

REPÚBLICA DE COLOMBIA



CORTE CONSTITUCIONAL

SENTENCIA C-405 DE 2023

Referencia: expediente D-15.160

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 77 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”.

Demandantes:

Juan Esteban Sanín Gómez y José Steven Ramírez Giraldo.

Magistrada ponente:

Diana Fajardo Rivera.

Bogotá D.C., once (11) de octubre de dos mil veintitrés (2023)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y en cumplimiento de los requisitos y trámites establecidos en el Decreto Ley 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

1. Los ciudadanos Juan Esteban Sanín Gómez y José Steven Ramírez Giraldo presentaron acción pública de inconstitucionalidad en contra del artículo 77 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.*” Esto, al estimar vulnerados los artículos 83, 95, 338 y 363 de la Constitución Política.

2. Inicialmente, la demanda fue inadmitida por no explicar debidamente las razones o motivos por los cuales la norma violaba la Constitución.¹ Luego de revisar el escrito de subsanación, la Magistrada sustanciadora admitió la demanda mediante Auto del 23 de marzo de 2023. En este indicó que se aceptaban los dos cargos propuestos. Se dispuso, además, (i) correr traslado a la Procuradora General de la Nación, (ii) fijar en lista la disposición acusada; y (iii) comunicar la iniciación del proceso al Presidente de la República, al Presidente del Congreso de la República y a la Nación - Ministerios de Justicia y del Derecho, y de Hacienda y Crédito Público y al Director de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.

3. De igual forma, (iv) se invitó a participar a la Superintendencia de Notariado y Registro, a la Cámara Colombiana de Construcción, al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, a la Unión Colombiana de Notariado, a la Asociación Bancaria y de Entidades Financieras de

¹ Auto inadmisorio del 28 de febrero de 2023: “(i) el primer cargo no satisface los requisitos de certeza, especificidad y suficiencia; mientras que (ii) el segundo cargo, incumple los requisitos de pertinencia y suficiencia.”

Colombia, al Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia y a las facultades de Derecho de las universidades de Antioquia, EAFIT, ICESI, Javeriana, Nacional de Colombia, del Norte y del Rosario.

4. Una vez cumplidos los trámites previstos en el artículo 242 de la Constitución y en el Decreto Ley 2067 de 1991, la Corte procede a resolver sobre la demanda de la referencia.

II. NORMA DEMANDADA

5. A continuación, se transcribe la disposición demandada:

“LEY 2277 DE 2022
(diciembre 13)

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

El Congreso de Colombia,
DECRETA
(...)

TÍTULO VI
Mecanismos de lucha contra la evasión y la elusión tributaria

(...)

CAPÍTULO XII
De la defraudación y la evasión tributaria, omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes

(...)

Artículo 77. Modifíquese el inciso tercero y adiciónese un Parágrafo 3 al artículo 519 del Estatuto Tributario, así:

Tratándose de documentos que hayan sido elevados a escritura pública, se causará el impuesto de timbre, en concurrencia con el impuesto de registro, siempre y cuando no se trate de la enajenación a cualquier título de bienes inmuebles cuyo valor sea inferior a veinte mil (20.000) UVT y no haya sido sujeto a este impuesto, o naves, o constitución o cancelación de hipotecas sobre los mismos. En el caso de constitución de hipoteca abierta, se pagará este impuesto sobre los respectivos documentos de deber.

Parágrafo 3. A partir del año 2023, la tarifa del impuesto para el caso de documentos que hayan sido elevados a escritura pública tratándose de la enajenación a cualquier título de bienes inmuebles cuyo valor sea igual superior a veinte mil (20.000) UVT, la tarifa se determinará conforme con la siguiente tabla:

Rangos en UVT		Tarifa Marginal	Impuesto
Desde	Hasta		
0	20.000	0%	0%
>20.000	50.000	1,5%	(Valor de la enajenación en UVT menos 20.000 UVT) x 1,5%
>50.000	En adelante	3%	(Valor de la enajenación en UVT menos 50.000 UVT) x 3% + 450 UVT.”

III. LA DEMANDA

6. Los demandantes solicitan a la Corte Constitucional que declare la inexequibilidad del artículo 77 de la Ley 2277 de 2022. En concreto, afirman que la disposición quebranta los artículos 95.9 y 363 de la Carta Política. Y como soporte, plantean dos cargos relacionados con la vulneración de los principios de equidad, eficiencia y progresividad, al desconocer la capacidad contributiva, y el desconocimiento del principio de equidad horizontal producto del fenómeno de imbricación que supuestamente genera la norma.

Primer cargo: vulneración de los principios de equidad, eficiencia y progresividad por desconocer la capacidad contributiva

7. De acuerdo con los demandantes, hay eventos en los que el Legislador presume la capacidad contributiva de los contribuyentes y no realiza un análisis exhaustivo de ésta, como sucede con los impuestos indirectos asociados a la compra de bienes o servicios. No obstante, aseguran que esta facultad no es absoluta y para implementarla el Legislador debe esgrimir argumentos que justifiquen la razón por la que no se analiza la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. Presupuesto que no se habría cumplido en esta ocasión.

8. Según la demanda, la expresión “enajenación de bienes inmuebles a cualquier título” debe ser entendida como la transferencia del derecho de dominio sobre un inmueble, sin atender al negocio jurídico de base. Señalan así que, aunque en la mayoría de estos supuestos se evidencia la realización de la obligación de *dar*, no es posible presumir la capacidad contributiva de quienes realizan tales actos. En efecto, en la norma acusada “únicamente [se] considera el valor del inmueble para su liquidación, sin considerar factores tales como el empobrecimiento que generaría para los particulares en aquellos eventos donde únicamente se realizan actos de disposición de inmuebles, o en los cuales no se está generando ningún tipo de incremento neto en el patrimonio de los contribuyentes.”²

9. Aunque citan algunos ejemplos puntuales de transacciones que se realizan con inmuebles y que no darían cuenta de la capacidad contributiva de los participantes, precisan que su reparo de inconstitucionalidad “se dirige en contra de todas las actividades de enajenación que deban ser elevadas a escritura pública y a las cuales se encuentren vinculados bienes inmuebles con un valor superior a 20.000 UVT, sin limitarse a las actividades enlistadas.”³

10. Aseguran que, frente al impuesto al consumo de bienes inmuebles, la Corte⁴ reprochó que el Legislador asumiera la existencia de capacidad contributiva, independientemente del uso o destinación del bien enajenado; lo cual conllevó al desconocimiento de la realidad económica de los sujetos pasivos. En línea con esto, los demandantes aseveran que, para este caso “podría inferirse que la mera disposición del derecho de dominio de bienes inmuebles y su elevación a escritura pública no implica *per se* que el contribuyente esté desarrollando una actividad que permita deducir su capacidad contributiva (...) por lo que el legislador no puede exonerarse de aplicar el análisis de capacidad contributiva de los particulares, bajo la excusa de obtener un mayor recaudo tributario, sin mayor justificación.”⁵

11. Asimismo, dieron a entender que en los impuestos indirectos el Legislador debe contar con argumentos o una justificación que permita inferir una correlación entre la imposición y un índice así sea mínimo de riqueza o de capacidad contributiva. En esa línea, señalaron que la carga mínima de fundamentación de la relación entre el impuesto indirecto y el indicador de capacidad contributiva podría ser más flexible en los impuestos indirectos, sin que ello implique desconocerla. Expresamente, manifestaron que “el hecho de establecer un impuesto indirecto

² Expediente D-15160. Escrito de subsanación, p. 7.

³ *Ibidem*, p. 7.

⁴ Sentencia C-593 de 2019. M.P. Cristina Pardo Schlesinger.

⁵ Expediente D-15160. Demanda, p. 7.

no implica el desconocimiento absoluto del principio de capacidad contributiva, sino la realización de un análisis más laxo, siempre que haya justificación válida para hacerlos, y un hecho económico que permita al legislador inferir la capacidad contributiva de los particulares.”⁶

12. De este modo, los accionantes concluyen que el impuesto de timbre regulado en el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022 (i) no cumple el principio de eficiencia, dado que “implica un sacrificio social y económico injustificado, bajo el entendido que la ejecución de meros actos de disposición sobre bienes inmuebles podría generar un impuesto en perjuicio de los contribuyentes”, máxime cuando el Legislador no estudió ni previó índices para determinar la capacidad contributiva de quienes estarían gravados; (ii) no se sujeta al principio de equidad por cuanto que el impuesto tiene como único indicador de referencia el valor del inmueble, lo que resulta insuficiente para inferir la capacidad contributiva en la medida que ignora los escenarios en que un “sujeto que no ha tenido ningún tipo de incremento patrimonial se ha visto en la obligación de asumir un impuesto que en ninguna circunstancia considera su situación económica, o la dificultad que esta compañía tiene para asumir el pago del impuesto”; y, (iii) no respeta el principio la progresividad debido a que “no atiende al mejoramiento del sistema en atención a un criterio de capacidad contributiva, sino que parte de indicadores de capacidad contributiva que no permiten identificar efectivamente si los contribuyentes se encuentran en capacidad de asumir o no determinada carga fiscal.”⁷

13. Para finalizar, aclararon que las exenciones previstas para las viviendas de estratos 1, 2 y 3⁸ suponen un tratamiento fiscal preferencial, pero no desdibujan el cargo propuesto. Esto, en atención a que sigue siendo predicable el desconocimiento de la capacidad contributiva. De todos modos, advirtieron que “el estrato socioeconómico de una vivienda urbana no puede considerarse como un elemento fiable que permita inferir la capacidad contributiva de los particulares” y, por el contrario, en el cálculo del impuesto de timbre “deberán analizarse elementos indicadores de capacidad contributiva tales como (i) los ingresos de los contribuyentes, (ii) el valor de su patrimonio, o (iii) el valor de sus gastos o consumo, en la medida que estos valores cumplen con los requisitos de objetividad y verificabilidad.”⁹

Segundo cargo: vulneración del principio de equidad horizontal debido al encarecimiento de bienes inmuebles producto de enajenaciones sucesivas (fenómeno de imbricación)

14. Los accionantes afirman que mientras que el primer cargo se centraba en la capacidad contributiva, el segundo cargo “tiene un enfoque específico e independiente que apunta exclusivamente a la vulneración del principio de equidad horizontal ocasionada en inmuebles que sufran enajenaciones sucesivas.”¹⁰

15. Al respecto, traen a colación la Sentencia C-593 de 2019¹¹ con el fin de presentar el fenómeno de la “*imbricación*” y señalan que este puede resultar lesivo del principio de *equidad horizontal* de los contribuyentes que se encuentran en situaciones análogas. Para explicar tal afirmación, transcriben varios apartes de la Sentencia C-593 de 2019 en la que se recogió una intervención del doctrinante Mauricio Plazas Vega, quien señaló que este efecto de imbricación se deriva de “aplicar un impuesto al consumo, como impuesto en cascada a las enajenaciones sucesivas de un bien que no perece, los impuestos pagados por los partes tienen un efecto acumulativo que se refleja en el precio, siempre que el vendedor pueda transferir su costo al comprador.”¹² En esa misma línea, los demandantes alegan que este enfoque podría extenderse

⁶ Expediente D-15160. Escrito de demanda, p. 9.

⁷ *Ibidem*, pp. 8-9.

⁸ Previstas en el artículo 530-1 del Estatuto Tributario.

⁹ *Ibidem*, p. 4.

¹⁰ *Ibidem*, pp. 9-10.

¹¹ M.P. Cristina Pardo Schlesinger.

¹² Expediente D-15160. Demanda, p. 11.

al análisis del artículo 77 de la Ley 2277 de 2022, toda vez que el impuesto de timbre también ocurre frente a enajenaciones sucesivas y no es descontable.

16. Sobre este último punto, enfatizan en el hecho que, según lo establecido en el artículo 115 del Estatuto Tributario,¹³ el impuesto de timbre únicamente será deducible para aquellos contribuyentes que asuman el mismo en ejercicio de su actividad productora de renta; lo cual, en criterio de los accionantes genera “un escenario de desigualdad injustificada para aquellos que no pueden deducir este impuesto, pues el impuesto asumido entraría a ser considerado como un mayor valor del bien adquirido”,¹⁴ sumado a un encarecimiento de la propiedad y el aumento de la tasa efectiva de tributación, derivada de las enajenaciones anteriores.

17. Respecto del encarecimiento de los bienes inmuebles, sostienen que los vendedores aumentarían el precio de enajenación del bien, incluyendo dentro del precio de venta el valor correspondiente al impuesto de timbre, para evitar disminuir su utilidad en el negocio y así trasladar este valor adicional al adquirente. Ejemplifican esta situación con un caso, en el que un vendedor de un bien inmueble integra el valor del impuesto en el costo total del bien inmueble e incluso registraría dicho valor dentro de las escrituras, para así trasladar la carga tributaria al comprador. Bajo esta hipótesis, el valor de un inmueble que en principio sería negociado por \$1.200.000.000 terminaría siendo de \$1.205.276.000 después de la primera enajenación. La repercusión económica se observa con mayor claridad en las enajenaciones posteriores puesto que, se acumularía de manera sucesiva el valor del impuesto de timbre dentro del valor total de venta del bien. Siguiendo el ejemplo anterior, en la hipotética cuarta venta de este inmueble, su valor ascendería a \$1.221.563.663 como consecuencia de la acumulación de los impuestos de timbre generados sobre ventas anteriores.

18. Para finalizar, concluyen que la Corte debería adelantar un juicio integrado de igualdad dirigido a evidenciar que la disposición vulnera el principio de equidad tributaria, bajo las siguientes premisas:

“(i) *Sujetos a comparar*: Consideramos que en el presente asunto se deberán verificar la situación de dos compradores de bienes inmuebles, dado que son ellos quienes se verán directamente afectados por el encarecimiento de la propiedad.

(ii) *Elementos de la comparación*: Para realizar la comparación, deberá analizarse el valor del inmueble que uno u otro comprador debe asumir, para así evidenciar el efecto imbricación causado cuando se adquiere un bien que ha sido sujeto a enajenaciones sucesivas, en contraposición a un inmueble idéntico que va a ser vendido por primera vez.

(iii) *Hechos comparables*: El hecho comparable se relaciona exclusivamente a la venta del bien inmueble. Para esto, habrá un inmueble con una única enajenación, versus un inmueble que ha sido sujeto a numerosas enajenaciones (ventas).

(iv) *Criterio de comparación*: El criterio de comparación será el valor de adquisición de cada uno de los inmuebles, así como el impuesto de timbre a cargo, y la tasa de tributación efectiva, donde será notorio el eventual sobre costo generado por el efecto imbricación.”¹⁵

19. Así concluyen que se trasgrede principio de equidad horizontal en la medida que los contribuyentes que “adquieran bienes inmuebles que hayan sido parte de una cadena de enajenaciones más amplia generarían que los compradores debieran asumir un mayor valor en la adquisición del inmueble, así como un mayor impuesto de timbre, con relación a aquellos

¹³ “Artículo 115. Deducción de impuestos pagados y otros. Es deducible el cien por ciento (100%) de los impuestos, tasas y contribuciones, que efectivamente se hayan pagado durante el año o período gravable por parte del contribuyente, que tengan relación de causalidad con su actividad económica, con excepción del impuesto sobre la renta y complementarios.”

¹⁴ Expediente D-15160. Demanda, p. 12.

¹⁵ Expediente D-15160. Escrito de subsanación, pp. 13-14.

contribuyentes que adquieran un bien inmueble idéntico, pero que no haya sido sujeto a un número plural de enajenaciones.”¹⁶

IV. INTERVENCIONES

20. Dentro del término de fijación en lista¹⁷ se recibieron siete intervenciones. Dos de ellas proponen la inhibición y, en subsidio la exequibilidad; tres solicitan la inexequibilidad o al menos introducir un condicionamiento y, finalmente, dos piden la inexequibilidad.

Solicitud	Intervinientes
Inhibición o, en subsidio, exequibilidad	• Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN • Ministerio de Hacienda y Crédito Público
Inexequibilidad, o en subsidio, condicionamiento	• Cámara Colombiana de la Construcción - Camacol • Asociación de Fiduciarias de Colombia - Asofiduciarias • Asociación Bancaria y de Entidades Financieras de Colombia - Asobancaria
Inexequibilidad	• Instituto Colombiano de Derecho Tributario - ICDT • Ciudadana Adriana Melo White

21. Si bien el texto completo de estas intervenciones puede consultarse en la página *web* de la Corte Constitucional,¹⁸ a continuación se presenta un resumen de sus principales argumentos.

Intervenciones que solicitan la inhibición y, en subsidio, la exequibilidad

22. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN:¹⁹ la demanda no es apta para un estudio de fondo. Frente al primer cargo, aseguró que no se cumple con el requisito de *especificidad* puesto que los actores no exponen de forma concreta cómo gravar con el impuesto de timbre los instrumentos públicos de enajenación a cualquier título de inmuebles con valor superior a veinte mil (20.000) UVT, vulnera por ese solo hecho normas de rango constitucional. Además, recuerda que la jurisprudencia ha señalado que los principios de equidad, eficiencia y progresividad se predicán del sistema tributario en general, y no sobre un impuesto o norma en particular. También aduce que este cargo no satisface el requisito de *pertinencia* en tanto que no expone razones por las cuales deba entenderse que la Constitución prohíbe la creación de impuestos indirectos. En otras palabras, la demanda desarrolla las razones por las cuales resultaría inconveniente la creación de un impuesto indirecto, pero no precisa las normas constitucionales que se vulneran con la creación del mismo.

23. Frente al segundo cargo la DIAN también adujo falencias en su formulación. En concreto, consideró que incumple el presupuesto de certeza en la medida que los demandantes sustentan su tesis en una proyección de lo que serían los costos de enajenaciones sucesivas de un inmueble, analizando las eventuales consecuencias que traería la aplicación o los efectos del impuesto en el mercado inmobiliario, pero este razonamiento corresponde más a un ejercicio de deducción subjetiva que a una proposición jurídica concreta.

