

RECURSO DE SUPLICA CONTRA RECHAZO DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Finalidad

RECURSO DE SUPLICA CONTRA RECHAZO DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Requisitos de procedencia

RECURSO DE SUPLICA CONTRA AUTO QUE RECHAZA DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Se revoca auto recurrido y, en consecuencia, se admite la demanda

REPÚBLICA DE COLOMBIA



**CORTE CONSTITUCIONAL
-Sala Plena-**

AUTO 1524 DE 2023

Referencia: Expediente D-15273 AC

Recurso de súplica contra el auto del 6 de junio de 2023 que rechazó (parcialmente) una demanda de inconstitucionalidad en contra de los artículos 35.1, 36, 37, 38 y 39 de la Ley 2277 de 2022, “[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”.

Recurrente: Humberto Antonio Sierra Porto

Magistrado ponente:
ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Bogotá, D.C., diecinueve (19) de julio de dos mil veintitrés (2023)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y legales, en especial de aquélla que le conceden los artículos 6° del Decreto Ley 2067 de 1991 y 50 del Acuerdo No. 02 de 2015¹, profiere el presente auto, respecto del recurso de súplica interpuesto por el ciudadano Humberto Antonio Sierra Porto, de acuerdo con los siguientes:

¹ “Por medio del cual se unifica y actualiza el Reglamento de la Corte Constitucional”.

I. ANTECEDENTES

A. La demanda

1. El 18 de abril de 2023 el ciudadano Humberto Antonio Sierra Porto presentó demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 35.1, 36, 37, 38 y 39 de la Ley 2277 de 2022, “[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones” (Ley 2277).

2. La demanda quedó radicada con el número de expediente D-15275, y, en sesión del 27 de abril de 2023, la Sala Plena dispuso su acumulación al expediente D-15273. Este último corresponde a una demanda de inconstitucionalidad formulada por el ciudadano Guillermo Otálora Lozano, también contra los artículos 35 a 39 de la citada Ley 2277. No obstante, como quiera que sólo el ciudadano Sierra Porto interpuso súplica contra el auto que rechazó uno de los cargos de inconstitucionalidad por él planteados, en lo que sigue, la Sala se referirá únicamente a la demanda presentada por el aquí recurrente.

3. A continuación, se transcriben las normas acusadas por el ciudadano Sierra Porto:

“Ley 2277 de 2022
(13 de diciembre)²

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

(...)

Artículo 35 [se subraya el aparte demandado]. Adiciónese el Artículo 292-3 al Estatuto Tributario, así:

Artículo 292-3. Impuesto al patrimonio – sujetos pasivos. Créase un impuesto denominado impuesto al patrimonio. Están sometidos al impuesto: 1. Las personas naturales y las sucesiones ilíquidas, contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, o de regímenes sustitutivos del impuesto sobre la renta.
(...)

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

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

² Diario Oficial No. 52247 del 13 de diciembre de 2022.

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

Artículo 295-3. Base gravable. La base gravable del impuesto al patrimonio es el valor del patrimonio bruto del sujeto pasivo poseído a primero (1) de enero de cada año menos las deudas a cargo del mismo vigentes en esa misma fecha, determinado conforme a lo previsto en el Título II del Libro I de este Estatuto, sin perjuicio de las reglas especiales señaladas en este Artículo.

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

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

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

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

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

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

Si el valor calculado conforme a la anterior regla es mayor al valor

intrínseco de las acciones, se tomará este último.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Rangos UVT	Tarifa marginal	Impuesto	
Desde	Hasta		
> 0	72.000	0,0%	0
> 72.000	122.000	0,5%	(Base Gravable en UVT menos 72.000 UVT) x 0,5%

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

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

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

4. En su demanda, el ciudadano Sierra Porto señaló que las normas cuestionadas son contrarias a los artículos 58, 95 y 363 de la Constitución, y desarrolló su acusación en dos cargos: (i) “violación de los principios de equidad y justicia tributaria, porque tienen efecto confiscatorio”³; y (ii) “desconocimiento de los principios de equidad y progresividad tributaria porque generan doble tributación”⁴. La Corte se referirá únicamente a este último cargo, ya que el primero no es objeto del recurso de súplica sobre el que le corresponde pronunciarse.

