



Sentencia 550 de 2019 Corte Constitucional

SENTENCIA C-550 DE 2019

Referencia: Expediente D-13175

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 21 y 23 (parcial) de la Ley 1943 de 2018 *“por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones”*.

Demandantes: Adriana María Nassar Hernández y Juan Carlos Salazar Torres

Magistrada Ponente:

DIANA FAJARDO RIVERA

Bogotá, D.C., diecinueve (19) de noviembre de dos mil diecinueve (2019)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y legales, en especial la prevista en el numeral 4º del artículo 241 de la Constitución Política, una vez cumplidos los trámites y requisitos contemplados en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública prevista en el artículo 241, numeral 4, de la Constitución Política, Adriana María Nassar Hernández y Juan Carlos Salazar Torres presentaron demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 21 y el parágrafo del artículo 23 de la Ley 1943 de 2018, *“por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones”*. Mediante Auto de 26 de abril de 2019, la Magistrada Sustanciadora admitió la demanda en relación con el cargo formulado contra el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018, por violación a los principios de legalidad y certeza tributaria, contenidos en el artículo 338 de la Constitución.

Con posterioridad, a través de Auto del 21 de mayo del año en curso, admitió el cargo contra el parágrafo del artículo 23 de la Ley 1943 de 2018, por violación al principio de equidad tributaria previsto en los artículos 95.9. y 363 de la C.P. En esta providencia también dispuso la fijación en lista de las normas acusadas, ordenó correr traslado al Procurador General de la Nación y comunicó el inicio del proceso al Presidente de la República y al Presidente del Congreso para los fines del artículo 244 de la Constitución, así como a los ministerios del Interior, y de Hacienda y Crédito Público.

De igual forma, con el objeto de que emitieran concepto técnico sobre la demanda de la referencia, conforme a lo previsto en el artículo 13 del Decreto 2067 de 1991, se invitó a participar en el proceso a la Defensoría del Pueblo y a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-; a las facultades de derecho de las universidades Externado de Colombia, Javeriana, Nacional de Colombia, de los Andes, Libre, Eafit de Medellín, del Atlántico, Industrial de Santander, de Ibagué, de Antioquia y del Rosario; y, a la Academia Colombiana de Jurisprudencia, al Instituto Colombiano de Derecho Procesal, al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, al Centro de Estudios de Derecho, Justicia y Sociedad -Dejusticia-, a la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia -ANDI- y a la Asociación Colombiana de Administradoras de Fondos de Pensiones y Cesantías -Asofondos-.

De esta manera, cumplidos los trámites previstos en el artículo 242 de la Constitución Política y en el Decreto Ley 2067 de 1991, procede la Corte a resolver sobre la demanda de la referencia.

II. NORMA DEMANDADA

A continuación, se transcriben los artículos acusados, subrayados en los fragmentos objeto de impugnación:

“LEY 1943 DE 2018

(Diciembre 28)

Diario Oficial No. 50.820 de 28 de diciembre de 2018

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

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

ARTÍCULO 21. Adiciónese el artículo 512-22 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

ARTÍCULO 512-22. Impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles. El impuesto nacional al consumo tiene como hecho generador la enajenación, a cualquier título, de bienes inmuebles diferentes a predios rurales destinados a actividades agropecuarias, nuevos o usados, cuyo valor supere las 26.800 UVT, incluidas las realizadas mediante las cesiones de derechos fiduciarios o fondos que no coticen en bolsa.

El responsable del impuesto es el vendedor o cedente de los bienes inmuebles sujetos al impuesto nacional al consumo. El impuesto será recaudado en su totalidad mediante el mecanismo de retención en la fuente. La retención aquí prevista deberá cancelarse previamente a la enajenación del bien inmueble, y presentar comprobante de pago ante el notario o administrador de la fiducia, fondo de capital privado o fondo de inversión colectiva.

La tarifa aplicable será del dos por ciento (2%) sobre la totalidad del precio de venta.

PARÁGRAFO 1. Este impuesto, cuya causación es instantánea, no podrá tratarse como impuesto descontable, ni como gasto deducible, pero hará parte del costo del inmueble para el comprador.

PARÁGRAFO 2. Para efectos de este artículo, se entienden por actividades agropecuarias aquellas señaladas en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU), Sección A, división 01, adoptada en Colombia mediante Resolución de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

PARÁGRAFO 3. El impuesto consagrado en el presente artículo no será aplicable a las enajenaciones, a cualquier título, de predios destinados a la ejecución de proyectos de vivienda de interés social y/o prioritario.

PARÁGRAFO 4. Quedan exentos de la tarifa aplicable señalada en presente artículo todos aquellos bienes que se adquieran a cualquier título destinados para equipamientos colectivos de interés público social. Siempre y cuando el comprador sea una entidad estatal o una entidad sin ánimo de lucro que cumpla los requisitos para tener derecho al régimen tributario especial y que el bien se dedique y utilice exclusivamente a los proyectos sociales y actividades meritorias.

ARTÍCULO 23. Modifíquese el artículo 55 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

ARTÍCULO 55. Aportes obligatorios al Sistema General de Pensiones. Los aportes obligatorios que efectúen los trabajadores, empleadores y afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Pensiones no harán parte de la base para aplicar la retención en la fuente por rentas de trabajo y serán considerados como un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional. Los aportes a cargo del empleador serán deducibles de su renta. Las cotizaciones voluntarias al régimen de ahorro individual con solidaridad son un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional para el aportante, en un porcentaje que no exceda el veinticinco por ciento (25%) del ingreso laboral o tributario anual, limitado a 2.500 UVT. Los retiros, parciales o totales, de las cotizaciones voluntarias, que hayan efectuado los afiliados al régimen de ahorro individual con solidaridad para fines distintos a la obtención de una mayor pensión o un retiro anticipado, constituyen renta líquida gravable para el aportante y la respectiva sociedad administradora efectuará la retención en la fuente a la tarifa del 35% al momento del retiro.

PARÁGRAFO. Los retiros, parciales o totales, de las cotizaciones voluntarias, que hayan efectuado los afiliados al régimen de ahorro individual con solidaridad, para fines distintos a la obtención de una mayor pensión o un retiro anticipado, constituirán renta gravada en el año en que sean retirados. La respectiva sociedad administradora efectuará la retención en la fuente a la tarifa del 35% al momento del retiro.

III. LA DEMANDA

3.1. Los actores sostienen que el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018 contraviene el principio de certeza tributaria contenido en el artículo 338 de la Constitución, por cuanto no identifica el sujeto pasivo del impuesto al consumo nacional de bienes inmuebles que establece.

Indican que la disposición señala como “responsable” del tributo al vendedor o cedente de inmuebles, pero esta calidad es distinta a la de sujeto pasivo. Indican que “responsable” es quien asume ante el Estado la labor de recaudo de la exacción, “aunque no esté en cabeza suya o no sea la persona que soporta... el tributo...”, mientras que sujeto pasivo es aquel que debe asumir económicamente el gravamen. Así mismo, argumentan que el parágrafo 1º del artículo impugnado establece que el impuesto hace parte del costo del inmueble para el comprador, no obstante, no hace mención expresa al sujeto pasivo y solamente insinúa “que puede ser el cedente como responsable o el comprador en tanto puede tomarlo como costo”, de tal manera que no se define “el punto” con la claridad que exige la Constitución. De este modo, cuestionan: “si hace parte del costo del inmueble para el comprador, entonces, quien soporta la carga del impuesto es el comprador? Pero el responsable ante el Estado es el vendedor del inmueble? La redacción de la norma genera claramente una confusión y no se determina quién es el sujeto pasivo”. En consecuencia, solicitan a la Corte declarar la inexecutable del artículo acusado.

3.2. Por otra parte, los demandantes sostienen que el parágrafo del artículo 23 de la Ley 1943 de 2018 desconoce el principio de equidad tributaria, previsto en los artículos 95.9. y 363 de la Constitución.

Explican que a lo largo del tiempo ha sido interés del Estado estimular el ahorro pensional de los colombianos y por eso disposiciones como la acusada prevén que los aportes realizados por el empleador o el trabajador no constituyen ingreso o ganancia ocasional hasta cierto límite, a efectos del impuesto sobre la renta. De igual forma, consideran razonable y dentro del margen de configuración del Legislador que, en general, si tales aportes son retirados “antes de tiempo, por cualquier razón”, sean sujetos al impuesto, como también lo prevé la citada norma. Sin embargo, afirman que, por lo menos en dos supuestos, el precepto impugnado grava “con retención en la fuente a la tarifa del 35%” el retiro de tales aportes, pese a que inicialmente el contribuyente no ha recibido beneficio tributario por ellos o el aportante ni siquiera es contribuyente del impuesto de renta.

Así, explican que si una persona, de los ahorros con los que cuenta y que han sido previamente gravados, en determinado momento hace aportes al régimen de ahorro individual con solidaridad y luego los retira por razones distintas a las indicadas en la norma, a este retiro se le

aplica una retención en la fuente del 35% , no obstante que por estos recursos el contribuyente no recibió un beneficio tributario previo. Así mismo, plantean que si un trabajador que, por el monto de sus ingresos, no está sujeto al impuesto de renta, efectúa algunos aportes fruto de su salario y luego los retira por alguna necesidad, “*la Ley le dice que se le volvió gravado y que le deben retener el 35% por concepto de impuesto de renta*”. Esto, afirman, “*es totalmente ilógico, antijurídico y viola la equidad tributaria*”¹.

Argumentan que *la retención en la fuente “debe estar relacionada indiscutiblemente”* con un ingreso gravable, de tal manera que solo si existe este último, puede haber retención y, viceversa, “*si no hay ingreso gravable no hay, ni puede haber, retención en la fuente*”, de acuerdo con el artículo 406 del Estatuto Tributario. En este sentido, consideran que con la disposición demandada, el Legislador “*convierte en víctima de tributación*” a quienes no han tenido un ingreso gravable y a los contribuyentes que no han accedido a ningún beneficio tributario previo, por lo cual, se trata de una carga fiscal excesiva, violatoria del principio de equidad tributaria.

En consecuencia, solicitan declarar inexecutable el párrafo demandado o, en su defecto, “*declarar la constitucionalidad condicionada con las excepciones que se puedan presentar*”.

IV. SÍNTESIS DE LAS INTERVENCIONES

4.1. Presentaron intervenciones dentro del presente proceso, los ministerios del Interior y de Hacienda, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), las universidades Externado de Colombia y del Rosario, la Asociación Colombiana de Administradoras de Fondos de Pensiones y Cesantías (Asofondos), el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, la Federación Nacional de Comerciantes (Fenalco) y el ciudadano Guido Alejandro Machado Peláez.