24. Ahora bien, si la Corte optara por estudiar de fondo la demanda, la DIAN también presentó argumentos para defender la exequibilidad de la norma. Señaló que (i) el legislador cuenta con un amplio margen de configuración en materia tributaria, el cual le permite crear impuestos

¹⁶ *Ibidem*, p. 14.
¹⁷ La fijación en lista se realizó mediante comunicación publicada por la Secretaría General el 11 de abril de 2023.
¹⁸ Información disponible al público, con el número de radicado del proceso (D-15.160), en el buscador de la Secretaría General de la Corte en la siguiente dirección <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/>
¹⁹ Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Suscrita por Guillermo León Quintero, apoderado de la DIAN. Intervención radicada el 24 de abril de 2023.

indirectos, como el introducido por el artículo acusado; (ii) el impuesto de timbre sobre la enajenación de inmuebles es necesario para promover un sistema tributario más justo que financie el gasto social; (iii) la disposición no desconoce la capacidad contributiva pues, como es usual en algunos de los impuestos indirectos, dicha capacidad se infiere a partir del valor de la enajenación de los inmuebles por cuantías superiores a 20.000 UVT (actualmente equivalentes a \$ 848.240.000). De hecho, este tipo de inmuebles están muy por encima del valor de los inmuebles clasificados como vivienda de interés social - VIS (cuyo valor máximo es de 150 SMLMV), y aquellos clasificados como vivienda de interés prioritario - VIP (las cuales tienen un precio máximo de 90 SMLMV).

25. Agregó la DIAN que (iv) tampoco trasgrede el principio de equidad horizontal, pues la aplicación de la norma no transforma en inequitativo el sistema tributario en su conjunto, por el contrario, pretende garantizar un sistema con mayor equidad, al suplir las necesidades del gasto público orientado a disminuir la pobreza y la desigualdad del país. Es decir, “aun cuando pudiera advertirse un porcentaje de inequidad en el impuesto, éste en todo caso encuentra justificación en la realización de fines constitucionalmente relevantes perseguidos por la reforma tributaria (equidad del sistema tributario en general).”²⁰

26. Para finalizar, la DIAN explicó que no hay lugar al “efecto imbricación” ya que el hecho generador del impuesto no grava sucesivamente las enajenaciones aumentando su precio, pues cada enajenación elevada a escritura pública representa un acto jurídico independiente en el tiempo uno de otro. Sumado a que, de la expresión “sujeta al impuesto” contenida en el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022, se desprende que no se impondrá carga tributaria sobre enajenaciones previamente gravadas, lo cual conduce a concluir que el impuesto de timbre solamente se causa sobre la primera enajenación celebrada a partir de la entrada en vigencia de la norma.

27. Ministerio de Hacienda y Crédito Público:²¹ dedicó la primera parte de su intervención a presentar el propósito general de la reforma tributaria, haciendo énfasis en la necesidad de incrementar el recaudo para atender el gasto público social. Resaltó que el Estado social de derecho supone la necesidad de financiación prioritaria, para lo cual el principal y casi único instrumento son los tributos -sean presentes o futuros a través del endeudamiento- que, dados los altos niveles de desigualdad y pobreza, constituyen la herramienta más poderosa para cumplir la función redistributiva de la política fiscal.²² Agregó que hoy en día, la diferencia entre el Gini antes y después de impuestos y transferencias es de apenas 0,029 puntos. Con la reforma, el cambio entre esas dos mediciones ascendería a 0,053 puntos, casi el doble de lo que ocurre actualmente. De esta forma, el coeficiente de Gini después de impuestos y transferencias se reduciría en 0,023 puntos a raíz del segmento de la reforma cuyo efecto redistributivo es posible evaluar frente al escenario actual, lo cual representaría la máxima disminución en ese indicador desde que se tienen registros.²³

28. Manifestó el Ministerio que el impuesto de timbre tiene un recaudo estimado que asciende a \$394.000'000.000 en el año 2023. Este monto resulta esencial para financiar las necesidades de gasto social del país, sumado al hecho que, a diferencia de lo que ocurría en el caso del extinto impuesto al consumo, el recaudo del impuesto de timbre tiene proyecciones positivas, pues solo se aplica sobre un acto de enajenación, con lo cual no se harían más gravosas las sucesivas enajenaciones del bien.

29. Con el fin de disminuir los índices de pobreza y desigualdad, precisó el Ministerio que la reforma tributaria en cuestión se centró en tres objetivos: (i) lograr la consecución suficiente de recursos para financiar los gastos e inversiones del Estado, en un marco de progresividad,

²⁰ *Ibidem*, p. 13.

²¹ Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, suscrita por el apoderado Julio Roberto Piza Rodríguez. Radicada el 24 de abril de 2023.

²² *Ibidem*, p. 2.

²³ *Ibidem*, p. 3.

equidad, justicia, simplicidad y eficiencia del sistema tributario; (ii) disminuir las exenciones inequitativas de las que gozan las personas naturales de más altos ingresos y algunas empresas; y (iii) cerrar caminos para la evasión y la elusión tributaria, que son flagelos que impactan negativamente el recaudo. En el marco del primer eje, esto es, con el objeto de obtener fuentes adicionales de recaudo, se incluyó el impuesto de timbre.²⁴

30. Dicho lo anterior, el Ministerio de Hacienda pasó a desvirtuar el primer cargo de la demanda. Recordó que dentro del amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria es posible crear tributos indirectos, en donde el análisis sobre la capacidad contributiva también es indirecto, y se “realiza mediante la utilización de la inferencia, en la medida en que presume un hecho -la capacidad contributiva- a partir de otro hecho.”²⁵ Añadió que el impuesto no cobija bienes de primera necesidad, pues los inmuebles con un valor superior a las 20.000 UVT (actualmente equivalentes a \$ 848'240.000), están muy por encima del valor de aquellos clasificados como vivienda de interés social - VIS (cuyo valor máximo es de 150 SMLMV), y aquellos clasificados como vivienda de interés prioritario - VIP (las cuales tienen un precio máximo de 90 SMLMV). Destacó que el hecho generador sí es revelador de la capacidad contributiva puesto que “la transmisión de bienes documentada mediante escritura pública revela la existencia de una riqueza real -no potencial-, esto es, el bien transmitido.”²⁶ En relación con este punto, trajo a colación unos estudios para justificar que el impuesto de timbre solo gravaría a un sector reducido y pudiente de la población. En concreto, expuso que:

“[S]i se considera el agregado de las declaraciones de renta de personas naturales en mil cuantiles publicado por la DIAN, se puede evidenciar que tan solo el 7% de los declarantes cuentan con un patrimonio superior a 20,000 UVT (dentro del cual se incluirían bienes inmuebles, además de otros bienes) y que, además, este 7% cuenta con un ingreso bruto promedio de, por lo menos, \$362,000,000. Teniendo en cuenta que el impuesto de timbre cuenta con una tarifa marginal que aumenta a partir de 50,000 UVT, los declarantes que gozan de un patrimonio superior a \$2,120,000,000 equivalen solo a cerca de 1.5% del total de declarantes, y cuentan con un promedio de ingresos brutos de \$788,000,000 anuales. Por otro lado, según información de la Superintendencia de Notariado y Registro, del total de enajenaciones de inmuebles registradas en los últimos años, solo alrededor del 1.5% superan 20,000 UVT.”²⁷

31. De otro lado, en relación con la presunta falta de determinación del tributo al gravar de manera indiscriminada todo tipo de actos de enajenación, el Ministerio adujo que ello no es cierto puesto que, las mismas normas tributarias establecen casos en los que, a pesar de realizarse la transferencia de la propiedad de un inmueble, no se consideran una enajenación para efectos fiscales. Como ejemplos, cita el caso de los aportes de inmuebles a sociedades nacionales (artículo 319, ET), las transferencias de inmuebles en procesos de fusiones o escisiones adquisitivas o reorganizativas (artículo 319-4, ET) o, la transferencia de inmuebles como consecuencia de la liquidación de la sociedad conyugal. De modo que “no es posible verificar tampoco una vulneración de la dimensión vertical del principio de equidad tributaria, en la medida en que el impuesto de timbre no aplica en situaciones que ameritan un tratamiento tributario diferenciado.”²⁸

32. Finalmente, frente al segundo reparo relacionado con el presunto efecto de imbricación, el Ministerio de Hacienda lo despachó rápidamente pues no lo estima apto. Consideró que, al realizar una lectura literal de la disposición, es claro que el impuesto de timbre no se causa respecto de enajenaciones de inmuebles que hayan sido previamente sometidas al mismo impuesto. En otras palabras, la expresión “sujeto a este impuesto” que trae la norma se entiende

²⁴ En este punto, la intervención cita la ponencia para primer debate proyecto de ley número 118 de 2022 (Cámara) y 131 de 2022 (Senado). Gaceta del Congreso número 1200 del 5 de octubre de 2022.

²⁵ *Ibidem*, p. 13.

²⁶ *Ibidem*, p. 16.

²⁷ *Ibidem*, p. 17.

²⁸ *Ibidem*, p. 18.

como una enajenación previamente gravada con el mismo impuesto, lo cual conduce a concluir que el impuesto de timbre solamente se causa sobre la primera enajenación del inmueble celebrada a partir de la entrada en vigencia de la norma. Es así que el razonamiento desarrollado por la Sentencia C-593 de 2019, invocada por los demandantes, no es aplicable al impuesto de timbre, puesto que dicha providencia parte del análisis de un impuesto al consumo plurifásico en cascada sobre bienes no consumibles, mientras que en el presente caso se trata de un impuesto de timbre sobre documentos elevados a escritura pública.

Intervenciones que solicitan la inexecutable y, en subsidio, el condicionamiento de la norma

33. Cámara Colombiana de la Construcción - Camacol:²⁹ frente al primer cargo sostuvo que la norma afecta el principio de eficiencia al permitir un “margen de interpretación indeseable respecto de los títulos que comportan enajenaciones gravadas o no gravadas con el impuesto.”³⁰ Para sustentar esta afirmación, refirió que la DIAN ha dado un tratamiento diferenciado a múltiples actos de enajenación, al no gravar, entre otros, enajenaciones de inmuebles producto de la liquidación de una sociedad conyugal; mientras que, sí ha considerado gravadas las enajenaciones a título de aporte en fiducia mercantil que, en su criterio, no deberían estar cobijadas por este tributo pues solo implican la sustitución de un activo por otro. Aunado a ello, indicó que la disposición acusada podría gravar operaciones que no deben hacer parte del ámbito de aplicación de la norma, por no ser reveladoras de capacidad contributiva.

34. Frente al segundo cargo, Camacol afirmó que la disposición puede generar un efecto de imbricación indeseado en las enajenaciones sucesivas de inmuebles elevadas a escritura pública, pues en una cadena más amplia, la causación sucesiva del tributo sobre un mismo inmueble produce un incremento de su valor y una mayor carga de tributación. En consecuencia, solicita que se declare la inexecutable de la norma o en su lugar, la exequibilidad condicionada en el entendido que “una vez pagado el impuesto de timbre por consecuencia de la enajenación de un inmueble que supere 20.000 UVT, no debe pagarse el tributo en las enajenaciones posteriores para evitar, entre otras, el citado efecto de imbricación.”³¹

35. Asociación de Fiduciarias de Colombia - Asofiduciarias:³² afirmó que la disposición acusada grava de manera similar diferentes formas de enajenación “sin tener en cuenta la capacidad contributiva de los intervinientes en ciertos actos jurídicos en los que, sin cambiar sus condiciones patrimoniales, se convierten en sujetos pasivos obligados al pago del impuesto de timbre, haciendo más gravosa su situación económica.”³³ Para justificar ello, trajo a colación dos actos jurídicos que aunque son enajenaciones en un sentido amplio, no dan cuenta -en su opinión- de un incremento de la capacidad adquisitiva.

36. En primer lugar, Asofiduciarias se refirió al aporte de bienes a patrimonios autónomos constituidos en virtud de un contrato de fiducia mercantil y la correlativa restitución de los bienes. Al respecto, indicó que el aporte de bienes al patrimonio autónomo no es una enajenación plena de la propiedad, sino que en muchas ocasiones se encuentra sujeta a una condición.³⁴ De modo que, si bien hay transferencia de los bienes, la misma no opera como una forma de adquisición plena de la propiedad, sino sujeta a una condición. Tales negocios no generan ningún tipo de utilidad o incremento del patrimonio del aportante del bien, no

²⁹ Intervención suscrita por el presidente ejecutivo, Guillermo Antonio Herrera Castaño. Radicada el 12 de abril de 2023.

³⁰ *Ibidem*, p. 6.

³¹ *Ibidem*, p. 9.

³² Intervención de Asofiduciarias, suscrita por el representante legal, German Arce Zapata. Radicada el 21 de abril de 2023.

³³ *Ibidem*, p. 5.

³⁴ Como lo ha advertido el Consejo de Estado, Sección Cuarta, en Sentencia del 17 de junio de 2018. Radicación número: 05001-23-33-000-2015-01990- 01(25081). M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

representan una modificación real de la propiedad, ni conllevan alguna actividad económica que permita concluir que el sujeto tendría capacidad para contribuir con los gastos del Estado.

37. Por otra parte, respecto de los fondos de inversión colectiva inmobiliarios, Asofiduciarias sostuvo que es una figura que permite invertir recursos en bienes inmuebles o activos representativos de bienes inmuebles; lo cual, tampoco implica una transferencia de dominio en donde se reciba una utilidad. Refirió que, si bien el inversionista hace un aporte de bienes inmuebles a un vehículo de inversión, a cambio del aporte recibirá documentos representativos de participación en este. En otras palabras, transforma su bien inmueble en derechos de participación cuyo valor equivale al del bien inmueble, por lo que, de gravarse esta operación con el impuesto de timbre, se generaría un efecto confiscatorio pues el patrimonio del inversionista ni recibe ganancia ni utilidad por este acto.

38. En consecuencia, Asofiduciarias solicitó la inexequibilidad de la disposición y, en caso de no acogerse tal postura, la exequibilidad condicionada en el sentido de que solo se entenderán gravados con el impuesto de timbre los actos que se consideren enajenaciones para efectos fiscales.

39. Asociación Bancaria y de Entidades Financieras de Colombia - Asobancaria:³⁵ consideró que la disposición implica que se graven, de manera similar, diferentes formas de enajenación, sin tener en cuenta la existencia o no de capacidad contributiva de los intervinientes en ciertos actos jurídicos. Esto, en atención a que, no en todos los casos de enajenación se generan condiciones patrimoniales de las que se permita inferir la capacidad contributiva; más aún, teniendo en cuenta que pueden realizarse actos de transferencia del dominio tanto a título oneroso como a título gratuito, así como aquellos que no constituyen enajenación para efectos fiscales.

40. A manera de ilustración, Asobancaria expuso lo que ocurre en los escenarios de aporte de bienes inmuebles a los patrimonios autónomos constituidos en virtud de los contratos de fiducia mercantil o el aporte de inmuebles a fondos de capital privado inmobiliario. De este modo, “no se puede inferir que por el solo hecho de hacer el aporte del bien al patrimonio autónomo o al fondo de capital privado inmobiliario se tiene capacidad contributiva, toda vez que esa transferencia no genera ningún tipo de utilidad o incremento del patrimonio del aportante del inmueble hasta el momento de realización.”³⁶

41. Luego, la Asociación adujo que la disposición acusada también vulnera el principio de legalidad tributaria al: (i) no especificar cómo opera el requisito de “no haber sido sujeto al impuesto de timbre” como una posibilidad para ser excluido del tributo, lo que conlleva a la imposibilidad de su aplicación y (ii) al establecer que grava la “constitución de hipoteca abierta”, pese a que omitió regular su tarifa, ya que en el parágrafo 3 de la disposición acusada, al momento de regular la tarifa, únicamente, se hizo referencia al “valor de la enajenación del inmueble”. Sobre este último punto, destacó que el artículo 2432 del Código Civil determinó que la hipoteca es un derecho de prenda constituido sobre inmuebles, pero no por esto, genera una transferencia de dominio pues con la imposición de la hipoteca el bien inmueble no deja de pertenecer al deudor.

42. Con fundamento en lo expuesto, Asobancaria solicitó la declaratoria de inexequibilidad de la disposición acusada y, de manera subsidiaria, su condicionamiento en el entendido que el impuesto de timbre, solamente, se causa en aquellos actos que se consideran enajenaciones para efectos fiscales que impliquen capacidad contributiva.

³⁵ Intervención de Asobancaria, suscrita por el vicepresidente, José Manuel Gómez Sarmiento. Radicada el 24 de abril de 2023.

³⁶ *Ibidem*, p. 4.

Intervenciones que solicitan la inexequibilidad

43. Instituto Colombiano de Derecho Tributario - ICDT:³⁷ comenzó por explicar la naturaleza del impuesto de timbre. Señaló que se trata de un impuesto de carácter documental o instrumental, de causación instantánea, y su hecho generador es el otorgamiento o aceptación de instrumentos públicos o documentos privados, incluidos los títulos valores.³⁸ Agregó que la ley tributaria no especifica a cuál de las partes le corresponde el pago del impuesto respectivo, lo que puede interpretarse como si a cada uno correspondiera la mitad; también podría suceder -como lo exponen los demandantes- que el vendedor del inmueble aumente su precio en el valor del impuesto de timbre, para que lo asuma el comprador.

44. Respecto del primer cargo relacionado con el desconocimiento de la capacidad contributiva, el Instituto indicó que existen diferentes actos que, pueden implicar una transferencia del dominio pero que no necesariamente dan cuenta de una capacidad contributiva. Con el fin de dar un ejemplo, hizo mención a la dación en pago de un inmueble por una excesiva deuda, la adjudicación a los acreedores en una liquidación societaria o la liquidación de una herencia, en donde -en su criterio- el titular del bien carece de toda capacidad económica para soportar el pago del impuesto de timbre.

45. Añadió el ICDT que diferentes doctrinantes han establecido que, aunque la propiedad de una persona puede ser usada para determinar la renta o patrimonio, este valor no refleja su capacidad adquisitiva. Además, alegó que la disposición acusada está tomando como único criterio para asignar una carga tributaria, el hecho de que se exceda un determinado valor de los bienes inmuebles vinculados a la escritura pública, sin que haya una justificación constitucional válida para gravar meros actos de disposición de bienes inmuebles. Advirtió que, aunque el impuesto de timbre consagra algunas exenciones (previstas en los artículos 530.1, 530.23 y 532 del Estatuto Tributario), estas no son suficientes; lo que constituye un motivo adicional de violación a la capacidad contributiva.

46. Para finalizar, respecto del segundo cargo, el ICDT adujo que, sobre la venta de bienes inmuebles recaen, por lo menos, siete tributos y que, esta situación conlleva a que se incremente su valor y genera el efecto de imbricación señalado en la demanda, trasgrediendo los principios de justicia y equidad tributarias. Máxime cuando es discutible su deducibilidad del impuesto sobre la renta y complementarios. En línea con ello, sugirió que la Corte realice un juicio integrado de igualdad en donde compare la situación de dos compradores de bienes inmuebles, uno de estos, sujeto a enajenaciones sucesivas y otro que está siendo vendido por primera vez.

47. Ciudadana Adriana Melo White:³⁹ sostuvo que la disposición acusada no solo se equivoca al inferir la capacidad contributiva sobre actos jurídicos que no generan ningún incremento neto en el patrimonio de los contribuyentes, sino que además hace uso de un criterio auxiliar arbitrario para la configuración del hecho generador, correspondiente al valor del inmueble (20.000 UVT).

48. Sobre el primer punto, la ciudadana citó como ejemplo la Sentencia del 10 de noviembre de 2022 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la que -asegura- se explicó que la donación no constituye enajenación para efectos fiscales. Igualmente, la ciudadana refirió actos que en su parecer no constituyen enajenaciones desde el punto de vista tributario, tales como los artículos 319 (aportes a sociedades nacionales), 319.5 (fusiones y escisiones reorganizativas) y 368.1 (aportes a fondos o carteras colectivas y fondos mutuos) del Estatuto Tributario.

³⁷ Intervención el Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Suscrita por su presidente, Adrián Rodríguez Piedrahita. Radicada el 21 de abril de 2023.

³⁸ *Ibidem*, p. 11.

³⁹ Intervención de la ciudadana Adriana Melo White en nombre propio. Radicada el 10 de abril de 2023.

49. En relación con el segundo punto, la interviniente destacó que no hay evidencia de que, desde una perspectiva económica y/o jurídica, el tope de las 20.000 UVT para efectos de la causación del impuesto, sea un factor relevante a partir del cual, se pueda inferir válidamente la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto. Por ello, ante la ausencia de un estudio del sector inmobiliario, es claro que, con la aplicación de la disposición acusada, no se gravarán enajenaciones de inmuebles que, pese a tener altos valores como 19.000, 18.000 o 17.000 UVT, no superan el tope previsto en la norma.

50. Aunado a lo anterior, la interviniente refirió otros reparos de constitucionalidad que podría presentar la norma acusada. En concreto adujo que la disposición desconoce el principio de certeza tributaria en la medida en que su base gravable puede resultar indeterminable, por ejemplo, en los casos de transferencia de inmuebles como consecuencia de la liquidación y adjudicación de sucesiones o cuando en una misma escritura pública se transfieren varios inmuebles a diferentes herederos y/o legatarios. Igualmente, esgrimió una falta de determinación en la tarifa puesto que, en su criterio, el Legislador no prescribió con precisión la tarifa aplicable en los casos de cancelación o constitución de hipoteca.

V. CONCEPTO DE LA PROCURADORA GENERAL DE LA NACIÓN⁴⁰

51. Para la Procuradora General de la Nación la norma acusada es una manifestación legítima del margen de configuración del Legislador en materia fiscal que no desconoce los principios de justicia y equidad tributaria. En consecuencia, solicita su exequibilidad.

52. Explica la Procuradora que la disposición supera un *test leve de razonabilidad* ya que (i) su objetivo es incrementar la carga impositiva de un grupo de personas que, por sus negocios, se presume que tienen una mayor capacidad de pago fiscal de atender el gasto social de la administración. Lo que corresponde a una finalidad legítima desde el punto de vista constitucional, pues asigna un deber razonable de contribuir, en los términos del numeral 9 del artículo 95 de la Constitución.

53. Aunado a ello, explicó la Procuradora, que (ii) el medio escogido es idóneo pues si bien se trata de un impuesto indirecto “lo cierto es que existe una correlación entre el patrimonio de las personas y la posibilidad de realizar negocios por valores superiores a 20.000 UVT, la cual constituye un criterio que permite que el legislador infiera válidamente la capacidad contributiva del sujeto.”⁴¹

54. Para finalizar, la Procuradora sostuvo que la norma no conlleva al encarecimiento de bienes inmuebles como resultado de enajenaciones sucesivas -efecto imbricación- ya que, para evitar dicho fenómeno, la disposición prevé que la causación del impuesto de timbre depende de que el inmueble "no haya sido sujeto a este impuesto."

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

1. Competencia de la Corte

55. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral, 4 de la Constitución Política, este Tribunal es competente para conocer y decidir definitivamente sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia, pues los enunciados normativos demandados tienen fuerza de Ley.

⁴⁰ Concepto de la Procuradora General de la Nación. Radicado el 24 de abril de 2023.

⁴¹ *Ibidem*, p. 5.

2. Cuestión previa: examen de aptitud de la demanda

56. Con base en los antecedentes referidos, la Corte Constitucional debe ocuparse, de manera preliminar, de examinar la aptitud sustantiva de la demanda, por cuanto la DIAN y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público formularon reparos frente a la construcción de los cargos.

57. Este Tribunal⁴² ha enfatizado que la acción pública de inconstitucionalidad es expresión del derecho de participación en una democracia,⁴³ y que constituye un instrumento de control sobre el poder de configuración normativa que radica, de manera principal, en el Congreso de la República.⁴⁴ El ejercicio de dicho mecanismo, sin embargo, no está desprovisto de exigencias que, si bien no pueden constituirse en barreras para el acceso a la administración de justicia, están orientadas a dar cuenta (i) de la presunción de corrección de las leyes, con mayor precisión e intensidad de aquellas proferidas por el Congreso de la República, que deriva del carácter epistemológico del proceso democrático, y de la pretensión de estabilidad del ordenamiento jurídico en beneficio de la seguridad que debe brindar a sus destinatarios; y, (ii) del ejercicio ponderado de la competencia del Juez Constitucional, que, por un lado, no debe asumir por sí mismo la carga de formular acusaciones contra las normas que luego debe estudiar con imparcialidad; y, por el otro, debe garantizar un escenario en el que el escrito de la demanda permita orientar la participación y el debate ciudadano.

58. Por lo anterior, aunque en aplicación del principio *pro actione* es preferible, en beneficio de un ordenamiento jurídico coherente y consistente, dictar una decisión de fondo a una inhibitoria, no le es dable a la Corte Constitucional corregir de oficio, ni subsanar aspectos oscuros, débiles o no inteligibles dejados por el accionante “pues, se corre el riesgo de transformar una acción eminentemente rogada, en un mecanismo oficioso.”⁴⁵ Así entonces, las exigencias que rigen en esta materia no resultan contrarias al carácter público de la acción de inconstitucionalidad, sino que responden a la necesidad de establecer una carga procesal mínima que tiene como finalidad permitir que la Corte cumpla de manera eficaz las funciones que le han sido asignadas por la Carta Política en esta materia,⁴⁶ armonizando diversos principios institucionales y sustantivos.

59. En esta dirección, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991 y la jurisprudencia de esta Corporación, la demanda de inconstitucionalidad debe cumplir con una serie de requisitos, uno de los cuales consiste en exponer las razones o motivos por los cuales una norma desconoce el ordenamiento superior; exigencia que se traduce en la presentación de por lo menos un cargo con sujeción a los requisitos de *claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia*. La valoración de tal cumplimiento corresponde, *prima facie*, al magistrado sustanciador, a cargo de quien se encuentra la etapa de admisión de la demanda de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6° del Decreto 2067 de 1991. No obstante lo anterior, la Sala Plena, en quien recae la competencia de emitir un fallo, tiene la posibilidad, una vez transcurrida la etapa participativa, de valorar si la demanda es apta o no.⁴⁷

⁴² Estas consideraciones generales reiteran lo expuesto por la Sentencia C-314 de 2022. M.P. Diana Fajardo Rivera.

⁴³ Concretando los mandatos previstos en los artículos 1, 2 y 3 de la Constitución. Ahora bien, el artículo 40.6 expresamente prevé como derecho político la interposición de acciones públicas en defensa de la Constitución.

⁴⁴ Artículos 114 y 150 de la Constitución Política.

⁴⁵ Sentencia C-304 de 2013. M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

⁴⁶ Ver, entre otras, las sentencias C-980 de 2005. M.P. Rodrigo Escobar Gil y C-501 de 2014. M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

⁴⁷ En la Sentencia C-894 de 2009 (M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo), se afirmó que: “la propia jurisprudencia ha dejado claro, que la Corte se encuentra habilitada para adelantar un nuevo estudio de procedibilidad de la demanda en la Sentencia, cuando de la valoración de los elementos fácticos allegados al proceso, se infiere una inobservancia de los requisitos mínimos de procedibilidad en la acusación, que a su vez no permite delimitar el ámbito de competencia de la Corte para pronunciarse. Se ha explicado al respecto, que en esa instancia procesal, el análisis resulta de mayor relevancia, si se tiene en cuenta que para ese momento, “además del contenido de la demanda, la Corte cuenta con la opinión expresada por los distintos intervinientes y con el concepto del Ministerio Público, quienes de acuerdo con el régimen legal aplicable al proceso de inconstitucionalidad, [sólo]

60. Ahora bien, frente al primer cargo, la DIAN aseguró que no se cumple el requisito de *especificidad* puesto que los actores no demostraron de forma concreta cómo gravar con el impuesto de timbre los instrumentos públicos de enajenación vulnera normas constitucionales. También señaló que no se satisface el criterio de *pertinencia* en tanto que la demanda apenas desarrolla las razones por las cuales resultaría inconveniente la creación de un impuesto indirecto, pero no precisa las normas constitucionales que se vulnerarían con su creación.

61. Contrario a lo expuesto por el interviniente, la Sala estima que la demanda sí cumple satisfactoriamente los presupuestos para un análisis de fondo. El cargo es claro al formular el reproche, en el sentido de que el Legislador no atendió la capacidad contributiva de las personas al fijar el impuesto de timbre. Y a partir de esta premisa, se deriva la violación a los principios constitucionales tributarios de eficiencia, equidad y progresividad.

62. El cargo también es cierto pues la norma grava “la enajenación a cualquier título de bienes inmuebles cuyo valor sea inferior a veinte mil (20.000) UVT y no haya sido sujeto a este impuesto”⁴⁸ y no atiende las particularidades que los accionantes esperarían ver reflejados en la norma.

63. Frente al criterio de especificidad, la demanda explica la manera como la norma vulnera la Carta Política, bajo la idea de que “la mera disposición del derecho de dominio de bienes inmuebles y su elevación a escritura pública no implica *per se* que el contribuyente esté desarrollando una actividad que permita deducir su capacidad contributiva.”⁴⁹ Tal formulación no es vaga o indefinida, sino que expone de forma diáfana cuál sería el yerro en que habría incurrido el Legislador.

64. Asimismo, los argumentos son pertinentes pues, contrario a lo afirmado por la DIAN, los actores no plantean un análisis de conveniencia ni descartan la posibilidad de que el Estado recurra a los impuestos indirectos.⁵⁰ El cargo está soportado en los principios de eficiencia, progresividad y equidad que soportan el sistema tributario, previstos en los artículos 95.9 y 363 de la Carta Política.

65. Ahora bien, no es correcto -como en algunos apartados lo hace la demanda- sostener que la capacidad contributiva sea un principio constitucional autónomo. Sin embargo, tal imprecisión conceptual no supone modificar los principios constitucionales de los cuales deriva la noción de capacidad contributiva. De igual modo, la Sala observa que, aunque los demandantes enuncian los principios de eficiencia, equidad y progresividad, lo cierto es que todo el análisis gira en torno a la noción de capacidad contributiva que deriva principalmente del principio de equidad, sin que haya un desarrollo particular o adicional frente a la vulneración de los principios de eficiencia y progresividad tributaria.⁵¹ De modo que estos últimos son

participan en el juicio con posterioridad al auto admisorio.” En el mismo sentido, ver la Sentencia C-116 de 2021. M.P. José Fernando Reyes Cuartas. SPV. Diana Fajardo Rivera. SPV. y AV. Jorge Enrique Ibáñez Najar. SPV y AV. Alejandro Linares Cantillo. SPV. Paola Andrea Meneses Mosquera. SPV. Gloria Stella Ortiz Delgado. SPV. Alberto Rojas Ríos. Fundamento 29.

⁴⁸ Ley 2277 de 2022, Artículo 77.

⁴⁹ Expediente D-15160. Demanda, p. 7.

⁵⁰ Los mismos demandantes reconocen que “los impuestos directos son legítimos, pero cuestionan su regulación en este caso concreto, así: “para el caso puntual de los impuestos indirectos el análisis de capacidad contributiva no debe ser tan riguroso como para los impuestos directos, pero esta facultad no puede ser absoluta, sino que debe encontrarse completamente justificada, por lo que el legislador deberá contar con argumentos válidos que permitan obviar el ya referido análisis de capacidad contributiva, situación que no ocurrió en la redacción del artículo 77 de la Ley 2277.” Expediente D-15160. Escrito de subsanación, p. 6.

⁵¹ En efecto, en el escrito de subsanación de la demanda y pese a lo indicado en el auto admisorio, los demandantes se limitan a señalar que la norma acusada (i) incumple el principio de eficiencia, dado que “implica un sacrificio social y económico injustificado, bajo el entendido que la ejecución de meros actos de disposición sobre bienes inmuebles podría generar un impuesto en perjuicio de los contribuyentes”; y (ii) no se respeta el principio la progresividad debido a que “no atiende al mejoramiento del sistema en atención a un criterio de capacidad

apenas enunciados sin alcance propio en la demanda y por ello no serán objeto de análisis en esta providencia.

66. Por último, el cargo es *suficiente* en tanto que genera una duda razonable sobre la inconstitucionalidad de la norma, al gravar presuntamente una actuación sin tener en consideración la capacidad contributiva, de lo que se sigue una presunta vulneración del principio constitucional de equidad tributaria del cual se deriva.

67. En lo que respecta al segundo cargo, la DIAN esgrimió que la forma en que está construida la demanda incumple el presupuesto de certeza pues el razonamiento obedece más a un ejercicio de deducción subjetiva de los actores que a una proposición jurídica real. En esta misma dirección, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público advirtió que no tiene sentido referirse al supuesto “efecto de imbricación” en esta norma dado que el impuesto de timbre no se causa respecto de enajenaciones de inmuebles que hayan sido previamente sometidas al mismo.

68. En este punto, la Sala Plena coincide con los intervinientes por cuanto que el segundo cargo parte de una lectura subjetiva del artículo 77 de la Ley 2277 que no se compadece con su tenor literal, el cual expresamente dispuso que el impuesto de timbre no aplica a las enajenaciones sobre inmuebles que previamente “haya[n] sido sujeto[s] a este impuesto.” Esta interpretación textual fue, además, ratificada ante la Corte por las entidades autorizadas y competentes en la política fiscal del Estado, a saber, la DIAN y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. De modo que el cargo segundo no cumple con el requisito de certeza.

69. Así, descartado el presupuesto del cual parten los demandantes para alegar el encarecimiento de bienes inmuebles producto de enajenaciones sucesivas (a través del fenómeno de imbricación), pierden su razón de ser los ejemplos hipotéticos que formulan los demandantes, el ejercicio de igualdad que proponen y los demás argumentos de equidad horizontal que intentan construir. De lo anterior también se deriva un problema de pertinencia en la demanda pues sus argumentos reflejan un análisis subjetivo y de conveniencia sobre la supuesta acumulación del impuesto de timbre en ventas sucesivas, para lo cual plantearon ejemplos que no se relacionan con el contenido real y verificable de la norma acusada.

70. En virtud de lo anterior, la Sala Plena solo seguirá adelante con el primer cargo de la demanda, mientras que el segundo cargo resulta inepto, concretamente por desatender los requisitos de certeza y pertinencia.

3. Delimitación del asunto y formulación del problema jurídico

71. De manera preliminar, esta Corporación advierte que, si bien algunos intervinientes formularon reparos adicionales al artículo 77 de la Ley 2277 de 2022, estos no serán abordados en la presente providencia. Ello, por cuanto superan el debate constitucional propuesto por los demandantes y fijado desde el auto admisorio. Además, la Corte está facultada para contraer sus pronunciamientos al control de los cargos aptos presentados por los accionantes.⁵²

72. Ahora bien, habiendo descartado la aptitud del segundo cargo de la demanda, relacionado con el supuesto efecto imbricación, le corresponde a la Sala concentrarse en el primer cargo, el cual se soporta en el desconocimiento de la capacidad contributiva, derivada del principio de equidad tributaria que, a su vez, tiene fundamento en los artículos 95-9 y 363 constitucionales.⁵³ Con base en los elementos expuestos, el problema jurídico es:

contributiva, sino que parte de indicadores de capacidad contributiva que no permiten identificar efectivamente si los contribuyentes se encuentran en capacidad de asumir o no determinada carga fiscal.”