4.2. Respecto al cargo formulado contra el artículo 21 de la Ley 1943 de 2019, por violación al principio de certeza tributaria, dos posiciones se adoptaron en torno al debate planteado los demandantes.

4.2.1. Una primera postura comparte en esencia la tesis de la impugnación, pues considera que la disposición acusada no establece, ni de la lectura integral de su texto se puede determinar con claridad, quién es el sujeto pasivo del impuesto². Sostiene que la norma “*no diferencia entre el responsable (vendedor) y sujeto pasivo del impuesto (consumidor)*” y que prevé como hecho generador la enajenación de inmuebles en general y, sin embargo, al prever el sujeto pasivo, la base gravable y la tarifa aplicable, se refiere exclusivamente al “*vendedor*” o “*cedente*”. Además, subraya que el párrafo habilita al “*comprador a registrar dentro de sus costos el correspondiente al impuesto al consumo pagado en la adquisición del inmueble*”³.

De otro lado, este punto de vista destaca, también, que el Decreto Reglamentario del artículo 21 de la Ley 1943 de 2018 sí establece que quien asume económicamente la carga del impuesto es el adquirente. Sin embargo, objeta que un Decreto reglamentario no puede llenar los vacíos de la Ley y que, además, precisamente el hecho de que intente hacerlo confirma que quedó un vacío en la regulación del Legislador que la hace inconstitucional⁴. Así, solicita la declaratoria de inexecutable del artículo impugnado.

4.2.2. La segunda posición defiende la idea de que el sujeto pasivo del impuesto puede ser identificado a partir del texto de la norma acusada.

4.2.2.1. Unos intervinientes⁵ afirman que el propósito del Legislador fue gravar la transferencia del dominio a cualquier título de inmuebles cuyo valor supere las 26.800 UVT (equivalente en 2019 a \$918.436.000), por lo cual, es la persona que recibe, consume, compra o tiene el gasto, quien asume económicamente el tributo y, por ende, el sujeto pasivo. Además, destacan que según el artículo demandado, el impuesto hace parte del precio del inmueble para el comprador, previsión de la cual se infiere de manera clara y precisa que el sujeto pasivo de la relación tributaria es el adquirente del bien.

4.2.2.2. Otros intervinientes dentro de esta posición⁶ plantean que el impuesto acusado es indirecto y, por lo tanto, debe distinguirse entre el sujeto pasivo “*de iure*” y el sujeto pasivo “*de facto*”. Afirman que en el primero recae la obligación sustancial de garantizar al Estado que la exacción se pague y el segundo es la persona que soporta económicamente el tributo. En este sentido, indican que de una lectura integral del artículo se infiere que el vendedor o cedente del inmueble es quien realiza el hecho generador y, por lo tanto, es el responsable ante el Estado y sujeto pasivo de la detracción. A su turno, quien recibe, compra o tiene el gasto, asume económicamente el tributo.

Explican, así mismo, que, según la situación del mercado de los inmuebles, es posible que eventualmente la incidencia económica del precio del bien se comparta entre vendedor y comprador. En cambio, la responsabilidad jurídica del vendedor no puede compartirse ni cederse al comprador y, por ello, el responsable es el sujeto pasivo del gravamen⁷. Además, el hecho de que el Legislador prevea que una persona distinta a quien ha de asumir económicamente la carga es responsable del tributo, señalan, no significa que haya omitido especificar el sujeto pasivo de la obligación tributaria. En estos casos, advierten que, independientemente de que la exacción se traslade, el legalmente obligado sigue siendo el responsable del pago del tributo y, por ende, quien debe asumir su deber ante la Autoridad Tributaria en caso de omisión⁸.

Así, quienes suscriben esta segunda posición solicitan declarar executable la norma demandada.

4.3. En relación con el cargo contra el artículo 23 de la Ley 1943 de 2019, por violación al principio de equidad tributaria, los intervinientes asumieron tres puntos de vista.

4.3.1. Una primera perspectiva⁹ respalda la opinión de la acusación. Afirma que la norma cuestionada no tomó en consideración las dos hipótesis citadas en la demanda, relativas a los contribuyentes que ya pagaron impuesto de renta por los recursos posteriormente aportados al régimen de ahorro individual y de las personas no sujetas al impuesto de renta y que también han realizado cotizaciones voluntarias, casos en los cuales no se ha gozado previamente de una exención tributaria y, sin embargo, se practica retención en la fuente a los respectivos retiros. Considera

que en tales supuestos, la retención es gravosa, desproporcionada y contraria al principio de equidad tributaria. En consecuencia, solicitan declarar condicionalmente exequible el parágrafo impugnado, en el entendido de que no están sujetos a retención los retiros cuyos aportes no han gozado previamente de un beneficio tributario¹⁰.

4.3.2. En contraste, una segunda posición¹¹ señala que no es acertada la “apreciación” del demandante, de que al establecer la retención en la fuente para los retiros de aportes por razones distintas a las indicadas en la norma, el Legislador no tuvo en cuenta los casos en los que el afiliado no ha recibido previamente exenciones tributarias por tales recursos. Por un lado, indica que si una persona, de sus ahorros por los cuales ya tributó, con posterioridad efectúa aportes a su fondo pensional, en la anualidad en que lo haga serán ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional, no sujetos a retención. Esto último solo ocurrirá, se advierte, si el contribuyente retira tales aportes para fines distintos a los indicados en la norma.

De otra parte, explica que si un trabajador que, por el monto de sus ingresos, no está sujeto al impuesto de renta, efectúa algunos aportes fruto de su salario y luego los retira, por este solo hecho no se convierte en sujeto pasivo del impuesto de renta. A este respecto, anota que la carga fiscal en mención grava los ingresos y ganancias percibidos por las personas en el año, siempre y cuando superen los montos establecidos por el Legislador. Pero si no exceden estos topes, advierte que la legislación tributaria ha contemplado los casos de contribuyentes no obligados a declarar y pagar renta que, sin embargo, les han practicado retenciones en la fuente, y prevé que pueden presentar su declaración voluntaria, la cual producirá efectos legales y dará derecho a solicitar la devolución del saldo a favor.

Finalmente, esta posición reitera que la retención en la fuente prevista en la disposición impugnada solo aplica sobre lo aportado con carácter de ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional en un momento preliminar. Esto, como una consecuencia lógica, razonable y dentro del margen de configuración del Legislador, que resulta del incumplimiento de los requisitos para acceder y conservar el respectivo beneficio tributario creado. De esta forma, las intervenciones que suscriben esta perspectiva solicitan a la Corte declarar exequible la disposición demandada.

4.3.3. Por último, dos intervinientes consideraron que la demanda no reúne los requisitos para ser estudiada de fondo. Uno de los intervinientes que defienden la postura anterior, con análogos argumentos, sostiene previamente que el cargo carece de aptitud sustantiva y debería emitirse una decisión inhibitoria¹². Indica que no supera las exigencias de *certeza, claridad, suficiencia y especificidad*, pues parte del supuesto equivocado, de que la norma acusada impone un gravamen injustificado a los retiros de cotizaciones voluntarias efectuados al régimen de ahorro individual con solidaridad, sin considerar si fueron o no gravadas al momento del aporte. Señala que, por el contrario, *“la Ley... no dispuso gravar injustificadamente el retiro de aportes a fondos de pensiones, sin distinguir el aporte que estuvo acompañado de una exención tributaria y el que no. Pues...surge de la simple lectura de la propia norma que el gravamen aplica sobre los retiros, parciales o totales, de las cotizaciones voluntarias efectuadas al fondo de pensiones obligatorio bajo el régimen de ahorro individual, que, en un momento anterior, se aportaron con carácter de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional”*.

Por último, el Ministerio del Interior considera que el precepto censurado no supera el presupuesto de *pertinencia*. A su juicio, la acusación no está relacionada con la presunta infracción de un mandato de carácter constitucional y, aunque sin explicaciones ulteriores, afirma que el actor parte de una interpretación meramente subjetiva de la norma demandada.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

Mediante escrito radicado en esta Corporación en la oportunidad procesal correspondiente, el Viceprocurador con funciones de Procurador General de la Nación, presentó el concepto previsto en los artículos 242.2 y 278.5 de la Constitución. En su escrito solicita a la Corte declarar la exequibilidad de las disposiciones acusadas.

En relación con el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018, afirma que no existe la indefinición del sujeto pasivo que alegan los demandantes, pues de la lectura de la disposición acusada se concluye que el Legislador estableció que el impuesto al consumo de bienes inmuebles es asumido por el comprador en la medida en que, según el parágrafo 1 del adicionado artículo 512-22, hace parte del costo del inmueble. Además, agrega que también la Ley fijó las reglas para su recaudo al determinar su responsable (el vendedor o cedente de los correspondientes bienes inmuebles) y el mecanismo procedente (retención en la fuente).

Por otra parte, en lo que hace relación al cargo contra el parágrafo del artículo 23 de la Ley 1943 de 2018, por vulneración de los artículos 95, numeral 9, y 363 de la Constitución, la Vista Fiscal solicita la integración normativa con el inciso final del mismo artículo demandado. Indica que aunque no se trata de una exacta reproducción del parágrafo censurado, a la luz del cargo, dicho inciso se vería directamente afectado por una eventual decisión de inexecutable del apartado demandado. De esta manera, señala que es necesario integrar la proposición jurídica completa en los anteriores términos.

A continuación, expresa que la regla, según la cual, los retiros de cotizaciones voluntarios al Régimen de Ahorro Individual con Solidaridad (RAIS), para fines distintos a la obtención de una mayor pensión o un retiro anticipado, constituyen renta líquida gravable, es una expresión del margen de configuración normativa del Legislador. Afirma que la medida persigue fines legítimos, no está expresamente prohibida y es adecuada para alcanzar los propósitos identificados. Precisa que la norma versa sobre cotizaciones voluntarias destinadas a incrementar los saldos de ahorro pensional en el RAIS, las cuales tienen en cuenta la capacidad económica de los aportantes y su limitado alcance conlleva a que no incida sobre la aplicación de las normas relacionadas con la procedencia de la devolución de los saldos a favor.