⁵² Sentencias C-052 de 2016. M.P. María Victoria Calle Correa. SV. Luis Guillermo Guerrero Pérez. SV. Alejandro Linares Cantillo. AV. Gloria Stella Ortiz Delgado. SV. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub y C-401 de 2010. M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

⁵³ Pese a que los accionantes alegaron el desconocimiento de otros principios, como la progresividad y eficiencia tributarias, se destaca que el escrutinio constitucional se restringirá al principio de equidad tributaria en su faceta

¿Trasgrede el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022 el principio de *equidad tributaria* previsto en los artículos 95-9 y 363 de la Constitución, al establecer, presuntamente sin atender la *capacidad contributiva*, un impuesto de timbre que grava los documentos elevados a escritura pública de enajenaciones a cualquier título de bienes inmuebles cuyo valor no sea inferior a los 20.000 UVT y no hayan sido objeto de este impuesto?

73. Para resolver este asunto, se abordarán (i) las características, atributos y elementos del impuesto de timbre; luego (ii) se expondrán las generalidades del principio de equidad tributaria y la noción derivada de capacidad contributiva en la jurisprudencia constitucional. En tercer lugar (iii) se avocará el análisis de constitucionalidad del artículo 77 de la Ley 2277 de 2022, empleando para ello el test de proporcionalidad.

4. Características, atributos y elementos del impuesto de timbre

74. Los tributos son diversos y gravan distintas actividades, tales como la generación de renta, la propiedad, la compra o venta de bienes, el consumo de determinados bienes o la suscripción de algún documento. En este último evento, los tributos se consideran de “tipo documental” dado que la obligación surge de la suscripción de un documento, ya sea público o privado. En Colombia, este tipo de tributos fue adoptado desde tiempos de la Colonia⁵⁴ y posteriormente retomado por la República de Colombia dada su fácil administración pues “bastaba para ello, hacer obligatorio en ciertos actos y contratos, el uso del papel sellado y de las estampillas que el Gobierno vendía.”⁵⁵ Esto da cuenta de la potencial relación que existe entre el impuesto de timbre con el principio de eficiencia tributaria.

75. Los tributos de tipo documental incluyen las estampillas,⁵⁶ el impuesto de registro⁵⁷ y el impuesto de timbre.⁵⁸ Aunque estos dos últimos suelen confundirse, responden a diferentes lógicas y orientación.⁵⁹ Es importante señalar que el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022 establece que el impuesto de timbre se causará “en concurrencia con el impuesto de registro”.

de capacidad contributiva (artículos 95.9 y 363 de la Constitución), ya que (i) el juicio que proponen los demandantes en esta ocasión se soporta principalmente en la *equidad tributaria*, con especial énfasis en la capacidad contributiva y (ii) la demanda no trae un desarrollo específico o adicional frente a los principios de eficiencia, progresividad o justicia tributaria por lo que la Sala no hará un pronunciamiento específico frente a estos.

⁵⁴ A nivel global, sin embargo, su historia se remonta mucho más atrás en el tiempo: “[e]l impuesto de timbre tiene sus orígenes en la Roma de Justiniano y en su forma actual se remonta a la Europa del Siglo XVIII.” Observatorio Fiscal de la Pontificia Universidad Javeriana (2018). Guía ciudadana a la tributación y el gasto del Estado colombiano.

⁵⁵ Jaramillo, Esteban (1918). La reforma tributaria en Colombia: un problema fiscal y social. Colección del Banco de la República de Colombia. P. 94. En este mismo texto, se señala que para 1880, el recaudo del impuesto de timbre ocupaba el cuarto lugar dentro de las fuentes de ingresos del Estado.

⁵⁶ Al respecto, ver Sentencia C-389 de 2021. M.P. José Fernando Reyes Cuartas.

⁵⁷ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Radicado No. 25000-23-27-000-2009-00069-02(20162). C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. En esta decisión se indicó que “el impuesto de registro es esencialmente documental.”

⁵⁸ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Radicado No 11001-03-27-000-2005-00067-00 (15850). C.P. María Inés Ortiz Barbosa. Sentencia del 10 de octubre de 2007. En esta decisión se señaló lo siguiente “el Impuesto de Timbre es de naturaleza documental, pues son los actos escritos los que dan lugar a su pago.”

⁵⁹ De un lado, el impuesto de registro que se encuentra regulado en la Ley 223 de 1995, grava los actos, contratos o negocios jurídicos que deban registrarse en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos o en las Cámaras de Comercio; luego, los documentos asociados a este gravamen son aquellos que “se encuentran sujetos a registro, bien sea en la oficina de instrumentos públicos porque se trata de operaciones referidas a la propiedad inmueble, como sería la compraventa o la hipoteca, o aquellas operaciones que deben registrarse en las Cámaras de Comercio, relacionadas con el registro mercantil de personas jurídicas.” (Sentencia C-260 de 2015. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado). El impuesto de timbre, por su parte, también recae sobre documentos, pero el hecho generador no se causa como consecuencia de que sean suscritos ante determinada autoridad, sino que se centra en el contenido de los actos, puesto que grava a todos aquellos documentos públicos o privados en los que se haga constar la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones gravadas por el Legislador.

Esto implica que, el documento elevado a escritura pública dará lugar a la causación tanto del impuesto territorial de registro, como del impuesto de timbre nacional.⁶⁰

76. El impuesto de timbre, en particular, fue incorporado como una renta nacional desde el año 1880, mediante la Ley 46. Su recaudo estaba atado a la venta de estampillas que se adherían a múltiples documentos escritos. Después fue objeto de varias modificaciones⁶¹ hasta que, en el actual Estatuto Tributario -Decreto Ley 624 de 1989-, se incluyó una compilación sobre las disposiciones aplicables en los artículos 514 a 554 que conforman el libro cuarto, titulado “Impuesto de Timbre Nacional”. A su vez, este libro se compone de diez títulos diferentes en donde se regulan sus elementos básicos, las exenciones aplicables, sanciones por su no cobro, entre otros aspectos.

77. Luego, la unificación normativa contenida en el Estatuto Tributario experimentó cambios para hacer ajustes en la tarifa, o para incluir y excluir algunos hechos como gravados; resultando particularmente destacables las más recientes modificaciones, incorporadas por las Leyes 6 de 1992, 383 de 1997, 488 de 1998, 1111 de 2006 y, finalmente la Ley 2277 de 2022, objeto de esta demanda. Según un estudio de la DIAN del año 2017 el impuesto de timbre “tuvo importancia relativa en sus inicios, pero que con el pasar del tiempo se ha transformado en un gravamen ineficiente por su bajo rendimiento recaudatorio y el manejo engorroso para los contribuyentes, responsables o agentes de retención, [resultado de] las múltiples bases gravables, el gran número de exenciones y la multiplicidad de tarifas [que] han generado un impuesto de timbre administrativamente engorroso.”⁶²

78. Este breve recuento permite aproximarnos al origen del impuesto de timbre como un impuesto documental, su relación con el principio de eficiencia tributaria dada la facilidad en su recaudación, así como sus problemáticas que dieron lugar a que permaneciera materialmente desactivado por varios años.⁶³ Este desarrollo que se extiende por décadas puede dar lugar a confusiones al momento de delimitar los principales componentes de este tributo. Por ello, en las siguientes líneas se hará referencia a (i) los elementos del impuesto de timbre en general y su naturaleza jurídica. Luego, (ii) se expondrán los cambios introducidos por el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022 que gravan una situación particular: la enajenación de bienes inmuebles.

4.1. Naturaleza y elementos del impuesto de timbre en general

79. Hecho generador. Se materializa en el otorgamiento o aceptación de documentos (i) en el país o (ii) en el exterior, siempre que se ejecuten en el territorio nacional o que generen obligaciones en el mismo, tal como establece el artículo 519 del Estatuto Tributario.

80. Esta misma disposición establece que para que se configure el hecho generador deben cumplirse tres requisitos relacionados con la *naturaleza* de los actos, su *valor* y la calidad de del otorgante, aceptante o suscriptor del documento. De un lado- sobre su naturaleza-, para estar frente a un acto sujeto al impuesto de timbre, debe constar “la existencia de intercambio económico de bienes o servicios”⁶⁴ a través de negocios que impliquen la constitución, existencia, modificación, extensión, prórroga o cesión de obligaciones; y por otra parte- sobre su valor-, estos actos deben tener una cuantía superior a 6.000 UVT (\$254´472.000 para el año 2023).⁶⁵ Por último, respecto de la calidad del otorgante, aceptante o suscriptor, estos deben ser

⁶⁰ Así lo explicó la DIAN en concepto del 24 de febrero de 2023.

⁶¹ Estos cambios fueron introducidos por las Leyes 39 de 1980, 35 de 1896, 56 de 1904, 52 de 1920, 2 de 1976, 52 de 1977, 20 de 1979, 9, 11 y 14 de 1983, 50 de 1984, 75 de 1986 y 43 de 1987.

⁶² DIAN (2017). Oficina de Estudios Económicos. Cuaderno de Trabajo 022: “Generalidades del Impuesto de Timbre en Colombia.”

⁶³ Como se expondrá más adelante, con la Ley 1111 de 2006 la tarifa general del impuesto de timbre quedó fijada en un 0%; por lo que, varios de los actos que en su momento fueron gravados con este impuesto, desde dicho año ya no se encuentran sometidos al mismo.

⁶⁴ Sentencia C-543 de 2005. M.P. Rodrigo Escobar Gil.

⁶⁵ Este cálculo se realiza teniendo en cuenta que, según la Resolución 1264 de 2022 proferida por la DIAN, el valor de la Unidad de Valor Tributario (UVT) para el año 2023 corresponde a \$42.412.

suscritos por una entidad pública, una persona jurídica o asimilada o una persona natural que tenga la calidad de comerciante y que en el año anterior tuvo unos ingresos brutos o un patrimonio bruto superior a 30.000 UVT (\$1.272'360.000 para el año 2023).⁶⁶ Igualmente, este tributo también se causa respecto de títulos valores, tal como establece el artículo 519 del Estatuto Tributario.

81. Ahora bien, es importante hacer dos precisiones. Primero, los requisitos descritos en el artículo 519 del Estatuto Tributario corresponden a una regulación *general* del hecho generador del impuesto de timbre que no se aplica automáticamente para el caso específico de enajenación de bienes inmuebles. De hecho, este mismo artículo incorpora, a partir de la Ley 2277 de 2022, reglas *especiales* para los actos de enajenación de bienes inmuebles -objeto de la demanda-, mientras que en los artículos 523 y 524 se definen otros hechos generadores, asociados a la expedición de pasaportes o visas, en donde se adoptan tarifas especiales fijadas en Unidades de Valor Tributario (UVT). Segundo, esta definición del hecho generador debe ser leída de la mano del artículo 530 del Estatuto Tributario que establece un listado de cincuenta y seis exenciones en las que el Legislador decidió, de manera expresa, excluir a ciertas transacciones del mismo.

82. Sujeto activo. Se trata de la Nación, quien recauda dicho tributo a través de la Unidad Administrativa Especial - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (UAE - DIAN), al ser esta la entidad que se encarga de su recaudo y administración como impuesto del orden nacional.

83. Sujeto pasivo. El impuesto de timbre se obtiene a través del mecanismo de la *retención* que corresponde a una figura de recaudo anticipado.⁶⁷ De modo que este impuesto cobija a dos tipos de sujetos: uno económico y otro jurídico. El primero -sujeto pasivo económico- es “aquel en quien el Estado hace recaer la obligación jurídica de pagar una suma de dinero, debido a que se encuentra en una situación o lleva a cabo el hecho revelador de aptitud contributiva”⁶⁸ que, según el artículo 515 del Estatuto Tributario, se trata de las personas naturales o jurídicas, sus asimiladas, y las entidades públicas no exceptuadas expresamente, que intervengan como otorgantes, giradores, aceptantes, emisores o suscriptores en los documentos y aquel a cuyo favor se expida, otorgue o extienda el documento.

84. De otro lado, el sujeto pasivo jurídico corresponde al “responsable” en calidad de agente retenedor, regulado en el artículo 516 del Estatuto Tributario, quien debe recibir y, posteriormente, consignar a la DIAN el recaudo obtenido. Este debe practicar la retención “en el momento en que perciba el pago del impuesto de timbre o al hacer el abono en cuenta, lo que ocurra primero, dado que se está ante la realización del ingreso según voces del Estatuto Tributario (arts. 539-1, 539-2 y 539-3 E.T).”⁶⁹ Según el hecho generador que se esté gravando y en línea con lo dispuesto en el artículo 518 del Estatuto Tributario, los agentes retenedores

⁶⁶ Al respecto, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha señalado que “el hecho generador del impuesto de timbre está constituido por tres elementos que deben concurrir. El objetivo, que, en general, se refiere al otorgamiento de documentos públicos y privados, en los que consten obligaciones dinerarias. El subjetivo o personal, conforme al cual el otorgante, aceptante o suscriptor del documento debe ser una persona natural comerciante con unos ingresos o un patrimonio determinado; una entidad pública o una persona jurídica o asimilada. Y, el espacial o territorial que implica que el documento se otorgue o acepte en el país; se otorgue fuera del país, pero se ejecute en el territorio nacional o genere obligaciones en el mismo.” CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Radicado No. 13001-23-31-000-2002-01457-01 (17012). C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. Sentencia del 12 de mayo de 2010 y radicado No. 13001-23-31-000-2002-00631-01 (17823). C.P. William Giraldo Giraldo. Sentencia del 29 de abril de 2010. En esta misma línea, en Sentencia del 3 de marzo de 2011 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado se sostuvo que “Así, las personas naturales comerciantes ubicadas en los rangos patrimoniales establecidos, las personas jurídicas y asimiladas, y las entidades públicas no exceptuadas expresamente, que intervengan como otorgantes, giradores, aceptantes, emisores y suscriptores de los documentos o instrumentos objeto del gravamen, o a cuyo favor se expidan, otorguen o extiendan los mismos, son contribuyentes del impuesto de timbre.” Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Radicado No. 11001-03-27-000-2008-00042-00 (17443). C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁶⁷ Sentencia C-883 de 2011. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

⁶⁸ Sentencia C-009 de 2003. M.P. Jaime Araujo Rentería.

⁶⁹ *Ibidem*.

del impuesto de timbre pueden corresponder a notarios, agentes diplomáticos del gobierno colombiano, bancos, entidades emisoras de títulos, entre otros.⁷⁰

85. Base gravable. La base gravable del impuesto de timbre que representa la “cuantificación del hecho gravable sobre el que se aplica la tarifa” recae “sobre la cuantía o el valor del documento que lo genera”⁷¹ excepto en algunos documentos contemplados en normas especiales como sucede, por ejemplo, en los contratos de fiducia, agencia mercantil y administración delegada, regulados en el artículo 33⁷² del Decreto Reglamentario 2076 de 1992⁷³ y en los contratos de suministro de combustibles, según lo dispuesto en el artículo 34⁷⁴ de esta misma norma, entre otras bases gravables especiales fijadas en el capítulo IV del título 1 de la parte 4 del Decreto 1625 de 2016.⁷⁵ Igualmente, el artículo 523 del Estatuto Tributario contempla bases gravables especiales cuando las actuaciones y documentos no tienen cuantía.

86. Tarifas. La tarifa del impuesto de timbre ha tenido diferentes modificaciones. Se destaca aquella incorporada por la Ley 1111 de 2006⁷⁶ que, en su artículo 72 dispuso la eliminación gradual de la tarifa general del 1.5%. En el año 2008 se redujo del 1.5% al 1%, en el año 2009 del 1% al 0.5% y en el año 2010 al 0%. Esto implica que, desde el año 2010 la tarifa del impuesto de timbre aplicable a la regulación general del hecho generador prescrita en el artículo 519 del Estatuto Tributario - referida a los documentos públicos o privados en los que se haga constar la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones- se encuentra en el 0%, eliminando en la práctica su alcance.⁷⁷

87. Aunque esta modificación cobijó al grueso del recaudo, continuaron vigentes tarifas con un valor fijo en Unidades de Valor Tributario (UVT), prescritas en normas puntuales del Estatuto Tributario, como los artículos 521, 523 y 524. El artículo 521 hace referencia a los cheques, certificados de depósito, entre otros documentos; por su parte, el artículo 523 regula los pasaportes ordinarios que se expidan en el país, las concesiones de explotación de bosques naturales con fines agroindustriales en terrenos baldíos, las licencias para portar armas de fuego y en el artículo 524 se refiere a la expedición de visas por el Gobierno nacional. En este grupo de tarifas vigentes se encuentra el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022, objeto de la demanda.

⁷⁰ “Por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario y se dictan otras disposiciones”.

⁷¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Radicado No. 11001-03-27-000-2008-00042-00(17443). Sentencia del 3 de marzo de 2011. C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; y Sentencia del 19 de mayo de 2011. Radicado. 11001-03-27-000-2008-00027-00(17317). M.P. Carmen Teresa Ortiz De Rodríguez. En todo caso, debe tenerse presente que, según dispone el artículo 1.4.1.1.3 del Decreto Nacional 1625 de 2016 “el impuesto sobre las ventas no formará parte de la base gravable del impuesto de timbre.”

⁷² “Artículo 33. Base gravable en la fiducia, la agencia mercantil y en la administración delegada. En los contratos de fiducia mercantil y en los encargos fiduciarios, el impuesto de timbre se causará a la tarifa prevista en la ley aplicada sobre la remuneración que corresponda según el respectivo contrato, a favor de la entidad fiduciaria. //Lo dispuesto en el inciso anterior será aplicable en el caso de los contratos de agencia mercantil y de administración delegada, así como a los que den origen a fondos de valores administrados por sociedades comisionistas de bolsa.”

⁷³ “Por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario y se dictan otras disposiciones”.

⁷⁴ “Artículo 34. Impuesto de timbre en contratos de suministro de combustibles. En los contratos cuyo objeto sea el suministro de combustibles derivados del petróleo sometidos al control oficial de precios, el impuesto de timbre se causará a la tarifa prevista en la ley sobre los márgenes de comercialización establecidos por el Ministerio de Minas y Energía incorporados dentro del respectivo contrato.”

⁷⁵ “Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria”.

⁷⁶ “Por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”.

⁷⁷ En las gacetas del trámite legislativo de la Ley 1111 de 2006 se encuentra que la reducción de la tarifa del impuesto de timbre al 0%, tuvo por propósito “eliminar los impuestos de timbre, patrimonio y remesas”, en virtud del principio de simplicidad tendiente a lograr la sencillez de las normas tributarias para lograr su comprensión, y a eliminar trámites con la reducción de las normas que los disponen. En concordancia con el fin de simplificación, insistió en la eliminación de “impuestos como el de timbre, que por su estructura resulta un gravamen obsoleto, que dificulta y encarece las transacciones comerciales y adicionalmente procura el fraccionamiento de las mismas, fomentando prácticas elusivas o evasivas con incidencia en otros gravámenes.” Congreso de la República. Proyecto de Ley número 039 de 2006 Cámara, 043 de 2006 Senado. Gaceta del Congreso No. 262, viernes 4 de julio del 2006, p. 2.

88. Naturaleza del impuesto de timbre. Ahora bien, con base en los elementos expuestos, esta Corporación destaca que el impuesto de timbre corresponde a un tributo que efectivamente encaja dentro de la categoría de los *impuestos* como lo sugiere su nombre⁷⁸ y, además de ello, tiene una naturaleza indirecta.

89. Se afirma que corresponde a un impuesto⁷⁹ nacional⁸⁰ en tanto reúne los elementos determinados por la jurisprudencia para darle este tratamiento.⁸¹ A saber, se trata de una obligación unilateral, por lo cual el contribuyente no recibe contraprestación directa por parte del Estado y tampoco guarda relación con un beneficio específico derivado para el contribuyente. Su hecho generador grava documentos en donde se da cuenta de transacciones económicas efectivas y, finalmente, su pago no es opcional ni discrecional para las personas que se encuentren en las circunstancias gravables, lo que se traduce en la posibilidad de forzar su cumplimiento. En otras palabras, se cobra indiscriminadamente a todas las personas que ejecuten el hecho generador y no a un grupo con características en común.

90. Finalmente, se destaca que es de *causación instantánea* en la medida que se causa de manera simultánea con la realización del hecho imponible, es decir, la realización del hecho gravado no atiende a un período o lapso determinado y, además de ello, este tributo no tiene destinación específica.

91. De otra parte, esta Corporación en las sentencias C-543 de 2005⁸² y C-861 de 2006⁸³ estableció que el impuesto de timbre se considera “económicamente como un impuesto indirecto, pues no tiene en cuenta la capacidad contributiva de quien lo asume, de esa manera, sin importar quién sea el contribuyente, deberá pagarse lo correspondiente al documento suscrito, sin más parámetro que el valor del mismo.” Esta naturaleza indirecta también se evidencia en (i) la no convergencia del sujeto pasivo económico y jurídico y (ii) que el hecho generador sea un indicador mediato que determine de manera objetiva la capacidad contributiva sin identificar ex ante al contribuyente.

92. Hasta este punto se expusieron las generalidades del impuesto de timbre. Pero dado que la disposición acusada -artículo 77 de la Ley 2277 de 2022- se refiere, de manera particular, a un hecho generador concreto relacionado con la venta de bienes inmuebles que superen un monto fijado, es necesario resaltar los cambios puntuales incorporados por esta norma.

4.2. Particularidades del impuesto de timbre frente a la enajenación de bienes inmuebles

93. El artículo 77 de la Ley 2277 de 2022 realizó dos modificaciones al artículo 519 del Estatuto Tributario, al adicionarle un inciso 3° y un parágrafo 3°. Ambas tuvieron por objeto reincorporar la elevación a escritura pública de documentos en los que se haya realizado una enajenación de bienes inmuebles, como uno de los hechos generadores del impuesto de timbre.⁸⁴ En los últimos años, el impuesto de timbre ha sufrido múltiples modificaciones en

⁷⁸ Al respecto vale la pena destacar que, existen eventos en los que el contenido material del tributo y su nombre o denominación no siempre coinciden, como fue analizado *in extenso*, en la Sentencia C-315 de 2022 (M.P. Natalia Ángel Cabo), en la que la Corte Constitucional concluyó que la tasa pro deporte y regulación regulada en la Ley 2023 de 2020, en realidad correspondía a un impuesto.

⁷⁹ Este análisis se realiza a partir de la clasificación de los diferentes tipos de tributos realizada por esta Corporación en su jurisprudencia según la cual, estos pueden clasificarse en impuestos, contribuciones y tasas. Sobre el tema se pueden consultar las sentencias C-278 de 2019. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado; C-101 de 2022. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado y C-147 de 2021. M.P. Alejandro Linares Cantillo.

⁸⁰ En la medida que la realización de su hecho generador no se circunscribe a la jurisdicción de una entidad territorial, sino al territorio nacional.

⁸¹ Sentencia C-315 de 2022. M.P. Natalia Ángel Cabo.

⁸² M.P. Rodrigo Escobar Gil.

⁸³ M.P. Nilson Pinilla Pinilla.

⁸⁴ Igualmente, esta disposición reguló la constitución y cancelación de hipoteca como hecho generador del impuesto de timbre.

virtud de las cuales la enajenación de bienes inmuebles ha sido excluida y luego reincorporada como hecho generador del tributo.⁸⁵

94. Frente a los contribuyentes de este impuesto de timbre en particular, este puede ser asumido económicamente por las partes o por una sola de ellas, pues la ley no fijó una forma específica de distribución del porcentaje.⁸⁶

95. Con el inciso 3° de la Ley 2277 se estableció que el impuesto de timbre se causará sobre aquellos documentos que eleven a escritura pública la *enajenación* a cualquier título de bienes inmuebles cuyo valor sea superior a 20.000 UVT. Esto implica que, se eliminó la tarifa del 0% que había sido fijada por el citado artículo 72 de la Ley 1111 de 2006 y que tuvo efectos desde el año 2010 hasta el 13 de diciembre de 2022 -fecha en la que entró en vigencia la Ley 2277; con lo cual, se volvieron a gravar estas transacciones con el impuesto de timbre, pero con las siguientes tarifas especiales:

Rangos en UVT		Tarifa marginal	Impuesto
Desde	Hasta		
0	20.000	0%	0%
>20.000	50.000	1,5%	(Valor de la enajenación en UVT menos 20.000 UVT) x 1,5%
>50.000	En adelante	3%	(Valor de la enajenación en UVT menos 50.000 UVT) x 3% + 450 UVT

96. El anterior cuadro da cuenta que la *base gravable* tomada como referencia para este hecho generador corresponde al “valor de la enajenación”.⁸⁷ Por su parte, la tarifa es marginal y progresiva⁸⁸ en la que se establecen tres porcentajes según el valor en UVT del bien inmueble; por lo que, a mayor valor, mayor tarifa se asigna.

97. Adicionalmente, la regulación de la tarifa permite que los contribuyentes resten el valor en UVT correspondiente al rango anterior de UVT, fijado en la misma tabla. Así, por ejemplo, para determinar la tarifa que se debe asignar a un inmueble que se encuentra en el segundo rango (20.000 a 50.000 UVT), al valor de la enajenación calculado en UVT se le deben restar 20.000 UVT que, corresponden al valor máximo en UVT del primer nivel (0 a 20.000 UVT). Después, a este valor depurado es al que se le aplicará la tarifa. De modo que ésta no recaee de manera directa sobre la base gravable, sino que primero se depura por las reglas fijadas en el párrafo 3 del artículo 519 del Estatuto Tributario.

98. Ahora bien, el hecho gravable hace referencia a la elevación a escritura pública de documentos en los que se haya realizado enajenación de inmuebles “a cualquier título” cuyo valor sea inferior a veinte mil (20.000) UVT y no haya sido sujeto al impuesto de timbre. Sobre este concepto que encaja dentro de la disciplina propia del derecho civil, pero como se observa en esta ocasión, es aplicado en materia tributaria, se han presentado varios pronunciamientos

⁸⁵ Muestra de ello es como, en el artículo 36 de la Ley 6 de 1992 se excluyó del impuesto de timbre a aquellos actos que correspondan a la enajenación de bienes inmuebles. No obstante, posteriormente, el artículo 35 de la Ley 383 de 1997, al modificar el artículo 519 del Estatuto Tributario, no hizo ninguna mención sobre la exclusión de estos documentos elevados a escritura pública en donde conste la enajenación de bienes inmuebles. Luego, el artículo 72 de la Ley 1111 de 2006 tampoco hizo referencia -en el sentido de excluir- a las escrituras en donde se registra la enajenación de bienes inmuebles y, además de ello, fijó una tarifa del 0% sobre el impuesto de timbre que comenzó a aplicar desde el año 2010.

⁸⁶ DIAN. Concepto General sobre el impuesto de timbre nacional con motivo de la Ley 2277 de 2022. Radicado 100208192-224 del 24 de febrero de 2023.

⁸⁷ Esta interpretación también se encuentra recogida en reciente concepto proferido por la DIAN sobre el impuesto de timbre, en el que se indicó que “para efectos de calcular el Impuesto, se debe considerar el valor total (en UVT) de enajenación del inmueble.” DIAN. Radicado No. 100208192-224 del 30 de mayo de 2023.

⁸⁸ DIAN. Concepto General sobre el impuesto de timbre nacional con motivo de la Ley 2277 de 2022. Radicado 100208192-224 del 24 de febrero de 2023.

relevantes por parte de entidades competentes en la materia como la Sección Cuarta del Consejo de Estado y la DIAN.

99. La primera, mediante Sentencia del 25 de mayo de 2017,⁸⁹ en el marco del estudio de la retención en la fuente del impuesto de renta, indicó que la enajenación “debe entenderse en su sentido natural y obvio, como la acción de “pasar o transmitir a alguien el dominio de algo o algún otro derecho sobre ello” e igualmente, destacó que “la norma no excluye ningún negocio jurídico, es decir, que no interesa si se hace a título gratuito u oneroso, pues lo determinante, se insiste, es que la operación produzca un traslado del dominio.” En la misma línea, la DIAN, en reciente concepto del 30 de mayo de 2023 sobre el impuesto de timbre, precisó que la expresión enajenación a cualquier título “comprende las transferencias a título gratuito.”⁹⁰

100. Ahora bien, el Estatuto Tributario prevé escenarios en los que, pese a estar frente a actos que podrían encuadrar dentro del concepto natural de “enajenación”, ha señalado que no se encuentran sometidos al impuesto de timbre. Ello evidencia que el Legislador, en el marco de su libertad de configuración, ha establecido eventos particulares en los que, este tributo no se causa, como sucede por ejemplo con la transferencia de un inmueble como consecuencia de la liquidación de la sociedad conyugal,⁹¹ los aportes de inmuebles a sociedades nacionales (artículo 319, ET) o las transferencias de inmuebles en procesos de fusiones o escisiones adquisitivas o reorganizativas (Art. 319.4, ET). En todo caso, cada una de las operaciones antes señaladas, así como cualquier otra afín o similar, debe obedecer a una razón o propósito económico y/o comercial aparente, so pena de configurar abuso en materia tributaria en los términos del artículo 869 del Estatuto Tributario.⁹²

101. El inciso 3° del artículo 77 de la Ley 2277 de 2022 también excluyó de este hecho generador las operaciones que se celebren sobre bienes inmuebles cuando se cumpla alguna de estas condiciones: (i) el valor del inmueble sea inferior a 20.000 UVT o \$848'240.000 pesos al año 2023 o (ii) cuando el inmueble ya fue gravado previamente con este impuesto de timbre.

102. Por último, la aplicación del artículo 77 de la Ley 2277 de 2022 debe leerse de la mano de las exclusiones generales fijadas sobre el impuesto de timbre en el Estatuto Tributario, como la dispuesta en el artículo 530-1 que excluye de este tributo a las viviendas urbanas clasificadas en los estratos socioeconómicos uno, dos y tres.⁹³

103. En suma, el impuesto de timbre tiene una historia de larga data en nuestro país como un tributo documental, aunque permaneció inactivo en algunas áreas. La norma bajo estudio estableció un nuevo hecho generador asociado a la suscripción de escrituras públicas en las que se *enajene*, a cualquier título, bienes inmuebles cuyo valor sea superior a 20.000 UVT. Pero también previó exclusiones, por ejemplo, de los inmuebles clasificados en los estratos 1, 2 o 3 y, aquellos que ya fueron gravados previamente con este impuesto. Adicionalmente, este tributo dispuso un esquema de tarifas marginales y progresivas del 0%, 1,5% y 3%.

⁸⁹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Radicado No. 11001-03-27-000-2013-00025-00(20436). C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Sentencia del 25 de mayo de 2017.

⁹⁰ DIAN. Concepto. No. 100208192-622 del 30 de mayo de 2023.

⁹¹ “En efecto, una vez liquidada la sociedad conyugal los bienes que conformaban el activo de dicha sociedad no producen realmente un incremento neto del patrimonio de ninguno de los cónyuges, toda vez que desde el matrimonio y durante la vigencia de la sociedad conyugal se conforma una sociedad de bienes y estos hacen parte del patrimonio de los consortes desde el momento en que generan el correspondiente ingreso.” Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. Milton Chaves García. Sentencia del 15 de junio de 2017, Radicación No. 63001-23-31-000-2011-00261-01(22570).

⁹² DIAN. Concepto General sobre el impuesto de timbre nacional con motivo de la Ley 2277 de 2022. Radicado 100208192-224 del 24 de febrero de 2023.

⁹³ Así lo ha precisado la DIAN en Concepto No. 100192467 proferido el 2 de mayo de 2023.

5. El principio de equidad tributaria y su derivación en el concepto de capacidad contributiva

104. El Estado social de derecho, lejos de ser un espectador pasivo del desarrollo de la sociedad, trabaja activamente para hacer realidad la dignidad y la igualdad material de las personas, a través de la garantía de los derechos fundamentales, la intervención del Estado en la economía, y la exigencia del cumplimiento de los deberes constitucionales.⁹⁴

105. Es claro que toda actividad del Estado debe ser financiada y para ello la fuente principal se encuentra en los tributos.⁹⁵ Bajo este propósito, cobra especial importancia el principio de solidaridad (Art. 1, CP) y el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad (Art. 95, CP). Es así que los distintos sectores de la población “en virtud del principio de solidaridad, asumen cargas públicas razonables para permitir que sectores excluidos puedan progresivamente ser incorporados al goce de los beneficios del progreso, lo cual sólo se puede lograr mediante la conciencia creciente de la necesidad de cooperar y actuar mancomunadamente para mejorar la calidad de vida de todos los colombianos y superar gradualmente las desigualdades.”⁹⁶ De ahí que “uno de los deberes más importantes de los ciudadanos” sea contribuir al pago de los tributos.⁹⁷

106. Sin embargo, tal deber no ha de llevar al extremo de imponer cargas irrazonables o arbitrarias sobre las personas, que terminen por asfixiar el patrimonio individual en función del presupuesto público. El Estado tiene límites en su potestad impositiva y es función del juez constitucional velar por su acatamiento. Estos límites fueron consagrados en el artículo 363 y el numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Política, entre otros, bajo el principio de equidad tributaria que, como se expondrá, ha servido de fundamento para definir la noción de capacidad contributiva, referenciado por los accionantes en la demanda.

107. La capacidad contributiva no es un principio constitucional autónomo⁹⁸ pues no fue consagrado expresamente en la Constitución Política, pero si ha sido desarrollado en la jurisprudencia a partir de los principios progresividad, justicia tributaria y equidad. Sin embargo, el tratamiento dado por la jurisprudencia no ha sido del todo homogéneo y ha tenido variaciones que se evidencian en la definición de los principios constitucionales de los cuales se deriva la noción de capacidad contributiva.

108. En efecto, esta Corporación ha abordado la capacidad contributiva desde distintos enfoques. Un primer grupo de providencias lo ha entendido como una emanación simultánea de varios principios constitucionales como la justicia, la equidad tributaria y la progresividad, así ocurre en las sentencias C-057 de 2021,⁹⁹ C-066 de 2021,¹⁰⁰ C-486 de 2020,¹⁰¹ C- 431 de 2020,¹⁰² C-061 de 2021¹⁰³ y C- 202 de 2020.¹⁰⁴ Otro grupo de fallos, ha afirmado que la

⁹⁴ Sentencia C-388 de 2016. M.P. Alejandro Linares Cantillo. SV. María Victoria Calle Correa. SV. Jorge Iván Palacio Palacio, Alberto Rojas Ríos y Luis Ernesto Vargas Silva.

⁹⁵ Sentencia C-209 de 2016. M.P. Jorge Iván Palacio Palacio. SV. Luis Guillermo Guerrero Pérez. SV. Alejandro Linares Cantillo. SV. Gloria Stella Ortiz Delgado.

⁹⁶ Sentencia C-1064 de 2001. MM.PP. Manuel José Cepeda Espinosa y Jaime Córdoba Triviño.

⁹⁷ Sentencia C-209 de 2016. M.P. Jorge Iván Palacio Palacio. SV. Luis Guillermo Guerrero Pérez. SV. Alejandro Linares Cantillo. SV. Gloria Stella Ortiz Delgado.