Según el Viceprocurador, adoptar una fórmula distinta para condicionar el tratamiento tributario de los aportes retirados generaría una injustificada divergencia entre la manera en que se asumen las cotizaciones voluntarias efectuadas por los afiliados que, en efecto, destinan

como ahorro pensional y aquellos que lo hacen de manera transitoria, pero obtienen el mismo beneficio. En análogo sentido, estima que dar un manejo disímil a los recursos de quienes se encuentran en una misma condición económica carece de sustento cuando la razón se deriva del aporte temporal como cotización voluntaria al RAIS. De este modo, explica que en relación con el argumento de los demandantes, la norma acusada concreta los retiros que constituyen renta líquida gravable, pero hay mecanismos legales para evitar que las personas naturales, no obligadas, sean afectadas, sin que la regla censurada pueda resolver anticipadamente los varios casos que pueden presentarse.

Por último, advierte que, con independencia de las características particulares de los aportante, las notorias diferencias entre las cotizaciones voluntarias al RAIS y los ahorros realizados para cualquier otro efecto justifica su diferenciación, “*existiendo para los últimos diversos mecanismos ofrecidos por el sistema financiero y que son ajenos a comportamientos de elusión y evasión*”.

VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

6.1. Competencia

1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4, de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para conocer y decidir definitivamente sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes, tanto por su contenido material como por vicios de procedimiento en su formación. Esta regla de competencia implica que el control de constitucionalidad recae sobre disposiciones con rango material de ley que pertenezcan al sistema jurídico actual. No pertenecen a este, por ejemplo, disposiciones o normas que han sido declaradas inexecutable y, por lo tanto, su inconstitucionalidad ha hecho tránsito a cosa juzgada constitucional (Art. 243 de la C.P), en la medida en que se trata de normas retiradas del sistema jurídico actual.

2. En el presente asunto, los artículos demandados hacen parte de la Ley 1943 de 2018, regulación que, salvo respecto de algunas disposiciones, fue declarada integralmente inexecutable mediante la Sentencia C-481 de 2019¹³, por vicios de procedimiento en su formación. La Sala Plena, sin embargo, dispuso que la declaratoria de inexecutable surtirá efectos a partir del 1 de enero de 2020, con el fin de que el Congreso, dentro de su potestad de configuración normativa, expida el régimen que ratifique, derogue, modifique o subrogue los contenidos de la Ley 1943 de 2018. En este sentido, es claro que las normas acusadas por los demandantes se encuentran vigentes y produciendo efectos jurídicos.

En relación con lo anterior, la jurisprudencia constitucional ha señalado que cuando la propia decisión de la Corte ordena el aplazamiento de la declaratoria de inexecutable, adoptada solamente por vicios de procedimiento y, posteriormente, se presenta una demanda por cargos sustanciales contra la misma disposición sin que se haya cumplido el referido plazo, no existe sustracción de materia. Ha indicado que como en tales supuestos la norma aún se encuentra vigente, es viable una nueva revisión a la luz de la nueva acusación propuesta por el demandante y, de ser el caso, un nuevo fallo en relación con esta¹⁴. De esta forma, como en este caso, la inexecutable aún no ha entrado en vigencia y se proponen cargos por vicios materiales, la Sala cuenta con competencia para examinar las demandas formuladas contra los artículos 21 y 23 (parcial) de la Ley 1943 de 2018.

6.2. Cuestión previa. Aptitud sustantiva de la demanda

3. Antes de identificar el eventual problema jurídico a resolver, es necesario determinar la aptitud sustantiva de la demanda, pues dos intervinientes consideran que el cargo formulado contra el párrafo del artículo 23 de la Ley 1943 de 2018, no reúne los presupuestos para provocar un pronunciamiento de fondo y solicitan a la Corte inhibirse de decidir. Los ministerios de Hacienda y del Interior consideran, básicamente, que los demandantes parten de una interpretación equivocada de la disposición cuestionada. En particular, el Ministerio de Hacienda sostiene que el cargo carece de *certeza, claridad, suficiencia y especificidad*, en la medida en que, contrario a lo que afirma la acusación, el precepto no impone una retención en la fuente sin considerar, previamente, si los recursos aportados al régimen de horror individual con solidaridad constituyeron, o no, renta exenta. A su juicio, tal retención presupone, y se justifica, en la circunstancia de que las cotizaciones voluntarias gozaron antes del beneficio tributario.

4. A los fines del análisis de aptitud sustantiva de la impugnación, debe recordarse que si bien en la fase de admisión se verifica que la demanda cumpla los requerimientos legales para ser estudiada (artículo 6º del Decreto 2067 de 1991), esta es apenas una primera evaluación sumaria de la impugnación que no compromete ni limita la competencia de la Sala Plena al conocer del proceso¹⁵. La Corte conserva la atribución de adelantar en la sentencia, una vez más, el respectivo análisis de procedibilidad, pues antes que nada le corresponde determinar si hay, o no, lugar a decidir de mérito el asunto y en relación con cuáles disposiciones o fragmentos. En este instante, además, la Sala cuenta “*con el apoyo de mayores elementos de juicio, puesto que aparte del contenido de la demanda, también dispondrá de la apreciación de los distintos intervinientes y el concepto del Ministerio Público, quienes, de acuerdo con el régimen legal aplicable al proceso de inconstitucionalidad, participan en el debate una vez admitida la demanda*”¹⁶.

5. De conformidad con el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991, la demanda de inconstitucionalidad debe contener: (i) el señalamiento de las normas acusadas como inconstitucionales, su transcripción literal por cualquier medio o un ejemplar de la publicación oficial de las mismas; (ii) el señalamiento de las normas constitucionales que se consideren infringidas; (iii) las razones por las cuales dichos textos se estiman violados; (iv) cuando fuere el caso, el señalamiento del trámite impuesto por la Constitución para la expedición del acto demandado y la forma en que fue quebrantado; y (v) la razón por la cual la Corte es competente para conocer de la demanda.

A la luz de lo anterior, una de las exigencias de las demandas de inconstitucionalidad consiste en la formulación de uno o varios cargos contra las normas legales que se impugnan, por desconocimiento de las disposiciones constitucionales que se consideran infringidas. En este sentido, la Corte ha considerado que dichos cargos deben reunir ciertos requisitos para que se ajusten a la naturaleza normativa, abstracta y comparativa del control que realiza la Corte y permitan comprender el problema de transgresión constitucional que se propone. Este presupuesto ha sido sintetizado en la necesidad de que los cargos sean *claros, específicos, pertinentes, suficientes* y satisfagan la exigencia de *certeza*.

La *claridad* hace relación a que los argumentos sean determinados y comprensibles y permitan captar en qué sentido el texto que se controvierte infringe la Carta. Deben ser entendibles, no contradictorios, ilógicos ni anfibológicos. Conforme la exigencia de la *certeza*, de una parte, se requiere que los cargos tengan por objeto un enunciado normativo perteneciente al ordenamiento jurídico e ir dirigidos a impugnar la

disposición señalada en la demanda y, de la otra, que la norma sea susceptible de inferirse del enunciado acusado y no constituir el producto de una construcción exclusivamente subjetiva, con base en presunciones, conjeturas o sospechas del actor.

La *especificidad* de los cargos supone concreción y puntualidad en la censura, es decir, la demostración de que el enunciado normativo exhibe un problema de validez constitucional y la explicación de la manera en que esa consecuencia le es atribuible. Es necesario que los cargos sean también *pertinentes* y, por lo tanto, que planteen un juicio de contradicción normativa entre una disposición legal y una de jerarquía constitucional y que el razonamiento que funda la presunta inconstitucionalidad sea de relevancia constitucional, no legal, doctrinal, político o moral. Tampoco el cargo es pertinente si el argumento en que se sostiene se basa en hipótesis acerca de situaciones de hecho, reales o de eventual ocurrencia, o ejemplos en los que podría ser o es aplicada la disposición.

Por último, la *suficiencia* implica que la demostración de los cargos contenga un mínimo desarrollo, en orden a demostrar la inconstitucionalidad que se le imputa al texto demandado. El cargo debe proporcionar razones, por lo menos básicas, que logren poner en entredicho la presunción de constitucionalidad de las leyes, derivada del principio democrático, que justifique llevar a cabo un control jurídico sobre el resultado del acto político del Legislador¹⁷. En los anteriores términos, es indispensable que la demanda de inconstitucionalidad satisfaga las mencionadas exigencias mínimas, para que puede ser emitido un pronunciamiento de fondo. En caso contrario, no poseerá aptitud sustantiva y la Corte deberá declararse inhibida para fallar.

6. Los demandantes acusan de inconstitucional el parágrafo del artículo 23 de la Ley 1943 de 2018, por violación al principio de equidad tributaria. En el primer inciso de la disposición se establece que las cotizaciones voluntarias al régimen de ahorro individual con solidaridad son un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional para el aportante, en un porcentaje que no exceda el veinticinco por ciento (25%) del ingreso laboral o tributario anual, limitado a 2.500 UVT. Esta regla se explica a partir de la diferente naturaleza de los regímenes del sistema de seguridad social en pensiones, contenidos en la Ley 100 de 1993. Como es sabido, mientras que en el régimen de prima media con prestación definida el monto de la pensión se encuentra previamente establecido en la Ley y se deriva de los aportes del afiliado y una financiación de naturaleza pública, en el régimen de ahorro individual con solidaridad existe una relación directa entre el capital ahorrado y la cuenta individual de los afiliados y la cuantía de la pensión¹⁸.

Lo anterior significa que, a diferencia del sistema público, en el cual la proporción de la prestación se encuentra legalmente definida, en el régimen individual el monto de la prestación depende en su totalidad de los ahorros del afiliado. En este marco, el Estado ha buscado incentivar el ahorro de las personas que se acogieron al régimen individual con solidaridad, a través de normas como la de la exención tributaria descrita con anterioridad. Por lo tanto, si el afiliado efectúa cotizaciones voluntarias con el propósito de mejorar a futuro su pensión, los recursos que destine a esa finalidad no constituirán renta ni ganancia ocasional, en un porcentaje específico y con ciertos límites. Esto quiere decir que, bajo las referidas restricciones, esas cotizaciones voluntarias no harán parte de la base gravable para efectos del impuesto a la renta.

7. Pues bien, luego de la anterior previsión, el parágrafo acusado establece una condición para conservar el beneficio fiscal, consistente en que los aportes realizados no pueden ser retirados del fondo, salvo que sea para mejorar la pensión o por razón de un retiro anticipado. Si son solicitados para finalidades distintas a las anteriores, se perderá el beneficio, se convertirán en renta gravable en el año en que sean recibidos y sobre los recursos correspondientes el fondo respectivo deberá practicar una retención del 35% al momento del retiro. Los actores consideran razonable que si se ha obtenido previamente la exención tributaria y el afiliado retira los aportes destinados al ahorro pensional, el beneficio se extinga y se practique la correspondiente retención.