⁹⁸ De todos modos, pueden encontrarse decisiones que si han reconocido una autonomía a la noción de capacidad contributiva, como la Sentencia C- 293 de 2020 (MM.PP. Gloria Stella Ortiz y Cristina Pardo Schlesinger) en la que se señaló que “El concepto de capacidad contributiva se deriva del deber de solidaridad, lo cual lo convierte en un principio autónomo que se entiende como la condición individual y concreta para pagar tributos.”

⁹⁹ Sentencia C-057 de 2021. M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera. AV. Jorge Enrique Ibáñez Najar. AV. Gloria Stella Ortiz Delgado. AV. José Fernando Reyes Cuartas. SV. Alejandro Linares Cantillo.

¹⁰⁰ Sentencia C- 066 de 2021. M.P. Cristina Pardo Schlesinger.

¹⁰¹ Sentencia C- 486 de 2020. M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo. SV. Alejandro Linares Cantillo.

¹⁰² Sentencia C- 431 de 2020. M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo. SV. Alejandro Linares Cantillo.

¹⁰³ Sentencia C-061 de 2021. Conjuez. Mauricio Piñeros.

¹⁰⁴ Sentencia C-202 de 2020. M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo. AV. Gloria Stella Ortiz Delgado. SPV. Diana Fajardo Rivera. SPV. Alberto Rojas Ríos. SVP. Cristina Pardo Schlesinger.

capacidad contributiva se desprende exclusivamente del *principio de equidad*, como ha sucedido en las sentencias C- 059 de 2021¹⁰⁵ y C- 094 de 2021.¹⁰⁶ Finalmente, en un tercer grupo, se identificaron decisiones en las que se refirieron a conceptos de soporte adicionales a los ya expuestos, como la eficiencia o no confiscatoriedad de conformidad con las sentencias C-293 de 2020¹⁰⁷ y C-504 de 2020.¹⁰⁸

109. De lo anterior, se observa una diversidad de aproximaciones en la jurisprudencia al concepto de capacidad contributiva, sin que sea posible descartar algunas como incorrectas, precisamente, debido a que este principio no fue consagrado en la Carta Política y ha sido analizado desde distintos enfoques. En consecuencia, la Sala destaca que esta heterogeneidad tiene una justificación en diferentes aspectos, como (i) el énfasis del escrutinio constitucional, esto es, si aunado a la capacidad contributiva, se está haciendo un análisis entre dos grupos de sujetos (en donde es bastante común que también se cite el principio de progresividad); o, por ejemplo, si el reproche realizado plantea una posible confiscatoriedad del tributo estudiado que, justifica hacer referencia al principio de justicia tributaria. Así mismo, estas diferencias en el acercamiento a la capacidad contributiva, también se derivan del (ii) mismo cuestionamiento planteado en la demanda, es decir del desarrollo argumentativo expuesto por los accionantes en la presentación de los cargos de inconstitucionalidad.

110. Entre estas distintas concepciones, la Sala destaca que el principio de equidad tributaria ha sido una constante en todos los casos estudiados. Lo anterior obedece, entre otras razones, al hecho que la equidad tributaria tiene mayor proximidad conceptual con la capacidad contributiva, pues la Corte Constitucional ha entendido que “es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos.”¹⁰⁹ Por otra parte, los principios de progresividad y justicia tributaria, aunque también guardan una relación con la capacidad contributiva, apuntan a ideas distintas. Por ejemplo, el principio de progresividad parte de una relación entre dos sujetos, ya que se ha definido que este “permite otorgar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta, de manera que progresivamente terminan aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados”¹¹⁰ y, el principio de justicia tributaria, se ha delimitado de manera más abstracta y comprensiva, como un imperativo del sistema tributario en general, al señalarse que es “una síntesis de todas las exigencias constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder impositivo del Estado.”¹¹¹

111. Así, para el presente análisis sobre el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022 y en línea con la delimitación realizada en el problema jurídico, se reitera que la Sala opta por definir que el principio al que se circunscribirá el estudio, es el de la equidad tributaria en su faceta de capacidad contributiva y establecerá como parámetro los artículos 95.9 y 363 de la Constitución Política

112. Ello además, en atención a que el juicio que proponen los demandantes en esta ocasión se soporta principalmente en la *equidad tributaria*, la cual refleja en mayor medida el reproche

¹⁰⁵ Sentencia C- 059 de 2021. M.P. Alberto Rojas Ríos. SV. Alejandro Linares Cantillo. SV. Diana Fajardo Rivera. AV. Paola Andrea Meneses Mosquera.

¹⁰⁶ Sentencia C- 094 de 2021. M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera.

¹⁰⁷ Sentencia C-293 de 2020. MM.PP. Gloria Stella Ortiz y Cristina Pardo Schlesinger. AV. Alberto Rojas Ríos. SV. Carlos Bernal Pulido. SV. Diana Fajardo Rivera. SV. Luis Guillermo Guerrero Pérez. SPV. Antonio José Lizarazo Ocampo. AV. Gloria Stella Ortiz Delgado. AV. Cristina Pardo Schlesinger. AV. José Fernando Reyes Cuartas.

¹⁰⁸ Sentencia C- 504 de 2020. M.P. Alejandro Linares Cantillo. SV. Richard Ramírez Grisales (E).

¹⁰⁹ Sentencia C-734 de 2002. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

¹¹⁰ Sentencias C-643 de 2002. M.P. Jaime Córdoba Triviño y C-521 de 2019. M.P. Cristina Pardo Schlesinger. AV. Alejandro Linares Cantillo.

¹¹¹ Sentencia C-833 de 2013. M.P. María Victoria Calle Correa. SV. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub. AV. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

que formulan; aunado al hecho que, la demanda no trae un desarrollo específico o adicional frente a los principios de eficiencia, progresividad o justicia tributaria, por lo que la Sala no hará un pronunciamiento específico frente a estos.

113. Precisado lo anterior, se pasa a caracterizar la capacidad contributiva, como un principio derivado de la equidad tributaria. En esa línea, en primer lugar, se reitera que, aunque no existe una definición constitucional de capacidad contributiva, esta Corporación se ha aproximado a su significado. Desde el enfoque de la equidad horizontal se ha entendido que el Congreso debe evaluar (en el caso de los impuestos directos) o inferir razonablemente (en el caso de los impuestos indirectos) la capacidad de pago de los contribuyentes cuando discute y aprueba las leyes tributarias. De modo que se ha definido como “la posibilidad económica de tributar, esto es, como 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.”¹¹² Tal capacidad está asociada a la “posibilidad de contribuir al gasto público del Estado de tal forma que la persona aún mantenga condiciones dignas de vida.” Por consiguiente, “la imposición de tributos debe atender a criterios de riqueza, patrimonio o actividad productiva y no puede basarse exclusivamente en la capacidad adquisitiva o en los simples ingresos.”¹¹³

114. Los indicadores de capacidad contributiva por excelencia son la renta y el patrimonio,¹¹⁴ los cuales resultan útiles cuando estamos frente a impuestos directos. Mientras que, en los indirectos, el tributo se asume a medida que se celebran las operaciones gravadas, de modo que no existe una identificación concreta y *ex ante* del contribuyente,¹¹⁵ sino apenas una inferencia. Es así que, frente a los impuestos indirectos “se presume un hecho, esto es, la capacidad contributiva, a partir de otro hecho, que, a título ilustrativo, puede ser la adquisición de determinados bienes o servicios por parte del contribuyente, así como la venta o la importación de ciertos bienes.”¹¹⁶

115. Aun con estas precisiones suele ser difícil llegar a un consenso en los casos concretos. Es comprensible que surjan interrogantes sobre los elementos técnicos o estadísticos que soportan la facultad impositiva del Estado; incluso, habiendo certeza de los costos y beneficios estimativos de un tributo, pueden válidamente brotar discrepancias al determinar en un caso concreto si un grupo de personas tienen la capacidad real de contribuir o si, por el contrario, la carga se torna desproporcionada y en tal medida inconstitucional. Estos interrogantes aumentan frente a los impuestos indirectos, en los que por definición no se parte de una identificación plena del sujeto pasivo, por lo que se recurre a elementos indicativos de riqueza e inferencias razonables sobre su capacidad.

116. La complejidad descrita en torno al concepto de capacidad contributiva conlleva al reconocimiento de un amplio margen de configuración al Congreso de la República, que en su función de representación popular debe evaluar con el mejor criterio, la conveniencia en la imposición de tributos, elegir entre diferentes fines para adoptar una política tributaria y establecer qué tipo de medios o instrumentos deben emplearse para alcanzarla.¹¹⁷ De ahí que el control constitucional en esta materia sea, por regla general, moderado, salvo que concurran situaciones que justifiquen una mayor intervención del juez constitucional, tales como ocurre frente a las amnistías tributarias, o cuando se emplean categorías sospechosas de discriminación o ante la afectación intensa sobre el goce de un derecho fundamental.¹¹⁸

¹¹² *Ibidem*.

¹¹³ *Ibidem*.

¹¹⁴ *Ibidem*.

¹¹⁵ Sentencia C-430 de 2020. M.P. Diana Fajardo Rivera.

¹¹⁶ Sentencia C- 209 de 2016. M.P. Jorge Iván Palacio Palacio. SV. Luis Guillermo Guerrero Pérez. SV. Alejandro Linares Cantillo y SV. Gloria Stella Ortiz Delgado

¹¹⁷ Sentencia C-388 de 2016. M.P. Alejandro Linares Cantillo. SV. María Victoria Calle Correa. SV. Jorge Iván Palacio Palacio, Alberto Rojas Ríos y Luis Ernesto Vargas Silva.

¹¹⁸ *Ibidem*.

117. Es así que esta Corporación ha reconocido la autorrestricción en el análisis judicial, bajo el entendido de que no le corresponde a la Corte Constitucional “definir cuál es la «mejor» política tributaria, porque con ello podría suplantar al órgano democrático, sino simplemente establecer si el Congreso se ha excedido en el ejercicio de sus atribuciones, para eventualmente enmendar los errores en los cuales pudo haber incurrido. De manera que su función, antes que de diseño institucional, es de corrección y ajuste en perspectiva constitucional.”¹¹⁹ En consecuencia, “el examen de constitucionalidad no puede llevar a la Corte hasta el extremo de adelantar un escrutinio riguroso de las mejores alternativas que habría podido tener teóricamente el legislador para cumplir el propósito que tenía.”¹²⁰

118. Tal margen de configuración pasa por reconocer que la capacidad contributiva no es un asunto que deba cumplirse de forma absoluta en la vida de los contribuyentes o en cada uno de los escenarios hipotéticos imaginables. De hecho, la Corte ha admitido que “la justicia que se busca con el tributo no es la de un idéntico sacrificio por parte de los contribuyentes, sino la justicia que consiste en suprimir las desigualdades que existen en nuestra sociedad.”¹²¹ Ese fin último es el que le corresponde resguardar a este Tribunal.

119. Para observar cómo la Corte ha llevado a cabo este análisis, y a manera de ilustración, a continuación, se presentarán decisiones en las que se han revisado cargos relacionados con el principio de equidad tributaria, en su faceta de capacidad contributiva y frente a tributos indirectos, teniendo en cuenta que el impuesto de timbre estudiado tiene esta naturaleza.

La equidad tributaria y la capacidad contributiva en los tributos indirectos

120. En los impuestos indirectos no existe una identificación concreta y previa del sujeto obligado. Así “el legislador no evalúa directamente la capacidad contributiva, ya que lo hace de forma indirecta y a través de la inferencia.”¹²² Dentro de esta clase de tributos se encuentran el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF), el impuesto de timbre o aquellos cuyo hecho generador está asociado al consumo.

121. Un primer antecedente relevante es producto de la Sentencia C-252 de 1997.¹²³ Allí, el demandante cuestionaba que el sistema de tarifas de los servicios públicos domiciliarios fuese fijado con base en el estrato donde se ubica el inmueble pues -en su parecer- la estratificación apenas mide la parte física de la vivienda y su entorno, pero no la capacidad real de pago del contribuyente.

122. La Corte mantuvo la exequibilidad de la norma al sustentarse en una premisa razonable de capacidad contributiva, la cual no es incompatible con “las formulaciones legales que se inspiran en la normalidad de los fenómenos económicos. Al legislador se le debe exigir que los supuestos en los que fundamenta sus hipótesis sean aquéllos que de ordinario están asociados a una mayor probabilidad de ocurrencia.” Pero lo que no podría reclamar la Corte es que “la ley tributaria en todos los eventos sea un fiel retrato de la realidad y que, por lo tanto, incorpore inclusive las situaciones que ocasionalmente se aparten del curso normal de los acontecimientos.” Por consiguiente, la armonización entre los principios de justicia y de eficiencia tributaria “se consigue a través de la formulación legal de los hechos imposables que se apoye en supuestos verosímiles y razonables de la realidad social que como tales sean en abstracto demostrativos de capacidad económica o de riqueza, así ello pueda no acaecer en determinadas situaciones concretas e individuales y siempre que esto último no sea el trasunto inequívoco de una recurrencia social capaz de anular la generalidad de la inferencia.”

¹¹⁹ Sentencia C-657 de 2015. M.P. Jorge Iván Palacio Palacio. AV. Alberto Rojas Ríos.

¹²⁰ Sentencia C-252 de 1997. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

¹²¹ Sentencia C-238 de 1997. M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

¹²² Sentencia C-057 de 2021. M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera. AV. Jorge Enrique Ibáñez Najar. AV. Gloria Stella Ortiz Delgado. AV. José Fernando Reyes Cuartas. SV. Alejandro Linares Cantillo.

¹²³ M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

123. Dicho esto, concluyó que, en aras de la justicia y de la eficiencia fiscal, el Legislador puede acudir a parámetros indirectos de medición del bienestar económico del contribuyente. De modo que el costo y calidad de las viviendas, deducibles de los materiales de que son hechas y de su dotación y ubicación, son elementos susceptibles de observación empírica sobre parámetros objetivos, los cuales pueden arrojar datos relevantes sobre la capacidad económica mayor o menor de sus moradores. Claro está, “es posible que en algunos casos la capacidad económica no corresponda al tipo de vivienda del usuario, pero esto no desmiente la presunción social sobre la que descansa el esquema legal general y que consiste en que, a mayor lujo y mejor dotación material de la vivienda, mayor será la capacidad económica de su morador.”

124. Posteriormente, en la Sentencia C-776 de 2003¹²⁴ la Corte estudió una demanda contra una disposición que autorizó que, a partir del año 2005, todos los productos quedaran gravados con un IVA del 2%. La Corte estimó que la norma era inexecutable ya que conllevaba a una ampliación excesiva del IVA que terminaba por gravar bienes y servicios antes exentos o excluidos, en detrimento de la igualdad real y efectiva establecida en los artículos 1 y 13 de la Constitución Política. Además, encontró que el Legislador vulneró los principios de progresividad y equidad tributaria (Arts. 363 y 95-9, CP), así como el derecho al mínimo vital, ya que la disposición no establecía ninguna alternativa que permitiese que las personas de menores recursos pudiesen contar con algún producto sustituto, por lo menos, en el caso de los bienes y servicios que resultan necesarios para conservar una vida digna.

125. En la Sentencia C-100 de 2014¹²⁵ la Corte conoció una demanda que también cuestionaba el gravamen de algunos bienes de la canasta familiar con el IVA, reforzando con ello el carácter regresivo de este impuesto. Sin embargo, esta vez la Sala Plena comenzó por reconocer que “en el sistema caben impuestos con dosis moderadas de regresividad, pues en ocasiones aseguran niveles óptimos de eficiencia (Art. 363, CP), que a su vez sirven para realizar otros principios como la justicia y la equidad (Art. 95-9, CP).” Pero lo anterior no quiere decir que los tributos indirectos, aun cuando son en principios admisibles pese a su relativa regresividad, carezcan de límites. Tienen, por el contrario, al menos tres limitantes que la Corte debe hacer respetar: (i) por una parte, no pueden desconocer el mínimo vital. Esto impide que el legislador introduzca reformas cuyas consecuencias afecten significativamente la satisfacción de necesidades básicas, tales como alimentarse, asearse, contar con educación, salud, vivienda y trabajo dignos; (ii) igualmente ha de examinar si el sistema tributario, una vez incluido el impuesto en cuestión, resultará afectado en cuanto a su progresividad; y (iii) finalmente, debe definirse si la norma, como instrumento fiscal, es razonable.

126. En suma, prohibir de forma absoluta y sin excepciones los tributos indirectos, bajo la idea de que aportan alguna dosis de regresividad, implicaría “reduc[ir] ostensiblemente el repertorio de fuentes legítimas de exacción que aportan enormes recursos al erario -tributación ‘indirecta’- generando déficit fiscal, amén de propiciar ineficiencia en la administración y recaudo de los impuestos, con las conocidas secuelas de evasión y elusión que son las principales responsables de la inequidad en esta materia.”¹²⁶

127. Dicho lo anterior, la Sala concluyó que la norma no aportaba una *dosis manifiesta de regresividad al sistema* dado que no gravaba todos los bienes de primera necesidad, establecía

¹²⁴ M.P. Manuel José Cepeda Espinosa. AV. Jaime Araujo Rentería.

¹²⁵ M.P. María Victoria Calle Correa. AV. Jorge Iván Palacio Palacio.