Sin embargo, sostienen que este esquema de correlación entre pérdida de beneficios y retención en la fuente frente a ingresos que han gozado previamente de beneficios tributarios no opera en dos supuestos. Por un lado, consideran que no se verifica cuando el contribuyente, de unos recursos previamente gravados, en determinado momento hace cotizaciones voluntarias y, al utilizarlas luego para fines distintos a los indicados en la norma, le es aplicada retención. Como no estuvieron inicialmente exentos, los ingresos resultarían gravados en dos oportunidades. Así mismo, tampoco tendría lugar si el afiliado que no paga impuesto de renta y, por ende, no se favorece de exenciones tributarias, hace cotizaciones voluntarias y con posterioridad las retira, pues a los respectivos aportes se le aplicaría una retención. Los actores argumentan que en estas dos hipótesis la norma viola la equidad tributaria, pues se practica una retención a dineros a los que no ha correspondido un previo beneficio tributario.

8. A juicio de la Corte, el cargo anterior carece de aptitud sustantiva, pues no supera el requisito de *certeza*. La acusación parte de supuestos equivocados, como lo sostiene el Ministerio de Hacienda y los intervinientes que asumieron la segunda posición dentro del debate (4.3.2.), quienes si bien no objetaron la aptitud de la demanda, concentraron su argumentación en razones que conducen inexorablemente a esa conclusión. En especial, no es verdad que mediante la norma acusada se graven unos recursos a trabajadores no contribuyentes del impuesto de renta o que se graven aportes de contribuyentes sin que previamente hayan gozado de un beneficio tributario, como lo sostienen los demandantes. Esto resulta evidente si se observa la manera en que opera el impuesto sobre la renta, a partir de una interpretación conjunta de sus reglas.

8.1. Por un lado, los actores afirman que es inequitativo que se grave y se aplique retención al retiro de aportes cuando el contribuyente ya asumió en el pasado una carga fiscal por ese dinero y no recibió beneficio alguno por el aporte. Para los actores, se grava “dos veces el mismo concepto”. Lo cierto, sin embargo, es que no existe este doble gravamen y el contribuyente sí recibió un beneficio previo por el dinero que depositó en su fondo de pensiones. Como lo plantea la DIAN, el impuesto a la renta es un tributo de periodo, que grava los ingresos ganancias percibidos por los ciudadanos en el curso de un año. Por lo tanto, si una persona recibió unos recursos y en el periodo fiscal correspondiente pagó impuesto de renta por ellos, pero al año siguiente los aportó al régimen de ahorro individual, si bien inicialmente asumió una detracción, en el año gravable sucesivo obtuvo la exención tributaria prevista en el artículo acusado.

Por la misma razón, no hay tampoco un doble gravamen “por el mismo concepto”. Pese a que sobre los retiros se practica retención en la fuente, los dineros con los que se realizaron las cotizaciones no fueron previamente objeto de impuesto de renta, en la medida en que, al

momento de ser aportados, recibieron la correspondiente exención tributaria. Según otra parte del argumento de los demandantes, en el supuesto que se analiza no hubo incremento de la renta del contribuyente, que es la base del impuesto, sino simplemente el manejo que la persona quiso darle a sus ahorros. El argumento, no obstante, pierde de vista que en realidad se trata de un ingreso que, si bien fue objeto de exención tributaria, al dársele otro destino y perder el beneficio, sí da lugar a un incremento en los ingresos susceptible de ser gravado.

De esta manera, en la hipótesis anterior, la norma no pierde la lógica de correlación, derivada del principio de equidad, entre la supresión de una exención y la concesión previa de ese beneficio.

8.2. Por otro lado, tampoco es cierto que si un trabajador asalariado que, por el monto de sus ingresos, no está sujeto al impuesto de renta, dado que se le practica retención sobre los aportes realizados al régimen de ahorro individual que luego retira, por esta sola circunstancia se convierta en sujeto pasivo de la carga fiscal en mención. Los demandantes asumen que la retención en la fuente está relacionada “*indiscutiblemente*” con un ingreso gravable, de tal manera que solo si existe este último, puede haber retención y, viceversa. En otras palabras, parten de que si hay retención en la fuente es porque se debe pagar impuesto a la renta. Con todo, este supuesto es equivocado.

Como se indicó en el Auto inadmisorio de la demanda, la retención en la fuente implica la absorción de recursos, por parte de retenedores habilitados para el efecto, destinados al eventual pago de las detracciones causadas o que se generarán. Sin embargo, no implica en sí misma el pago de un tributo sino que es un mecanismo de recaudo gradual, que puede cobijar varios tributos y que permite obtener su percepción en lo posible, dentro del mismo periodo de su hipotética causación¹⁹. Opera en el desarrollo mismo de las transacciones económicas gravadas, de forma concomitante al hecho generador y por estrictas razones de eficiencia tributaria²⁰

Conforme a lo anterior, la retención en la fuente se practica sobre ciertas operaciones económicas, en la medida en que muestran una potencial capacidad económica de quien las realiza. Con todo, no implica el pago mismo de la exacción sino que es un mecanismo anticipado de recaudo sobre el tributo generado o que se generará. Por lo tanto, en la medida en que se trata de escenarios distinguibles, contrario a lo que asumen los demandantes, sí puede haber retención en la fuente sin que exista ingreso gravable y es posible que una persona que no deba pagar impuesto a la renta, le sea practicada retención en la fuente.

En tales supuestos, como lo advierten quienes asumieron la segunda posición dentro del debate (4.3.2.), el afiliado al régimen de ahorro individual y obligado a declarar renta, puede solicitar a la DIAN, con base en su declaración, la devolución de la retención practicada, puesto que ningún tributo estaba obligado a asumir, en los términos del artículo 850 del Estatuto Tributario²¹. Así mismo, si, conforme a los artículos 591 y siguientes *ídem*, el trabajador no está obligado a presentar declaración de renta, pero aun así fue objeto de retención en la fuente, el párrafo del artículo 6 *ídem* le concede el derecho a presentar la declaración voluntaria sobre el impuesto y, mediante esta, conforme al citado artículo 850 *ídem*, solicitar la devolución de los dineros retenidos al momento del retiro de los aportes²².

En este orden de ideas, los demandantes edifican el cargo sobre el supuesto equivocado de que el precepto objeto de censura grava los aportes de los trabajadores no obligados a contribuir y los conviertan en sujetos pasivos del impuesto sobre la renta. En esta segunda hipótesis, no hay exención tributaria previa de las cotizaciones efectuadas al régimen de ahorro individual, pero tampoco estas se gravan al momento de ser retiradas con unos fines distintos a los previstos en la norma. Sobre ellas se practica una retención en la fuente, dado que este mecanismo es empleado por razones de eficiencia tributaria, pero esto no implica gravamen alguno, pues, además, los recursos retenidos pueden ser devueltos al trabajador. Así, una vez más, contrario a lo que estiman los actores, el precepto no pierde la lógica de correlación, derivada del principio de equidad, entre la supresión de una exención y la concesión previa de ese beneficio a exención.

De esta manera, la Sala encuentra que el cargo carece de aptitud sustantiva por falta de *certeza*. En los términos ilustrados, esto se deriva principalmente de que los demandantes consideran que la retención en la fuente es un gravamen o comporta el pago de una exacción causada, pese a que, en realidad, consiste solamente en un mecanismo de recaudo anticipado que, en el caso del impuesto a la renta, se orienta a asegurar la eventual obligación tributaria que se generará al final del el respectivo periodo fiscal. Así, dado que la acusación se edifica en un supuesto equívoco, la Sala se inhibirá de emitir pronunciamiento de fondo sobre la constitucionalidad del párrafo del artículo 23 de la Ley 1943 de 2018. Tampoco hay lugar, en consecuencia, a analizar la solicitud de integración normativa presentada por el Procurador General de la Nación, de conformidad con el inciso 3º del artículo 6 del Decreto 2067 de 1991²³. Se procederá entonces a precisar los términos del debate planteado por la acusación, respecto del artículo 21 de la Ley 1943 de 2018.

6.3. Problema jurídico y estructura de la decisión

9. Los demandantes acusan de inconstitucional el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018, que creó el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles. Sostienen que la disposición viola el principio de certeza tributaria porque no establece quiénes son los sujetos pasivos de la detracción y de su redacción tampoco puede ser inferido con claridad. Explican que la norma prevé como “*responsable*” de la exacción al vendedor o cedente de inmuebles, pero esta calidad se predica de quien recauda la exacción y no necesariamente esta misma persona es el obligado a contribuir. Así mismo, señalan que el artículo prevé que lo pagado hará parte del costo del inmueble para el comprador, con lo cual se insinúa, pero no se prevé expresamente, que este sea el contribuyente. De este modo, para los demandantes, el texto de la disposición permitiría interpretar que el vendedor o el comprador es el sujeto pasivo del impuesto, razón por la cual, se desconoce el principio de certeza tributaria.

Como se mostró, una primera posición comparte la tesis del demandante. Plantea que la norma prevé como hecho generador la enajenación de inmuebles en general y, sin embargo, luego se refiere exclusivamente al vendedor o cedente y, adicionalmente, en otro inciso indica que lo pagado por el tributo hará parte del costo del inmueble para el comprador, de modo que no resulta claro, finalmente, quién es el sujeto pasivo del impuesto (4.2.1.). En contraste, una segunda postura considera que el sujeto pasivo puede ser identificado (*supra* 4.2.2.). Algunos intervinientes y el Procurador General aseguran que, en tanto se grava la transferencia de dominio de inmuebles y el comprador es quien

consume y paga el bien y, además, el impuesto hace parte del precio, este último es el sujeto pasivo (*supra* 4.2.2.1.). Otros intervinientes dentro de esta misma posición, señalan que se trata de un impuesto indirecto y, por lo tanto, pese a que el comprador asume los efectos económicos del gravamen, el vendedor o cedente es el responsable ante el Estado por el pago de la detracción y, por ende, es el sujeto pasivo de la obligación sustancial (*supra* 4.2.2.2.).

10. La Sala advierte que el debate surge a causa de que la disposición prevé que el responsable del impuesto es el vendedor o cedente de inmuebles, pero no siempre quien recauda y responde ante el Estado por un tributo es el sujeto pasivo. A este respecto, el Legislador utiliza la expresión “*responsable*” también para designar, por ejemplo, a quien colabora con la labor de recaudo, como agente retenedor, sin que recaiga realmente la obligación de tributar (ver Arts. 370 a 372 del E.T.). Pero, en especial, la norma acusada establece que lo pagado hará parte del costo del inmueble para el comprador, con lo cual se podría interpretar que este es el sujeto pasivo del gravamen. De esta forma, la Sala debe determinar si una disposición que prevé como responsable de un impuesto al consumo de inmuebles a quien enajena o vende el bien y, a la vez, establece que la tarifa hace parte del precio pagado por el comprador, hace indeterminable el sujeto pasivo del gravamen y, por ende, desconoce el principio de certeza tributaria.

Con el propósito de ilustrar los aspectos centrales de la justificación del fallo, la Sala reiterará su jurisprudencia sobre (i) el principio de certeza tributaria y (ii) la determinación del sujeto pasivo en los impuestos indirectos. A continuación, (iii) analizará la compatibilidad con la Constitución del artículo acusado.

i. El principio de certeza tributaria

11. En materia fiscal, la Constitución de 1991 adopta la concepción liberal, según la cual, la creación de los tributos y la definición de sus elementos estructurales solo puede estar en cabeza de los órganos de representación popular, de manera que se requiere siempre un acto de producción normativa por parte de dichas corporaciones, para que un gravamen pueda válidamente surgir en el sistema jurídico. En este sentido, el artículo 338 de la C.P., prescribe que “*solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales*”. Así mismo, establece que “*la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos*”.

De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, la anterior constituye la formulación del principio de legalidad tributaria, estructurado en tres dimensiones distintas²⁴: (i) una referida al carácter representativo de las autoridades políticas que deben fijar los gravámenes²⁵, (ii) otra relativa a la adecuada determinación de los elementos definitorios de aquellos y, (iii) por último, una dimensión vinculada al reparto de competencias normativas entre el Congreso de la República, las asambleas departamentales y los concejos municipales y distritales, en virtud de la autonomía de las entidades territoriales acogida por el Constituyente de 1991²⁶.

12. La segunda de las manifestaciones del principio de legalidad es conocida como el principio de certeza tributaria y prescribe que las disposiciones que creen gravámenes deben también determinarlos con suficiente *claridad y precisión*. Es necesario que sean expresos los sujetos activos y pasivos, los hechos generadores, las bases gravables y las tarifas de las obligaciones tributarias, para que puedan estimarse ajustadas a la Constitución. En este sentido, con independencia de los rasgos particulares que presenta cada tipo de tributo, en ningún caso los cuerpos de representación popular están relevados de la obligación de delimitar los ingredientes que los hacen operativos como cargas fiscales, salvo el supuesto específico de fijación de la tarifa de las tasas y las contribuciones²⁷.

En este contexto, en principio, se menoscaba el principio de legalidad de los tributos si los órganos de representación popular no establecen con claridad y exactitud todos los elementos que los estructuran y, en el caso de los impuestos, incluida la tarifa. La Corte ha señalado que la indeterminación en esta materia da lugar a dos escenarios igualmente indeseables: abusos impositivos de los gobiernos o fomento de la evasión, en medida en que los contribuyentes no tendrían realmente cómo pagar sus exacciones²⁸. La indeterminación con la potencialidad para desconocer el principio de certeza tributaria no es, sin embargo, de cualquier naturaleza.

13. La Corte ha considerado que la oscuridad e imprecisión de las expresiones que se utilicen en la definición de los elementos del tributo pueden conducir a la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos respectivos, pero únicamente si son insuperables, es decir, si no es posible establecer el sentido de las disposiciones, de conformidad con las pautas y cánones generales de interpretación jurídica²⁹. Las normas fiscales, como todas las demás disposiciones escritas, son potencialmente vagas y ambiguas y pueden contener grados más o menos amplios de indeterminación, lo cual debe ser afrontado por el intérprete y no necesariamente lleva a su inconstitucionalidad. El problema, no obstante, se presenta en aquellos supuestos en los cuales la indeterminación acerca del alcance de los elementos esenciales del tributo se torna por completo irresoluble.

Conforme a lo anterior, la jurisprudencia constitucional ha considerado que, en rigor, la Constitución no exige que los elementos estructurales de las cargas fiscales sean expresamente determinados y ha concluido que el principio de certeza tributaria no se desconoce necesariamente cuando uno de los elementos del gravamen no se halla mencionado en la Ley. Lo relevante, en consecuencia, es que los elementos que estructuran el tributo sean al menos determinables a partir de un ejercicio interpretativo razonable del enunciado normativo producido por el Legislador³⁰. Solo así será válida la exacción impuesta al contribuyente³¹.

13.1. Así, por ejemplo, en la Sentencia C-253 de 1995³², la Corte analizó una demanda contra la Ley 89 de 1993, mediante la cual se estableció la cuota de fomento ganadero y lechero y se creó el Fondo Nacional del Ganado. El actor sostenía que la Ley violaba el principio de certeza tributaria porque no determinaba directamente el sujeto pasivo de la contribución ni precisaba con claridad el hecho gravable. En su criterio, no precisaba el sujeto pasivo del tributo, circunstancia que además podía traer como consecuencia que el gravamen parafiscal resultara pagado no por el ganadero (quien se dedica a la actividad de criar, levantar y cebar el ganado) ni por el comercializador (persona que compra directamente el ganado en finca o las comisionistas en ferias o subastas) sino por el carnicero (comprador final del ganado y quien procede a su sacrificio,

previo el pago del impuesto de degüello y la faenada), quien, además, a través del precio, lo trasladaría al consumidor final.

Como consecuencia de lo anterior, según el demandante, personas ajenas a los beneficiarios del Fondo Nacional del Ganado (Ley 89 de 1993, arts. 3 y 4), serían quienes en últimas asumirían la carga de la tributación que, por ser parafiscal, debería gravar, en cambio, a los miembros del mismo gremio o sector en el que revierte su utilidad. En este sentido, consideraba que lo que realmente se habría establecido sería un impuesto indirecto y el incremento del impuesto de degüello. Al analizar la demanda, la Sala Plena planteó las reglas sobre el principio de certeza tributaria a las que se ha hecho referencia y, en particular, aquella de que solo la insuperable indeterminación es causa de la inconstitucionalidad de una regla de tal naturaleza. A continuación, al abordar el cargo, sostuvo que si bien la Ley no correspondía a la mejor técnica normativa, era posible identificar de manera suficiente el contribuyente de la contribución parafiscal.

Señaló que el sujeto pasivo de la cuota de fomento ganadero es el *productor* de ganado, pues así se podía entender, a partir del sentido copulativo de la letra “y” utilizado en el artículo que creó la contribución ganadera “y” *lechera*, y a que aquél (el productor) es el único agente económico mencionado en la norma³³. Luego, señaló que el tributo, en tanto contribución parafiscal, alimenta económicamente un fondo cuya actividad beneficiaria, en primer término, al productor de ganado. De igual manera, subrayó que así como en la producción de leche, en el caso del ganado, el proceso económico se inicia con la producción, prosigue con la intermediación y concluye con la venta y consumo, de modo que, por razones de política legislativa, el Legislador había decidido establecer la contribución en la primera fase de esta cadena de hechos económicos, cabalmente para encauzar las tareas de fomento y soporte comenzando también por la producción, cuya dinámica es capaz de irradiarse a los estadios posteriores de este sector.

En el mismo sentido, la Corte explicó que el sacrificio de ganado es considerado por la Ley como una manifestación material externa del cambio de activos que se ha producido en la esfera del productor (dinero a cambio de ganado) y por ello es el hecho generador de la obligación tributaria. Este, advirtió, a su vez se encuentra vinculado con la condición económica del productor de ganado que, obviamente, por ser beneficiario directo del destino de la contribución parafiscal, debe asumir la carga que le corresponde en proporción a las cabezas de ganado finalmente sacrificadas. Así, concluyó: “*ni el carnicero ni los demás intermediarios, son sujetos pasivos de la contribución...*”, pese a que “*todo tributo, en mayor o en menor medida, puede ser susceptible de ser trasladado a otras personas o sujetos económicos, que terminan por soportar su carga tributaria*”. Esto, explicó la Sentencia, solamente debe ser tomado en cuenta por el Legislador a fin de equilibrar el reparto de las cargas públicas y, primordialmente, para fundar efectivamente el sistema tributario en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

13.2. Por su parte, en la Sentencia C-537 de 1995³⁴, la Sala Plena analizó la constitucionalidad de varias disposiciones que establecían un impuesto sobre billetes, boletas y tiquetes de entrada personal a espectáculos públicos y juegos permitidos de cualquier clase. Para la demandante, las disposiciones infringían, entre otros mandatos constitucionales, el principio de certeza tributaria, porque no definían, entre varios aspectos estructurales, el sujeto pasivo de tales tributos. Argumentaba que las normas solo especificaban que el impuesto se causa sobre el valor de cada boleta o tiquete de apuesta, pero no precisaban el responsable de pagar la exacción. Cuestionaba si el contribuyente sería “*el consumidor que compra la boleta o se trataba de un gravamen directo que debe ser sufragado por quien deriva una utilidad o provecho económico del juego, es decir el responsable será el empresario titular del juego*”.

La Sala Plena reiteró el criterio de que solo conduce a la inexecutable una oscuridad invencible de la disposición, que impida identificar, mediante una interpretación razonable, los elementos esenciales del tributo. A continuación, al analizar el cargo determinó que el sujeto pasivo no era señalado de forma clara y expresa, pero era determinable a partir del texto de las disposiciones acusadas, por lo cual no se violaba el principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 338 de la Carta Política. Sostuvo que el ejercicio de la actividad, es decir de la elaboración y producción de billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas, hace surgir la identidad de la persona y, por ende, la identificación de la persona en quien recae la obligación sustancial.

Consideró que en relación con el impuesto sobre billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas en toda clase de juegos permitidos, el sujeto pasivo responsable de pagar el tributo es la persona, empresario, dueño o concesionario que quiera llevar a cabo la actividad relacionada con el juego o el espectáculo. Por su parte, en cuanto al impuesto sobre “el valor de cada boleta o tiquete de rifas y apuestas”, así como sobre el premio que se paga de las mismas, indicó que el sujeto pasivo corresponderá a quien deriva utilidad o provecho económico del juego. De este modo, la Corte adoptó una decisión de executable en relación con el cargo de violación al principio de certeza tributaria.