¹²⁶ Sentencia C-364 de 1993. M.P. Carlos Gaviria Díaz. Respecto de la aplicación de este principio de progresividad a los impuestos indirectos dijo la Corte en Sentencia C-364 de 1993 (M.P. Carlos Gaviria Díaz): “[e]l deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado debe, en principio, consultar la capacidad real de pago de los contribuyentes, a fin de garantizar la justicia y equidad fiscales. La progresividad responde precisamente a este mandato constitucional. El sistema tributario, en su conjunto, ciertamente debe traducir esta exigencia constitucional. También cada tributo, en particular, debe, en lo posible, y dependiendo de su estructura técnica, orientarse en el mismo sentido. Es claro que algunos tributos –particularmente los indirectos–, por la mencionada conformación técnica y la necesidad de su administración eficiente, no son susceptibles de ser creados y recaudados atendiendo el criterio de la progresividad, sin que por ello dejen de tener fundamento constitucional y figurar entre las fuentes de ingresos fiscales.”

una exención sobre aquellos con los cuales podían satisfacerse las necesidades básicas y además de ello, previó tarifas diferenciales, dentro de las cuales las más bajas correspondían a una muestra grande de bienes de primera necesidad. Finalmente, la norma iba acompañada de un instrumento de devolución parcial. Todo ello daba cuenta de que, aunque el IVA tiene una marcada configuración *regresiva*, el mismo Legislador previó estrategias para garantizar que la capacidad contributiva fuese observada.

128. Por el contrario, en la Sentencia C-209 de 2016¹²⁷ la Corte exceptuó del impuesto al consumo a los contratos de alimentación celebrados por instituciones del Estado y destinados a la política social. Lo anterior por cuanto la norma original tendría un efecto negativo en los programas de asistencia alimentaria desarrollados por el Estado pues la imposición de este impuesto incrementaba el valor de los contratos, lo que disminuiría su cobertura. En concreto, indicó que “el impuesto nacional al consumo gravó indiscriminadamente los servicios de alimentación bajo contrato, sin excluir expresamente a ciertos sectores vulnerables de la población.” Situación que no se juzgó razonable, sumado a que durante el debate legislativo no se expuso algún motivo válido para afectar a sujetos sin capacidad contributiva.

129. Posteriormente, en la Sentencia C-221 de 2019¹²⁸ se estudió una acción pública dirigida contra la estampilla “Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales.” En criterio del demandante, las tarifas no atendían a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos (contratistas) pues “el monto de los contratos no dice nada sobre el patrimonio o las utilidades que finalmente va a obtener el contratista, es decir, sobre la capacidad que realmente tiene para cumplir con la obligación tributaria.”

130. Contrario a lo señalado por la demanda, la Sala recordó que la declaratoria de inexequibilidad de un impuesto indirecto solo procede cuando este aporta al sistema una dosis de manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad; situación que, además debe ser revisada de la mano de la naturaleza de tributo. Al final, la Corte determinó que la estampilla atendía razonablemente la capacidad de los contribuyentes en tanto que estos deben pagar una tarifa que puede corresponder al 0,5%, 1% o 2% del valor del contrato de obra pública o contrato conexo a este, que se determina en función del valor total de aquel. Si esto es así, la disposición satisface la exigencia de fijar una tarifa diferencial para un impuesto indirecto, dado que es relativa al valor del contrato que se pretende suscribir.

131. En la Sentencia C-571 de 2019¹²⁹ la Corte estudió las normas que incrementaron en tres puntos porcentuales la tarifa del IVA, pasando así del 16% al 19%. Esta providencia comenzó por precisar que “en tributos indirectos como el Impuesto al Valor Agregado (IVA), los cuales tienen por objeto gravar el consumo y no la capacidad económica del contribuyente, el principio de progresividad debe ser analizado frente al impacto que tal tributo genera en todo el sistema tributario y no sólo el impuesto individualmente considerado.” Luego, decantó los siguientes criterios para definir si la creación de tributos indirectos como el IVA vulneran la Constitución, a saber: (i) no se debe desconocer el derecho fundamental al mínimo vital, esto es que afecten significativamente la satisfacción de necesidades básicas y (ii) el tributo no debe introducir una dosis manifiesta de regresividad al sistema tributario.

132. A la luz de lo anterior, concluyó que, en ejercicio del margen de configuración del Legislador, resultaba razonable el incremento de la tarifa al IVA “dado que ello no introduce una dosis de manifiesta regresividad en el sistema tributario, pues no sólo persigue una finalidad legítima, sino que compensa los esfuerzos realizados por las personas con menores ingresos con una mayor inversión social de la que son principales beneficiarios.” Además, enfatizó en que los tributos indirectos son necesarios pues “resulta razonable introducir sacrificios

¹²⁷ M.P. Jorge Iván Palacio Palacio. SV. Luis Guillermo Guerrero Pérez. SV. Alejandro Linares Cantillo. SV. Gloria Stella Ortiz Delgado.

¹²⁸ M.P. Carlos Bernal Pulido. AV. Gloria Stella Ortiz Delgado. AV. Alejandro Linares Cantillo.

¹²⁹ Sentencia C- 571 de 2019. M.P. Alberto Rojas Ríos.

moderados para maximizar los principios de igualdad, equidad y eficiencia, satisfacer las demandas sociales y garantizar el cumplimiento de los fines del Estado Social.”

133. Por último, en la Sentencia C-593 de 2019¹³⁰ la Corte declaró la inconstitucionalidad de un impuesto en cascada al consumo de bienes inmuebles. Aplicando un juicio de proporcionalidad, determinó que, si bien la finalidad de incrementar el recaudo público era válida, el gravamen en cascada a los inmuebles no era una medida adecuada para promover la construcción, ni para aumentar el recaudo del Estado. Además, entre las razones que expuso la Sala, incluyó el desconocimiento de la capacidad contributiva. Esto con base en dos argumentos: (i) el umbral de 26,800 UVT, fijado como monto a partir del cual se causaba el hecho generador, no permitía inferir por ese solo hecho la capacidad de pago; y, en segundo lugar (ii) estimó que esta problemática se agudizaba ante la ausencia de exenciones dirigidas a bienes inmuebles con una destinación especial, por ejemplo, asociada a fines institucionales, como hospitales o parques infantiles.

134. Al concatenar todo lo expuesto, es posible extraer las siguientes conclusiones en torno al tratamiento dado por la jurisprudencia a la noción de capacidad contributiva como emanación del principio de equidad; sin pretender con ello desconocer las particularidades que cada caso puede traer:

- a. Dentro de los deberes que incluyó la Constitución está el de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, dentro de conceptos de justicia y equidad. Mandato que, en armonía con el principio de la solidaridad, da cuenta de la importancia y legitimidad de la facultad impositiva del Estado para lograr sus fines.
- b. Pero la obligación de contribuir al pago de tributos no es ilimitada ni arbitraria. El Estado debe respetar los principios tributarios constitucionales, de los cuales se deriva la noción de la capacidad contributiva de las personas, de modo que no se les impongan cargas desproporcionadas o arbitrarias.
- c. La Constitución no trae una definición de capacidad contributiva ni una regla para identificar cuándo se trasgrede. Por ello, es probable -como se ilustra en la jurisprudencia- que en el estudio de los casos surjan discrepancias sobre su alcance y protección. Análisis que, en buena medida, requiere de fundamentos técnicos y objetivos, así como del diseño de políticas públicas con criterios de conveniencia a cargo de los órganos de representación popular.
- d. Es por lo anterior que el control constitucional en esta materia es, por regla general, *leve* salvo que concurran situaciones que justifiquen una mayor intervención del juez constitucional, por ejemplo, ante la afectación de derechos fundamentales o ante tratos discriminatorios. De ahí también que no le corresponda a la Corte Constitucional diseñar la mejor política tributaria, sino ser guardiana de los límites y principios en perspectiva constitucional. Para este ejercicio, la Corte ha venido empleando, expresa o implícitamente, los elementos del test de proporcionalidad.
- e. El análisis constitucional de los impuestos indirectos admite un margen de acción a favor del Legislador que, puede estar soportado en inferencias razonables y puede incluso conllevar sacrificios moderados a la capacidad de pago de las personas con el fin de maximizar los principios constitucionales, satisfacer las demandas sociales y garantizar los fines del Estado Social de Derecho. Claro está, siempre y cuando ello no derive en una disposición abiertamente desproporcionada que, por ejemplo, afecte significativamente el mínimo vital o introduzca una dosis manifiesta de regresividad al sistema.

¹³⁰ M.P. Cristina Pardo Schlesinger. SV. Carlos Bernal Pulido. AV. Diana Fajardo Rivera. SV. Luis Guillermo Guerrero Pérez. SV. Alejandro Linares Cantillo.

135. Una vez delimitado el marco conceptual y jurisprudencial, pasa la Sala Plena a resolver el cargo formulado contra el artículo 77 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”.

6. Examen de constitucionalidad de la disposición acusada

136. Según los demandantes, el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022 vulnera la capacidad contributiva como manifestación del principio de equidad tributaria, al considerar únicamente el valor del inmueble para la liquidación del tributo, lo cual por sí solo no sería suficiente para derivar la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. La norma permite -aseguran- que se grave con el impuesto de timbre a un universo de personas sin atender sus condiciones reales, ignorando, entre otros, factores tales como el empobrecimiento que generaría para los particulares en aquellos eventos donde únicamente se realizan actos de disposición de inmuebles, o en los cuales no se está generando ningún tipo de incremento neto en el patrimonio de los contribuyentes.

137. Para estudiar este cargo, la Sala empleará la metodología del *test de proporcionalidad*, como suele hacerse en este tipo de asuntos. Pero de forma preliminar, se referirá brevemente a un argumento en el que los demandantes insisten a lo largo de su escrito y que está relacionado con el supuesto precedente que constituye la Sentencia C-593 de 2019 para este caso.

6.1. La Sentencia C-593 de 2019 no constituye un precedente para el presente asunto

138. Como ya se resumió en el capítulo anterior, la Sentencia C-593 de 2019¹³¹ declaró inexecutable la norma que adoptó el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles. Ahora, los demandantes insisten en que la reflexión en torno a un “impuesto en cascada, aplicable a las enajenaciones sucesivas de un bien que no perece”¹³² serían extensibles al impuesto de timbre sobre la enajenación de bienes inmuebles. Por lo que las conclusiones sobre la afectación al principio de equidad horizontal allí señaladas deberían ser extendidas al presente proceso.

139. La Corte no comparte esta aproximación ya que la Sentencia C-593 de 2019 no es un precedente directo aplicable al análisis de constitucionalidad del artículo 77 de la Ley 2277 de 2022. Ello es así por cuanto las estructuras del impuesto de timbre y del impuesto al consumo de bienes inmuebles guardan diferencias relevantes que impiden trasladar automáticamente las conclusiones de un caso al otro.

140. En primer lugar, debe recordarse que el juicio de proporcionalidad que adelantó la Sentencia C-593 de 2019 estuvo precedido de un análisis sobre la naturaleza del impuesto al consumo de bienes inmuebles.¹³³ Como conclusión del mismo, la citada providencia determinó que “una vez analizado el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles como impuesto plurifásico no descontable ni deducible, aplicable a las enajenaciones sucesivas de inmuebles, la Corte debe establecer su proporcionalidad.”¹³⁴ Por lo que, las conclusiones a las que llegó la Corte en aquella ocasión deben entenderse en su contexto específico, y no pueden trasladarse automáticamente a cualquier tributo, simplemente por el hecho de que se graven enajenaciones de bienes inmuebles.

141. Ahora bien, la primera cualidad -plurifásico- implicaba que el impuesto al consumo de bienes inmuebles “no se cobra[ba] solo una vez, sino en múltiples oportunidades, cada vez que

¹³¹ Sentencia C-593 de 2019. M.P. Cristina Pardo Schlesinger. AV. Carlos Bernal Pulido. SV. Alejandro Linares Cantillo. SV. Luis Guillermo Guerrero Pérez. AV. Diana Fajardo Rivera.

¹³² Expediente D-15160. Escrito de la demanda, p. 11.

¹³³ Sentencia C-593 de 2019. M.P. Cristina Pardo Schlesinger. AV. Carlos Bernal Pulido. SV. Alejandro Linares Cantillo. SV. Luis Guillermo Guerrero Pérez. AV. Diana Fajardo Rivera. Párrafos 45 a 56.

¹³⁴ *Ibidem*, párr. 56.

el bien [era] objeto de una enajenación”¹³⁵ y la segunda –en cascada- suponía que “a las enajenaciones sucesivas de un bien que no perece, los impuestos pagados por las partes [tenían] un efecto acumulativo que se refleja[ba] en el precio, siempre que el vendedor [pudiera] transferir su costo al comprador.”¹³⁶ Teniendo en cuenta estos atributos, la providencia citada concluyó que se desconocía el principio de equidad horizontal, en atención a que “los compradores de inmuebles iguales tendrán que pagar tarifas efectivas diferentes dependiendo, únicamente, de qué tan largas sean las cadenas de tradición respectivas, y éste no es un criterio de diferenciación constitucionalmente aceptable.”¹³⁷

142. Por el contrario, el diseño del impuesto de timbre regulado en el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022 no es el de un tributo plurifásico ni tampoco obedece a una estructura “en cascada”. El impuesto de timbre que hoy estudia la Sala Plena grava documentos elevados a escritura pública en donde se realice la enajenación a cualquier título de un bien inmueble y que, previamente, no hayan sido sometidos a este impuesto. En otras palabras, esta carga se genera por una única vez, por lo que no es dable partir de un supuesto efecto de imbricación como si se tratase de un impuesto “en cascada”. Fue por esta razón, precisamente, que el segundo cargo ya fue descartado al no satisfacer el presupuesto de certeza en la demanda.

143. En segundo lugar, el modelo de tarifas aplicable difiere significativamente en ambos casos. De un lado, el impuesto al consumo revisado en la Sentencia C-593 de 2019 obedecía a una tarifa única del 2% que se aplicaba sobre la totalidad del precio de venta del inmueble. En el caso del impuesto de timbre, hay tres rangos de tarifas que dependen del valor de la enajenación, así: tarifa de 0% para enajenaciones con valor entre 0 y 20.000 UVT, 1,5% para enajenaciones que excedan 20.000 UVT hasta 50.000 UVT, y 3% sobre la parte del valor que exceda 50.000 UVT. Esto da lugar a una tarifa marginal y progresiva¹³⁸ que garantiza que, a mayor valor del inmueble, se asigna una mayor tarifa y, en consecuencia, un mayor impuesto a cargo. Además de ello, para el cálculo de la tarifa los contribuyentes puedan restar el valor en UVT correspondiente al rango anterior, lo que implica que no se calcula sobre la base gravable inicial en todos los casos.

144. En tercer lugar, los demandantes pasaron por alto algunos argumentos que soportaron la decisión de inexequibilidad en la Sentencia C-593 de 2019 y que no operan frente al impuesto de timbre en cuestión por cuanto responden a otras particularidades. Por ejemplo, al analizar la finalidad perseguida por el impuesto al consumo de bienes inmuebles, la Corte estableció que el objetivo de aumentar el recaudo público no estaba satisfecho pues ni siquiera “existen proyecciones concretas del gobierno sobre el nivel de recaudo esperado con esta medida.”¹³⁹ Asimismo, señaló que frente a los bienes inmuebles no hay propiamente un consumo con el cual se termine la cadena de enajenaciones. Tampoco son bienes perecederos, así que la cadena de tradiciones se mantiene indefinidamente. Por lo tanto, en la medida en que el vendedor pueda trasladar la tarifa efectiva al comprador, ésta se acumula como parte del precio, también de manera indefinida. Por lo anterior, “para la Corte resulta[ba] altamente improbable que en el mediano y largo plazo esta disposición permita aumentar el recaudo. Por el contrario, al aumentar la tarifa efectiva es bastante probable que ocurra todo lo contrario, y lo más probable es que esta disposición termine por impactar la oferta en el mercado inmobiliario.”¹⁴⁰

145. Los puntos reseñados permiten advertir diferencias significativas entre el otrora impuesto al consumo de bienes inmuebles y el impuesto de timbre que hoy se estudia. Particularidades que fueron relevantes para el análisis que efectuó la Sentencia C-593 de 2019 y que no pueden

¹³⁵ *Ibidem*, párr. 52.

¹³⁶ *Ibidem*, párr. 67.

¹³⁷ *Ibidem*, párr. 65.

¹³⁸ DIAN. Concepto 100208192-224 sobre el impuesto de timbre nacional con motivo de la Ley 2277 de 2022. Fecha: 24 de febrero de 2023.

¹³⁹ Sentencia C-593 de 2019. M.P. Cristina Pardo Schlesinger. AV. Carlos Bernal Pulido. SV. Alejandro Linares Cantillo. SV. Luis Guillermo Guerrero Pérez. AV. Diana Fajardo Rivera, párr. 63.

¹⁴⁰ *Ibidem*, párr. 64.

invocarse sin más en otro tipo de procesos. De acogerse la interpretación que proponen los demandantes, se llegaría a la conclusión de que cualquier tributo indirecto soportado en el valor de un bien inmueble es inexorablemente inconstitucional por desconocer la capacidad contributiva como manifestación del principio de equidad tributaria; conclusión que no encuentra respaldo ni en la Constitución ni en la jurisprudencia. Por estas razones, no es posible trasplantar el análisis de la Sentencia C-593 de 2019 al estudio de constitucionalidad que se efectuará sobre el impuesto de timbre, en el que las particularidades y configuración de cada tributo importa en términos constitucionales.