14. En este orden de ideas, la jurisprudencia ha establecido que (i) los órganos de elección popular, al crear tributos, deben establecer con suficiente claridad y precisión los sujetos activo y pasivo, el hecho y la base gravable y la tarifa de la respectiva carga fiscal; (ii) los elementos estructurales de los tributos deben estar determinados o ser al menos determinables, a partir de un ejercicio interpretativo razonable de los enunciados normativos que consagran la respectiva obligación; (iii) sólo cuando la oscuridad o imprecisión de las reglas impositivas sea insuperable y subsista incertidumbre sobre el alcance de los referidos elementos, se menoscaba el principio de certeza tributaria³⁵; (iv) en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo del tributo no se encuentre expresamente consagrado, elementos como el tipo de exacción de que se trate, el hecho generador o las características del campo económico al que se aplique pueden permitir su determinación; (v) la persona que asume los efectos económicos del tributo no puede ser confundida con aquella en quien pesa la obligación jurídica, como contribuyente, de cumplir y responder ante el Estado por el gravamen.

ii. El sujeto pasivo en los tributos indirectos

15. En general, sujeto pasivo de un tributo 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. Este esquema supone que, en principio, surge la obligación con las autoridades tributarias en el ciudadano que se ubica en el supuesto de hecho gravado y, por razones de capacidad económica, debe contribuir a los gastos e inversiones del Estado (Art. 95.9 de la C.P.). Los múltiples ámbitos económicos que el Legislador ha

buscado gravar y las necesidades de eficiencia tributaria en el recaudo, sin embargo, implican que el esquema anterior no siempre opere de la misma manera, en relación con las personas a quienes se les impone el deber de tributar.

En ese sentido, la doctrina y la jurisprudencia constitucional han distinguido entre sujeto pasivo “*de iure*” y sujeto pasivo “*de facto* o socioeconómico”³⁶. El primero tiene la obligación jurídica de pagar el impuesto, es deudor ante el Estado y responde en caso de incumplir su deber. El segundo es la persona que soporta los efectos económicos, el impacto real o práctico del gravamen en su economía. En los tributos directos, como el impuesto de renta o el impuesto a la riqueza, ambas calificaciones coinciden en un mismo sujeto, en la medida en que quien tiene la obligación legal de sufragar el tributo es la misma persona que debe recibir la detracción en sus ingresos o en su patrimonio. Por el contrario, en los tributos indirectos como, por ejemplo, el IVA o, por lo general, los que gravan diversas formas de consumo, el sujeto *de iure* tiene la obligación de pagar al Estado, pero no percibe las consecuencias económicas de la exacción³⁷. Por la manera en que se desenvuelve la actividad económica gravada, en realidad la carga fiscal se traslada al consumidor o usuario final, quien resulta asumiendo los costos del impuesto y por eso se ha denominado sujeto pasivo de facto o socioeconómico³⁸. Pese a esto, el sujeto pasivo continúa siendo el titular de la obligación sustancial ante el Estado, quien debe garantizar debidamente su pago.

16. Como se indicó *supra* 13.1. en la Sentencia C-253 de 1995³⁹, muchos tributos (en especial los indirectos) en alguna medida tienen la potencialidad de afectar a varios sectores de la cadena productiva y a los consumidores finales. En otros términos, las cargas fiscales pueden incidir económicamente, en la práctica, en muchos agentes que intervienen, por ejemplo, en la producción, distribución y consumo de un producto o servicio. Esto, según se señaló, implica un deber constitucional para el Legislador de introducir fórmulas o diseños de los tributos con el fin de neutralizar eventuales efectos regresivos que puedan introducirse en el sistema tributario o que tengan efectos negativos para el desarrollo y el crecimiento económico.

Con todo, para efectos de la operatividad del sistema tributario, el artículo 2 del Estatuto Tributario equipara los contribuyentes y los responsables y los define como los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial. Por lo tanto, en el específico plano del principio de certeza tributaria, la obligación constitucional del Legislador se contrae a la definición clara de aquellas personas que realizan el hecho gravado, pues en estos reside la obligación sustancial y por ende, son los sujetos pasivos a efectos fiscales. Dicho de otra forma, con independencia de las personas que de una u otra forma puedan percibir el impacto económico de una política fiscal, lo relevante en el contexto del principio de certeza tributaria, es la identificación del contribuyente y responsable del pago ante el Estado.

iii. El sujeto pasivo del impuesto al consumo de bienes inmuebles es determinable

17. A juicio de la Corte, el sujeto pasivo del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles, si bien no fue explícitamente definido por el Legislador en el artículo acusado, puede ser inequívocamente determinado, a partir de una interpretación del precepto que lo crea y de la caracterización de la clase de gravamen. La Sala encuentra que se trata de un impuesto indirecto y, por esta razón, cuando el Legislador responsabilizó del tributo al vendedor o cedente del inmueble lo hizo sujeto pasivo de la obligación, independientemente de la medida para disminuir los impactos económicos de la exacción, prevista en el mismo artículo, que permite al comprador imputar lo pagado al costo del bien. En consecuencia, la norma no desconoce el principio de certeza tributaria.

18. El artículo 21 de la Ley 1934 de 2018 adoptó el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles. El *hecho generador* es la enajenación, a cualquier título, de bienes inmuebles diferentes a predios rurales destinados a actividades agropecuarias, nuevos o usados, cuyo valor supere las 26.800 UVT (equivalente en 2019 a \$918.436.000), incluidas las realizadas mediante las cesiones de derechos fiduciarios o fondos que no coticen en bolsa. La disposición establece que el *responsable* del impuesto es el vendedor o cedente de los inmuebles sujetos a la exacción y que el importe será recaudado en su totalidad mediante el mecanismo de retención en la fuente, la cual deberá cancelarse previamente a la enajenación del bien.

La *tarifa* es del 2% y la base gravable es la totalidad del *precio* de venta. El impuesto no será descontable ni constituye un gasto a efectos del impuesto a la renta deducible, pero hará parte del costo del inmueble para el comprador. El artículo demandando también precisa algunas exenciones. Señala que no es aplicable a las enajenaciones, a cualquier título, de predios destinados a la ejecución de proyectos de vivienda de interés social y/o prioritario, ni sobre bienes que se adquieran a cualquier título destinados para equipamientos colectivos de interés público social. Esto, siempre que el comprador sea una entidad estatal o sin ánimo de lucro que cumpla los requisitos para tener derecho al régimen tributario especial y que el bien se dedique y utilice exclusivamente a los proyectos sociales y actividades meritorias.

19. Como lo aseveran los demandantes, el Legislador no señaló expresamente quién es el sujeto pasivo del impuesto al consumo de bienes inmuebles. Esto, sin embargo, no significa que ese elemento del gravamen no pueda ser inferido del texto de la disposición cuestionada. De acuerdo con los fundamentos de esta Sentencia, los órganos de elección popular deben establecer los sujetos activo y pasivo, el hecho y la base gravable y la tarifa de la respectiva carga fiscal. Esto, en todo caso, no implica que deben estar explícitamente mencionados, sino que han de ser al menos determinables, a partir de un ejercicio interpretativo razonable de los enunciados normativos que consagran la respectiva obligación tributaria, como ocurre precisamente en este caso.

20. El artículo demandado señala que el *responsable* del impuesto es el vendedor o cedente de los inmuebles sujetos a la exacción. Para la acusación, esa calidad se predica de quien recauda el impuesto, pero no necesariamente indica que la misma persona es el obligado a contribuir. La incertidumbre sobre el sujeto pasivo del impuesto se incrementa, según su argumento, porque el Legislador previó que lo pagado hará parte del costo del inmueble para el comprador, de modo que se induce a suponer que es este el contribuyente del gravamen sobre la transferencia de los bienes inmuebles.

21. Contrario a lo que aducen algunos intervinientes⁴⁰, el hecho gravado no es la genérica *transferencia* del dominio de inmuebles, nuevos o usados, a cualquier título. Aquello que se grava es definido por el Legislador, específicamente, como la *enajenación* de la referida clase de bienes. En consecuencia, a juicio de la Sala, así como se razonó en la Sentencia C-537 de 1995 citada *supra* 13.2., de esto se puede inferir que el

contribuyente o sujeto pasivo (jurídico) de la carga fiscal es aquel que lleva a cabo el acto de enajenación. En esa dirección, el artículo demandado precisamente prevé que será *responsable* del impuesto el vendedor o cedente de los bienes inmuebles sujeto al impuesto.

Como lo afirma el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, el Legislador emplea en varias ocasiones, de manera indistinta, las expresiones “sujetos pasivos”, “contribuyentes” y “responsables” (ver Arts. 2, 4, y 437 del ET). En este sentido, debe reconocerse que, al hilo del argumento de la demanda, la expresión “*responsable*” también es empleada algunas veces para designar, por ejemplo, a quien colabora con el Estado como agente retenedor, agente en quien no recae la obligación de tributar (Arts. 370 a 372 del ET). Sin embargo, esto solo ocurre con ciertas personas, normalmente jurídicas, que desempeñan un papel clave en el flujo de recursos de los contribuyentes, intervienen en las operaciones económicas gravadas o, debido a la naturaleza su actividad económica, se hallan en aptitud de prestar una ayuda eficaz en el proceso de recaudo⁴¹, situación que no se presenta con el vendedor o cedente.

22. Ahora bien, tanto en la demanda como en la postura que respalda su punto de vista (ver *supra* 4.2.1.), un argumento recurrente para sustentar la indeterminación del sujeto pasivo es que, al tiempo que se señala como responsable al vendedor o cedente, el parágrafo 1º prevé que el tributo hará parte del costo del inmueble para el comprador. Esto, sin embargo, es comprensible y no hace insuperable la identificación del contribuyente, si se observa que el impuesto en mención es un tributo de carácter indirecto. Se trata, de acuerdo con su diseño, de una carga que grava la venta o cesión de inmuebles, pero que puede eventualmente tener efectos en la economía de los correspondientes adquirentes, de modo que la Ley disgrega la persona que realiza el hecho generador y debe pagar al Estado el impuesto (vendedor o cedente) y quien hipotéticamente, según el mercado inmobiliario, podría llegar a asumir el impacto de la detracción en el costo que debe pagar por el bien (el adquirente).