6.2. Aplicación del test leve de proporcionalidad a la norma acusada

146. La idea de proporcionalidad se encuentra ligada a la concepción de los derechos como principios, y ha sido adoptado por la jurisprudencia como una herramienta metodológica útil para determinar la razonabilidad tanto fáctica como jurídica de una norma.¹⁴¹

147. La jurisprudencia ha resaltado que los principios de razonabilidad y proporcionalidad también “se erigen como limitantes a la ‘bastante amplia y discrecional’ potestad del Congreso de la República”¹⁴² en materia tributaria. En concreto, la Corte ha precisado que “la política tributaria establecida por el Estado, si bien se funda en el deber ciudadano y el principio de solidaridad, no puede ser excesiva al punto de afectar la calidad de vida de los ciudadanos”, ni tampoco establecer cargas desproporcionadas en relación con los derechos fundamentales. Por tanto, “debe sustentarse en estrictos criterios de razonabilidad y proporcionalidad que permitan la imposición de un impuesto con atención a la real capacidad contributiva de los sujetos pasivos”, así como con respeto a los derechos de los contribuyentes.¹⁴³

148. La Corte Constitucional ha moldeado este análisis a través de un *juicio o test de proporcionalidad* que contempla distintos niveles de intensidad, de manera que cuando la regulación puede tener un grado de afectación e impacto mayor sobre los derechos o principios constitucionales, se eleva el grado de intensidad del escrutinio. Esto permite armonizar el control judicial con el principio democrático y la colaboración armónica entre los poderes, evitando que la Corte emplee un estándar estricto de revisión en todas las circunstancias, que termine por asfixiar el poder normativo del Congreso de la República.¹⁴⁴

149. En materia tributaria, en atención al amplio margen de configuración del Legislador, esta Corporación ha empleado por defecto un test leve, aduciendo que, en materia económica, es suficiente que el fin buscado por la norma sea legítimo, que no esté expresamente prohibido y que el medio sea potencialmente adecuado para alcanzar tal fin.¹⁴⁵ Con todo, la Corte ha precisado que cuando se afecten derechos fundamentales¹⁴⁶ o se adviertan “indicios de inequidad o arbitrariedad”¹⁴⁷ se justifica la aplicación de un test más riguroso, que puede obedecer a un escrutinio intermedio o estricto. Así, por ejemplo, “en materia económica una norma que discrimine por razón de la raza o la opinión política sería claramente sospechosa y seguramente el test leve no sería el apropiado.”

¹⁴¹ Sentencia C-234 de 2019. M.P. Diana Fajardo Rivera.

¹⁴² Sentencia C-057 de 2021. M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera. AV. Jorge Enrique Ibáñez Najar. SV. Alejandro Linares Cantillo. AV. Gloria Stella Ortiz Delgado. AV. José Fernando Reyes Cuartas.

¹⁴³ Sentencia C-305 de 2022. M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera.

¹⁴⁴ Sentencia C-161 de 2020. M.P. Diana Fajardo Rivera. SV. Carlos Bernal Pulido. SPV. Luis Guillermo Guerrero Pérez. SPV. Alejandro Linares Cantillo. SPV. Antonio José Lizarazo Ocampo.

¹⁴⁵ Sentencia C-129 de 2018. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. AV. Alejandro Linares Cantillo. SPV. Alberto Rojas Ríos.

¹⁴⁶ Sentencia C-305 de 2022. M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera.

¹⁴⁷ Sentencia C-129 de 2018. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. AV. Alejandro Linares Cantillo. SPV. Alberto Rojas Ríos.

150. En esta ocasión, la Sala considera oportuno aplicar un test *leve* al tratarse de una medida que nace del amplio margen de configuración legislativa en materia económica y tributaria.¹⁴⁸ Además, los demandantes no identificaron indicios de arbitrariedad en la discusión legislativa o en el contenido de la norma, sino que se limitaron a señalar que no se respetó la capacidad contributiva. Igualmente, se destaca que, aunque los tributos indirectos no necesariamente consultan la capacidad contributiva del sujeto pasivo, ello no los convierte automáticamente en figuras inconstitucionales.

151. Es cierto que el impuesto de timbre impacta la enajenación de bienes inmuebles, lo que podría hacer más oneroso el acceso a la vivienda de determinadas personas. Sin embargo, el monto mínimo de 20.000 UVT (equivalentes a \$848.240.000 en el año 2023) que la norma prevé en el hecho generador, excede en casi cinco veces el valor de las viviendas de interés social (VIS) y en cerca de ocho veces el de las viviendas de interés prioritario (VIP),¹⁴⁹ las cuales permiten satisfacer las necesidades básicas de vivienda a la población más vulnerable. Además, este tributo no grava las escrituras públicas de enajenación de viviendas urbanas clasificadas en los estratos socioeconómicos uno, dos y tres, de conformidad con la exclusión establecida en el artículo 530.1 del Estatuto Tributario.¹⁵⁰

152. En este sentido, la intervención del Ministerio de Hacienda y de Crédito Público agregó que “del total de enajenaciones de inmuebles registradas en los últimos años, solo alrededor del 1.5% superan 20,000 UVT.”¹⁵¹ De modo tal que, en principio, los sujetos pasivos son personas que realizan transacciones en un monto significativamente alto para lo que representa el mercado inmobiliario colombiano,¹⁵² sin que se observen -o hayan sido planteadas en la demanda- razones para advertir algún indicio de arbitrariedad o trato discriminatorio por parte del Legislador, o una afectación sobre los derechos fundamentales de las personas impactadas con este gravamen.

153. Además, según los elementos descritos en el capítulo 4 de esta providencia, es claro que el impuesto de timbre en cuestión se causa por una sola vez, y aplica tarifas progresivas y marginales que, *prima facie*, no comprometen los derechos de quienes realizan negocios jurídicos por un valor superior a 20.000 UVT. Tampoco los intervinientes allegaron estudios o informes que desvirtúen la valoración que realizó el Congreso de la República.¹⁵³

¹⁴⁸ “Por regla general, la Corte ha aplicado el juicio de intensidad leve en asuntos relacionados con materias económicas y tributarias. Esto, dado el amplio margen de configuración del que goza el Legislador en estos asuntos.” Sentencias C-322 de 2022. M.P. (e) Hernán Correa Cardozo.

¹⁴⁹ Recordemos que el artículo 51 de la Constitución encomendó al Estado promover “planes de vivienda de interés social, sistemas adecuados de financiación a largo plazo y formas asociativas de ejecución de estos programas de vivienda.” Obligación que ha sido materializada, entre otras, por las Leyes 388 de 1997¹⁴⁹ y 1955 de 2019,¹⁴⁹ en cuyo artículo 85 se determinó que el valor de las VIS asciende a 150 SMLMV (\$174’000.000 para el año 2023) y de las VIP a 90 SMLMV (\$104’400.000 para el año 2023). En consecuencia, este modelo básico de vivienda queda excluida del impuesto de timbre por una amplia diferencia en el monto del valor del inmueble

¹⁵⁰ Artículo 530.1. “En ningún caso estarán sometidas al impuesto de timbre las escrituras públicas de enajenación de inmuebles para viviendas urbanas clasificadas en los estratos socioeconómicos uno, dos y tres.” La aplicación de esta exclusión que se deriva de una interpretación sistemática del Libro Cuarto del Decreto Ley 624 de 1989 que recoge todas las disposiciones sobre el impuesto de timbre, también fue corroborada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en Concepto No. 100192467 proferido el 2 de mayo de 2023.

¹⁵¹ Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, suscrita por el apoderado Julio Roberto Piza Rodríguez. Radicada el 24 de abril de 2023, p.16.

¹⁵² “La mayor oferta de vivienda en 2022 estuvo entre los 300 y 600 millones, con una participación en vivienda nueva de 45,16% y 32,49% en vivienda usada. Esto significa que la vivienda No VIS fue la más ofrecida en el mercado colombiano, estos inmuebles pueden incluir elementos de domótica, zonas comunes lujosas, entre otro tipo de innovaciones que requieren mayor sostenimiento, además, tienen un valor superior a los \$156.600.000 o \$174.000.000 (precios 2023).” Ciencuadras (2022). Informe inmobiliario anual en Colombia, p.6. Disponible en https://www.ciencuadras.com/blog/wp-content/uploads/2023/02/Informe-Anual-2022_compressed-1.pdf

¹⁵³ Sentencia C-508 de 2006 (M.P. Álvaro Tafur Galvis): “no es necesario que el Congreso justifique que la opción escogida es la mejor manera de alcanzar los fines del Estado. Por el contrario, se presume que su decisión es constitucional y la carga de demostrar lo contrario recae sobre quien controvierta el ejercicio de su facultad impositiva “bastante amplia y discrecional.”

154. Dicho esto, el test *leve* ordena a la Corte examinar que (i) la finalidad perseguida sea legítima, es decir que no esté constitucionalmente prohibida y que (ii) el medio escogido sea potencialmente adecuado para alcanzar el fin propuesto.¹⁵⁴ Elementos que serán analizados a continuación.

(i) Aumentar el recaudo, en el marco de un proyecto general por reducir la pobreza y la desigualdad, es una finalidad legítima que no se encuentra constitucionalmente prohibida

155. Desde la exposición de motivos al proyecto que derivó en la reforma tributaria contenida en la Ley 2277 de 2022 se hizo evidente que el propósito del Gobierno nacional era aumentar el recaudo,¹⁵⁵ con el objetivo de financiar el gasto social del Estado. Las estimaciones compartidas ante el Congreso de la República indicaban que las medidas contenidas en la reforma “se verían reflejadas en una redistribución del ingreso a favor de los hogares vulnerables, con importantes efectos en su bienestar. Como resultado, la pobreza monetaria y extrema se reducirían significativamente. La desigualdad, por otro lado, mostraría una caída cercana a 9 veces la caída anual promedio observada durante los últimos 14 años.”¹⁵⁶ El Ministro de Hacienda y Crédito Público añadió que el proyecto de reforma “permite enfrentar un doble desafío que tiene el Gobierno nacional, por una parte, apoyar el gasto social para la igualdad y la justicia social, y, por otra, consolidar el ajuste fiscal debido a un déficit fiscal importante.”¹⁵⁷

156. Este objetivo, por supuesto, implicaba aumentar las bases de recaudo. En lo que respecta al impuesto de timbre, desde el inicio del trámite legislativo se advirtió que este tributo respondía a “la necesidad de contar con nuevas fuentes de ingresos.”¹⁵⁸

157. Dicho esto, la Sala entiende que el aumento del recaudo, con los propósitos de garantizar el cumplimiento a los fines del Estado, luchar contra la desigualdad, y corregir el déficit fiscal son objetivos legítimos que no están constitucionalmente prohibidos. Todo lo contrario. Como lo ha dicho en múltiples oportunidades esta Corporación, el recaudo tributario es indispensable para la realización material del Estado social de derecho (Art. 1, CP), y para el cumplimiento de los fines del Estado (Art. 2, CP).¹⁵⁹ En este caso, además, el Ministerio de Hacienda no se limitó a buscar nuevas fuentes de ingreso, sino que también presentó estimaciones de los montos que esperaba recaudar, así como los principales objetivos y programas en que se invertiría dicho dinero. De este modo, se supera el primer paso del test *leve* de proporcionalidad.

(ii) El impuesto de timbre sobre documentos públicos que acrediten la enajenación de bienes inmuebles resulta potencialmente adecuado para alcanzar la finalidad de recaudo

158. Según la intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el impuesto de timbre tendría un recaudo estimado que asciende a \$394,000,000,000 para el año 2023, lo que supondría un aumento significativo frente al recaudo obtenido por este tributo en el año 2017 el cual fue de apenas 80.000.000.000, lo cual representaba un 0.1% del total de los tributos administrados por la DIAN y un 0.09% del PIB.¹⁶⁰

¹⁵⁴ Sentencias C-322 de 2022. M.P. (e) Hernán Correa Cardozo y C-345 de 2022. M.P. (E) Hernán Correa Cardozo.

¹⁵⁵ Exposición de motivos. Gaceta del Congreso 917 de 2022, p. 2: “Esta reforma tributaria tiene como meta un recaudo de \$25 billones (1,72% del PIB) en 2023, y, en promedio, de 1,39% del PIB entre 2024 y 2033. Hacia el mediano plazo, la gestión de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), en la lucha contra la evasión, contribuirá para obtener gradualmente recursos totales equivalentes a \$50 billones (3,4% del PIB) por año.”

¹⁵⁶ *Ibidem*.

¹⁵⁷ Ponencia para primer debate. Gaceta del Congreso 1200 de 2022.

¹⁵⁸ *Ibidem*, p. 14. Reunión del 4 de octubre de 2022.

¹⁵⁹ Sentencia C-593 de 2019. M.P. Cristina Pardo Schlesinger. SV. Carlos Bernal Pulido. AV. Diana Fajardo Rivera. SV. Luis Guillermo Guerrero Pérez. SV. Alejandro Linares Cantillo.

¹⁶⁰ Observatorio Fiscal de la Pontificia Universidad Javeriana (2018). Guía ciudadana a la tributación y el gasto del Estado colombiano, p. 51.

159. Este tributo tendría proyecciones positivas pues solo se aplica sobre un acto de enajenación, con lo cual no se harían más gravosas las sucesivas enajenaciones del bien y no se corre el riesgo de desincentivar el sector inmobiliario mediante un gravamen sucesivo a las enajenaciones sobre un mismo bien.¹⁶¹

160. Además, en este punto es preciso recordar que el impuesto de timbre se clasifica como de “*tipo documental*” y recae sobre las actuaciones que requieran ser elevadas a escritura pública para la formalización de la enajenación sobre un bien inmueble. Y en lo que a las escrituras públicas se refiere, los artículos 518 del Estatuto Tributario y 1.4.1.2.4. del Decreto 1625 de 2016 señalan que los notarios actuarán como agentes de retención del impuesto.¹⁶² Bajo este esquema es razonable pensar que el recaudo se facilitará a partir de las oficinas notariales y de los trámites obligatorios que deben cumplirse para perfeccionar cualquier tipo de enajenación sobre bienes inmuebles.

161. Para finalizar, la Sala Plena toma nota de la preocupación de varios intervinientes que, frente a operaciones económicas específicas, manifestaron un eventual desconocimiento del principio de equidad tributaria en su faceta de capacidad contributiva por parte del impuesto de timbre. Tales particularidades, en todo caso, escapan al escrutinio realizado en esta oportunidad, definido a partir de los cargos formulados en la demanda y la delimitación subsecuente del problema jurídico.

162. Ahora bien, en la medida en que el impuesto de timbre regulado en el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022 grava de forma general la elevación a escritura pública derivada de la “enajenación a cualquier título de bienes inmuebles”, la Sala Plena exhorta al Legislador a establecer un tratamiento tributario diferenciado frente a las transacciones económicas que, podrían estar gravadas con este tributo, pero que no necesariamente dan cuenta de una efectiva capacidad contributiva.

7. Síntesis de la decisión

163. La Corte Constitucional estudió una demanda contra el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022 que reguló un hecho generador particular del impuesto de timbre asociado a la enajenación de bienes inmuebles a cualquier título, siempre que su valor sea superior a 20.000 Unidades de Valor Tributario (UVT). Los cargos propuestos versaron sobre (i) el desconocimiento de la capacidad contributiva, lo que supondría la violación de los principios constitucionales de eficiencia, progresividad y, particularmente, del de equidad tributaria, y (ii) del principio de equidad horizontal debido al encarecimiento de bienes inmuebles producto de enajenaciones sucesivas (fenómeno de imbricación).

164. Respecto del segundo cargo, se concluyó que no satisfacía los criterios de certeza y pertinencia debido a que la demanda partía de una lectura subjetiva del artículo 77 de la Ley 2277 que no se compadece con su tenor literal, el cual expresamente dispuso que el impuesto de timbre no aplica a las enajenaciones sobre inmuebles que previamente “haya[n] sido sujeto[s] a este impuesto”, por lo que, no era posible predicar el citado fenómeno de imbricación derivado del encarecimiento de los bienes inmuebles sometidos a enajenaciones sucesivas.

165. Frente al primer cargo, la Sala se preguntó si el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022 trasgrede el principio de *equidad tributaria* previsto en los artículos 95-9 y 363 de la Constitución, al establecer, sin atender la capacidad contributiva, un impuesto de timbre que grava los documentos elevados a escritura pública de enajenaciones a cualquier título de bienes inmuebles cuyo valor no sea inferior a los 20.000 UVT y no haya sido objeto de este impuesto. Para abordarlo, explicó las características, atributos y elementos del impuesto de timbre.

¹⁶¹ Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, suscrita por el apoderado Julio Roberto Piza Rodríguez. Radicada el 24 de abril de 2023, pp. 18-19.

¹⁶² DIAN. Radicado No. 100208192-224 del 30 de mayo de 2023.

También resumió la doctrina frente al principio de equidad y el concepto de *capacidad contributiva*, en relación con los impuestos indirectos, dada la naturaleza del impuesto de timbre.

166. A partir de lo expuesto, avocó el estudio de constitucionalidad de la disposición acusada, empleando un juicio de proporcionalidad de *intensidad leve*. Como resultado de esta metodología, concluyó que la disposición era exequible puesto que (i) respondía a una finalidad legítima que no estaba prohibida constitucionalmente, dirigida a aumentar el recaudo, en el marco de un proyecto general por reducir la pobreza y la desigualdad, es una finalidad legítima e imperiosa; (ii) el medio escogido resultaba potencialmente adecuado para alcanzar la finalidad de recaudo dadas las estimaciones aportadas por el Gobierno nacional y las obligaciones en cabeza de los agentes retenedores.

167. Finalmente, exhortó al Congreso a establecer un tratamiento diferenciado frente a operaciones económicas que, pese a estar cobijadas por el hecho generador del impuesto de timbre regulado en el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022, podrían no reflejar una efectiva capacidad contributiva.

VII. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE

Primero. Declarar **EXEQUIBLE** el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022, “*Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones*”, por el cargo analizado.

Segundo. **EXHORTAR** al Congreso de la República a establecer un tratamiento tributario diferenciado frente a las transacciones económicas que, podrían estar gravadas con el impuesto de timbre, pero que no necesariamente darían cuenta de una efectiva capacidad contributiva.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, cúmplase y publíquese.

DIANA FAJARDO RIVERA
Presidenta

NATALIA ÁNGEL CABO
Magistrada

JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ
Magistrado

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR
Magistrado
Con aclaración de voto

ALEJANDRO LINARES CANTILLO
Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO
Magistrado

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA
Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER
Magistrada

JOSE FERNANDO REYES CUARTAS
Magistrado

ANDREA LILIANA ROMERO LOPEZ
Secretaria General