En el contexto anterior, la previsión de que la tarifa sufragada a título de impuesto hace parte del costo para el comprador, tiene el sentido precisamente de aliviar la posible incidencia económica del gravamen en la dinámica de la finca raíz. Como se señaló, las repercusiones que en el terreno económico tienen potencialmente todos los tributos y la incidencia en los recursos económicos de varios agentes, supone el deber para el Legislador de disponer medidas en pro de la equidad y progresividad del sistema tributario y precisamente en esa dirección se ubican reglas como la referida, que permite amortiguar el impacto del impuesto en el incremento de los precios de inmuebles de alto costo. La previsión contenida en el parágrafo 1º del artículo demandado, por lo tanto, no tiene el sentido ni implica en modo alguno que el comprador sea el jurídicamente responsable de la obligación sustancial ante el Estado.

23. En este orden de ideas, por las razones expresadas con anterioridad, la Corte comparte la postura de uno de los grupos de intervinientes que defendieron la constitucionalidad de la norma acusada (ver *supra* 4.2.2.2.). Del hecho generador definido por el Legislador y el carácter indirecto del impuesto, se infiere que la responsabilidad jurídica del impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles reside en el vendedor o cedente y, por consiguiente, este es el sujeto pasivo del tributo. Por otra parte, si bien es cierto, el Legislador introdujo la regla de que lo sufragado hace parte del costo del inmueble, esto es una medida económica destinada a incidir típicamente en el mercado inmobiliario, pero no convierte al adquirente en el titular de la obligación sustancial, la cual recae exclusivamente en el enajenante, que es precisamente quien lleva a cabo el hecho generador de la detracción.

Así, la Corte concluye que el sujeto pasivo del impuesto en mención es determinable en los términos anotados y, por ende, la disposición acusada no desconoce el principio de certeza tributaria. El precepto demandado, en consecuencia, habrá de ser declarado exequible, por el cargo analizado en esta Sentencia.

iv. Síntesis de la decisión

24. Los demandantes acusaron de inconstitucional dos disposiciones de la Ley 1943 de 2018, regulación que, salvo respecto de algunos artículos, fue declarada integralmente inexecutable mediante la Sentencia C-481 de 2019⁴², por vicios de procedimiento en su formación. La Sala Plena, sin embargo, dispuso que la declaratoria de inexecutable surtirá efectos a partir del 1 de enero de 2020, con el fin de que el Congreso, dentro de su potestad de configuración normativa, expida el régimen que ratifique, derogue, modifique o subrogue los contenidos de esa legislación. En este sentido, las normas acusadas se encuentran vigentes y produciendo efectos jurídicos, de ahí que la Corte conserve la competencia para pronunciarse al respecto.

Los actores impugnaron el parágrafo del artículo 23 de la Ley 1943 de 2018, por violación al principio de equidad tributaria. En la primera parte, dicho artículo prevé que las cotizaciones voluntarias al régimen de ahorro individual con solidaridad son un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional para el aportante, en un porcentaje que no exceda el veinticinco por ciento (25%) del ingreso laboral o tributario anual, limitado a 2.500 UVT. A su turno, el parágrafo censurado establece que los retiros, parciales o totales, de las cotizaciones voluntarias, que hayan efectuado los afiliados al régimen de ahorro individual con solidaridad, para fines distintos a la obtención de una mayor pensión o un retiro anticipado, constituirán renta gravada en el año en que sean retirados y prescribe que la respectiva sociedad administradora efectuará la retención en la fuente a la tarifa del 35% al momento del retiro.

Los actores consideraban razonable que si se ha obtenido previamente la exención tributaria y el afiliado retira los aportes destinados al ahorro pensional, el beneficio se extinga y se practique la correspondiente retención. Sin embargo, sostenían que este esquema de correlación entre pérdida de beneficios y retención en la fuente frente a ingresos que han gozado previamente de beneficios tributarios no operaba en dos supuestos. Por un lado, consideraban que no se verificaba cuando el contribuyente, de unos recursos previamente gravados, en determinado momento hace cotizaciones voluntarias y, al utilizarlas luego para fines distintos a los indicados en la norma, le es aplicada retención. Así mismo, estimaban que tampoco tendría lugar si el afiliado que no paga impuesto de renta y, por ende, no se favorece de beneficio alguno, hace cotizaciones voluntarias y con posterioridad las retira, pues a los respectivos aportes se le aplicaría una retención. En su opinión, en estas dos hipótesis la norma violaba la equidad tributaria, pues se practica una retención a dineros a los que no ha correspondido un previo beneficio tributario.

La Sala Plena encontró, no obstante, que el cargo carecía de aptitud sustantiva, pues no superaba el requisito de *certeza*, en la medida en que partía de supuestos equivocados. Por un lado, indicó que, contrario a lo que sostenía la acusación, si una persona recibió unos recursos y en el período fiscal correspondiente pagó impuesto de renta por ellos, pero al año siguiente los aportó al régimen de ahorro individual, si bien inicialmente fueron gravados, en el año gravable sucesivo obtuvo la exención tributaria prevista en el artículo acusado. Por otro lado, subrayó que es posible que a una persona que no deba pagar impuesto a la renta, le sea practicada retención en la fuente, caso en el cual puede solicitar a la autoridad tributaria la devolución de los recursos retenidos. En estos términos, observó que el cargo carecía de aptitud sustantiva.

25. Los demandantes acusaron de inconstitucional el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018, que creó el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles. Sostenían que la disposición violaba el principio de certeza tributaria porque no establecía quiénes eran los sujetos pasivos de la detracción y de su redacción tampoco podía ser inferido con claridad. Explicaban que la norma prevé como “responsable” de la exacción al vendedor o cedente de inmuebles, pero esta calidad se predica de quien recauda la exacción y no necesariamente esta misma persona es el obligado a contribuir. Así mismo, señalaban que el artículo prevé que lo pagado hará parte del costo del inmueble para el comprador, con lo cual se insinuaba, pero no se preveía expresamente, que este fuera el contribuyente.

Una primera posición dentro de los intervinientes compartía la tesis del demandante. Planteaba que la norma prevé como hecho generador la enajenación de inmuebles en general y, sin embargo, luego se refiere exclusivamente al vendedor o cedente, pero adicionalmente, en otro inciso indica que lo pagado por el tributo hará parte del costo del inmueble para el comprador, de modo que no resultaba claro, finalmente, quién era el sujeto pasivo del impuesto. En contraste, una segunda postura consideraba que el sujeto pasivo era identificable. Algunos intervinientes y el Procurador General afirmaban que, en tanto se grava la transferencia de dominio de inmuebles y el comprador es quien consume y paga el bien y, además, el impuesto hace parte del precio para el adquirente, este último es el sujeto pasivo. Otros intervinientes dentro de esta misma posición, señalaban que se trata de un impuesto indirecto y, por lo tanto, pese a que el comprador asume los efectos económicos del gravamen, el vendedor o cedente es el responsable ante el Estado por el pago de la detracción y, por ende, es el sujeto pasivo de la obligación sustancial.

En los anteriores términos, la Sala Plena abordó el problema de si una disposición que prevé como responsable de un impuesto al consumo de inmuebles a quien enajena o vende el bien y, a la vez, establece que la tarifa hace parte del precio pagado por el comprador, hace indeterminable el sujeto pasivo del gravamen y, por lo tanto, desconoce el principio de certeza tributaria. En las consideraciones, la Corte reiteró que (i) en virtud del referido mandato constitucional, los elementos estructurales de los tributos deben estar determinados o ser al menos determinables, a partir de un ejercicio interpretativo razonable de los enunciados normativos que consagran la respectiva obligación tributaria; (ii) sólo cuando la oscuridad o imprecisión de las reglas sea insuperable y subsista incertidumbre sobre el alcance de los referidos elementos, se menoscaba el principio de certeza tributaria; y (iii) en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo del tributo no se encuentre expresamente consagrado, elementos como el tipo de exacción de que se trate, el hecho generador o las características del campo económico al que se aplique pueden permitir su determinación.

Así mismo, la Corte reiteró que en los tributos indirectos, como el IVA o los que gravan diversas formas de consumo, el sujeto pasivo *de iure* realiza el hecho generador y tiene la obligación de pagar al Estado la tarifa, aunque no percibe en general las consecuencias económicas de la exacción, pues por la manera en que se desenvuelve la actividad económica gravada, la carga fiscal se traslada al consumidor o usuario final, también denominado sujeto pasivo de facto. Pese a esto, aclaró que en el específico plano del principio de certeza tributaria, la obligación constitucional del Legislador se contrae a la definición clara de aquellas personas que llevan a cabo el hecho gravado, dado que en estos reside la obligación sustancial y por ende, son los sujetos pasivos a efectos fiscales. Al resolver el cargo, la Sala encontró que el sujeto pasivo del impuesto nacional al consumo nacional de bienes inmuebles, si bien no fue explícitamente definido por el Legislador en el artículo acusado, podía ser inequívocamente identificado.

Observó que del hecho generador previsto en la disposición y del carácter indirecto del impuesto, se infiere que la responsabilidad jurídica del impuesto reside en el vendedor o cedente y, por consiguiente, este es el sujeto pasivo del tributo. Subrayó, por otra parte, que quien recibe o tiene el gasto y, por lo tanto, asume en últimas el tributo desde el punto de vista económico, es el comprador, de ahí que el Legislador haya buscado morigerar los impactos económicos, el disponer que la tarifa pagada hará parte del precio pagado por el inmueble. Aclaró que, sin embargo, esto no lo convierte en el titular de la obligación sustancial, la cual recae exclusivamente en el enajenante, por ser quien lleva a cabo el acto gravado con la detracción.

Así, concluyó que la disposición acusada no desconocía el principio de certeza tributaria y, en consecuencia, dispuso declarar su exequibilidad por el cargo analizado.

VII. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Corte Constitucional de la República de Colombia, en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución, RESUELVE

Primero.- Declararse INHIBIDA de emitir pronunciamiento de fondo sobre la constitucionalidad del parágrafo del artículo 23 de la Ley 1943 de 2018, “por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones”.

Segundo.- Declarar EXEQUIBLE, en relación con cargo examinado en esta Sentencia, el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018, “por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones”.

NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE, PUBLÍQUESE, CÚMPLASE Y ARCHÍVESE EL EXPEDIENTE

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

PRESIDENTA

CARLOS BERNAL PULIDO

MAGISTRADO

DIANA FAJARDO RIVERA

MAGISTRADA

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

MAGISTRADO

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

MAGISTRADO

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

MAGISTRADO

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

MAGISTRADA

CON ACLARACIÓN DE VOTO

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS

MAGISTRADO

ALBERTO ROJAS RÍOS

MAGISTRADO

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

SECRETARIA GENERAL

NOTAS DE PIE DE PAGINA

1 Los demandantes también mencionan en cierto momento que el párrafo no hace distinción para quienes hicieron el ahorro bajo la Ley anterior. Sin embargo, esta idea no es desarrollada en modo alguno ni tampoco se presenta un cargo que le proporcione alcance. En cambio, tanto en la demanda como en la subsanación del cargo inadmitido, hacen énfasis in extenso solamente en las dos hipótesis señaladas en el texto

2 Esta postura es defendida por Fenalco y el ciudadano Guido Alejandro Machado López.

3 Intervención de Fenalco.

4 Intervención del ciudadano Guido Alejandro Machado López.

5 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacional y ministerios de Hacienda y del Interior.

6 Universidad Externado de Colombia, Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Universidad del Rosario.

7 Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

8 Universidad del Rosario.

9 Representada por Asofondos, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, la Universidad del Rosario y el ciudadano Guido Alejandro Machado López.

10 Asofondos estima que la norma también se aplica a quienes realizaron ahorros voluntarios bajo las reglas de la Ley 1819 de 2016, en cuya vigencia la retención aplicada a los retiros era menor, de modo que desconoce el principio de confianza legítima. En consecuencia, considera

que el condicionamiento también debe sujetar la aplicación de la norma a los supuestos en los cuales los aportes se hayan realizado durante su vigencia.

11 Defendida por la Universidad Externado de Colombia, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

12 Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

13 M.P. Alejandro Linares Cantillo. La Corte se inhibió de pronunciarse solamente sobre el parágrafo 3º del artículo 50, del artículo 110, el inciso primero del artículo 114 y el inciso primero del artículo 115, por tratarse de disposiciones que no están surtiendo efectos o ya se encuentran derogadas.

14 Ver Sentencia C-088 de 2014. M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

15 Sentencias C-439 de 2019. M.P. Diana Fajardo Rivera; C-1115 de 2004. M.P. Rodrigo Escobar Gil; C-1300 de 2005. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra; C-074 de 2006. M.P. Rodrigo Escobar Gil; C-929 de 2007. M.P. Rodrigo Escobar Gil; C-623 de 2008. M.P. Rodrigo Escobar Gil; C-1123 de 2008. M.P. Rodrigo Escobar Gil y C-031 de 2014. M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

16 Sentencia C-623 de 2008. M.P. Rodrigo Escobar Gil, reiterada en la Sentencia C-031 de 2014. M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

17 Una explicación amplia de las exigencias que deben cumplir los cargos puede encontrarse en la Sentencia C-1052 de 2001. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

18 Sentencia C-401 de 2016. M.P. Jorge Iván Palacio Palacio.

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

20 En este sentido, la Corte ha considerado que esta técnica permite una percepción amplia de recursos, con poco esfuerzo administrativo y costos menores para el contribuyente, además de posibilitar un control eficaz de la evasión. Sentencia C-455 de 1995. Ver, por todas, la Sentencia C-008 de 2018.

21 La disposición prevé: "ARTICULO 850. DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. Artículo modificado por el artículo 49 de la Ley 223 de 1995. Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá devolver oportunamente a los contribuyentes, los pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor".

22 "ARTICULO 6o. DECLARACIÓN VOLUNTARIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. (...) PARÁGRAFO. Las personas naturales residentes en el país a quienes les hayan practicado retenciones en la fuente y que de acuerdo con las disposiciones de este Estatuto no estén obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, podrán presentarla. Dicha declaración produce efectos legales y se regirá por lo dispuesto en el Libro I de este Estatuto".

23 "...La Corte se pronunciará de fondo sobre todas las normas demandadas y podrá señalar en la sentencia las que, a su juicio, conforman unidad normativa con aquellas otras que declara inconstitucionales (...)".

24 La Corte ha sostenido: "de un lado, este principio incorpora lo que la doctrina ha denominado el principio de representación popular en materia tributaria, según el cual no puede haber impuesto sin representación de los eventuales afectados. Por ello la Constitución autoriza únicamente a las corporaciones de representación pluralista -como el Congreso, las asambleas y los concejos- a imponer las contribuciones fiscales y parafiscales (CP art. 338). De otro lado, la Carta consagra el principio de la predeterminación de los tributos, ya que fija los elementos mínimos que debe contener el acto jurídico que impone la contribución para poder ser válido, puesto que ordena que tal acto debe señalar los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria, así como los hechos, las bases gravables y las tarifas (CP art. 338). Y, finalmente, la Constitución autoriza a las entidades territoriales a establecer tributos y contribuciones, pero de conformidad con la Constitución y la ley. Esto muestra entonces que las entidades territoriales, dentro de su autonomía, pueden establecer contribuciones pero siempre y cuando respeten los marcos establecidos por la ley, puesto que Colombia es un país unitario, y por ende los departamentos y municipios no gozan de soberanía fiscal (CP arts. 287 y 338)". Sentencia C-987 de 1999. M.P. Alejandro Martínez Caballero. Ver, así mismo, las sentencias C-597 de 2000. M.P. Álvaro Tafur Galvis; C-891 de 2012. M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub; C-704 de 2010. M.P. María Victoria Calle Correa. Entre las primeras decisiones de la Corte al respecto, ver sentencias C-004 de 1993. M.P. Ciro Angarita Barón, y C-084 de 1995. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

25 El artículo 338 de la C.P., de este modo, consagra la fuente de la cual deben emanar los tributos. Solo los órganos de representación popular pueden imponer cargas contributivas a los ciudadanos. Al respecto, ver las sentencias C-183 de 2003. M.P. Alfredo Beltrán Sierra; C-822 de 2011. M.P. Mauricio González Cuervo; y C-891 de 2012. M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

26 Sentencias C-704 de 2010. M.P. María Victoria Calle Correa; C-822 de 2011. M.P. Mauricio González Cuervo; C-084 de 1995. M.P. Alejandro Martínez Caballero; C-004 de 1993. M.P. Ciro Angarita Barón; C-987 de 1999. M.P. Alejandro Martínez Caballero. No solo el Congreso sino también los concejos municipales y las asambleas departamentales están en posibilidad de establecer tributos, dentro de los márgenes trazados por la Ley. La disposición, sin embargo, no otorga a los órganos de representación de las entidades territoriales la atribución para crear ex novo

impuestos, tasas o contribuciones, sino la competencia para adoptarlos una vez el legislador ha dictado la respectiva norma que los establece. Ver sentencias C-467 de 1993. M.P. Carlos Gaviria Díaz; C-1043 de 2003. M.P. Jaime Córdoba Triviño; y C-121 de 2006. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

27 El artículo 338 de la C.P. señala que cuando se trate de impuestos, la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y bases gravables y las tarifas. En cambio, en relación con las tasas y las contribuciones, es posible que tales actos normativos dejen de establecer las tarifas y delegar su fijación a las autoridades administrativas del orden nacional, en el caso de un tributo de ese carácter, o a las territoriales, si la tasa o la contribución es de ese nivel. En estos eventos, sin embargo, la Constitución circunscribe el alcance de esa delegación y prescribe que el sistema y el método para definir los costos y beneficios de dichos gravámenes y la forma de hacer su distribución deberán ser, en todo caso, establecidos por los respectivos órganos de representación popular. Ver sentencias C-253 de 1995. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz; C-155 de 2003. M.P. Eduardo Montealegre Lynett; C-228 de 2010. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva; y C-402 de 2010. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

28 Esto, a su vez, ha advertido la Corte, repercute gravemente en las finanzas públicas y, por ende, en el cumplimiento de los fines del Estado. Sentencia C-488 de 2000. M.P. Carlos Gaviria Díaz. Ver, así mismo, las sentencias C-084 de 1995. Alejandro Martínez Caballero; y C-1153 de 2008; C-822 de 2011. M.P. Mauricio González Cuervo.

29 Ver Sentencia C-488 de 2000, M.P. Carlos Gaviria Díaz.

30 Ver Sentencias C-030 de 2019. M.P. Cristina Pardo Schlesinger, y C-690 de 2003. M. P. Rodrigo Escobar Gil. En la Sentencia C-585 de 2015 (M.P. María Victoria Calle Correa), la Corte afirmó en este sentido: “si, entonces, cualquier imprecisión fuera suficiente para declarar inconstitucional una norma, se llegaría a la consecuencia irrazonable de reducir drásticamente el poder tributario de los órganos de representación popular pluralistas, al exigirles un grado de exactitud frecuentemente irrealizable en el lenguaje ordinario, y pese a la importancia que tiene este instrumento en el Estado Social de Derecho (Sentencia C-714 de 2009. M.P. María Victoria Calle Correa. Unánime). Así, para asegurar un ámbito de certeza suficiente en todo tributo, la jurisprudencia ha señalado que una imprecisión en la regulación de los elementos esenciales del tributo es inconstitucional, sólo “si éstos se tornan irresolubles, por la oscuridad invencible del texto legal que no hace posible encontrar una interpretación razonable sobre cuáles puedan en definitiva ser sus elementos esenciales” (Sentencia C-253 de 1995). Ver, así mismo, la Sentencia C-594 de 2010. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

31 Toda persona está obligada a pagar los tributos que la Ley le imponga, advierte que la Corte, “pero no puede exigirlos si ella no atina a decir - en general - quién lo debe hacer y por qué”. Sentencia C-253 de 1995, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

32 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

33 El artículo establece: “ARTÍCULO 2o. CUOTA DE FOMENTO GANADERO Y LECHERO. Establécese la cuota de fomento ganadero y lechero como contribución de carácter parafiscal, la cual será equivalente al 0.5% sobre el precio del litro de leche vendida por el productor y al 50% de un salario diario mínimo legal vigente por cabeza de ganado al momento del sacrificio”.

34 M.P. Hernando Herrera Vergara.

35 Ver las sentencias C-121 de 2006. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra; y C-1153 de 2008. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

36 Ver Sentencia C-155 de 2003. M.P. Eduardo Montealegre Lynett.

37 Ver Sentencia C-209 de 2016. M.P. Jorge Iván Palacio Palacio.

38 Sentencia C-412 de 1996. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

39 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

40 Ver nota 4.

41 Sentencia C-088 de 2018. M.P. Diana Fajardo Rivera.

42 M.P. Alejandro Linares Cantillo. La Corte se inhibió de pronunciarse solamente sobre el párrafo 3º del artículo 50, del artículo 110, el inciso primero del artículo 114 y el inciso primero del artículo 115, por tratarse de disposiciones que no están surtiendo efectos o ya se encuentran derogadas.

Fecha y hora de creación: 2025-06-17 12:49:24