5. Apoyado en jurisprudencia constitucional⁵, afirmó el accionante que el impuesto al patrimonio regulado en las normas acusadas infringe la prohibición de doble tributación que se deriva de los principios de equidad y progresividad tributaria, porque grava más de una vez un mismo hecho generador, sin tener en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria, no a partir de una verificación objetiva de sus ingresos sino de cara a su realidad económica, que por demás se ve menguada con cada uno de los impuestos que se le imponen. En su criterio, si bien el patrimonio constituye una entidad autónoma, ésta no es diferenciable de los bienes que la integran, por lo que el impuesto al patrimonio acusado termina gravando dos veces el mismo hecho, al fijar un cobro permanente sobre el patrimonio neto que a su vez se compone de bienes gravados con otros tributos.

6. Con base en lo anterior, el actor solicitó a la Corte declarar la inexecutable de las normas acusadas, y modular los efectos temporales de tal determinación a fin de asegurar que dicho tributo contrario a la Constitución no sea aplicado.

B. Inadmisión de la demanda

7. La actuación correspondió por reparto al magistrado Jorge Enrique Ibáñez Najar, quien, mediante auto del 15 de mayo de 2023, se pronunció sobre las demandas de inconstitucionalidad. En relación con aquella presentada por el ciudadano Sierra Porto -expediente D-15275-, (i) admitió el primer cargo por violación de los principios de equidad y justicia tributaria por el presunto efecto confiscatorio de las normas acusadas; e (ii) inadmitió la segunda censura referida a la trasgresión de los principios de equidad y

³ Página 15 de la demanda de inconstitucionalidad. En: Expediente digital D-15275 [acumulado al Expediente D-15273], archivo “D0015275-Presentación Demanda-(2023-04-21 13-48-22).pdf.”

⁴ Página 26, ibidem.

⁵ En especial, trajo a colación las sentencias C-121 de 2006 y C-587 de 2014.

progresividad tributaria debido a la doble tributación presuntamente generada por los artículos cuestionados.

8. Con respecto al cargo inadmitido, el magistrado sustanciador determinó que éste incumplía los requisitos de certeza y pertinencia, y se remitió a las consideraciones que lo llevaron también a inadmitir el cargo por doble tributación planteado en la demanda del ciudadano Otálora Lozano. En concreto, el magistrado sustanciador señaló que el actor no solo omitió justificar la existencia de la alegada prohibición de doble tributación en el ordenamiento, sino que la premisa de la que parte resulta contraria al precedente constitucional. Al efecto, recordó que esta corporación, en sentencia C-039 de 2021, señaló que la doble tributación no resulta *per se* inconstitucional, y que el impuesto al patrimonio y el impuesto de renta gravan aspectos diferentes de la propiedad. Adujo también que esto último también lo afirmó la Corte en sentencia C-876 de 2022.

9. Así, afirmó el magistrado sustanciador que el demandante se preocupó por demostrar el carácter permanente del tributo acusado y la existencia de otras cargas impositivas que ya recaen sobre el patrimonio, pero omitió esgrimir razones para evidenciar porqué aquél resulta inequitativo, irrazonable y/o desproporcionado, y, por consiguiente, inconstitucional. En este sentido, encontró necesario que el demandante proveyera razones que permitiesen suscitar una duda sobre la constitucionalidad de los preceptos acusados a partir del alcance del tributo, el efecto constitucional de la doble imposición, y los motivos por los cuales aquél resulta contrario a la Carta. Además, exigió al actor proponer “razones concretas de naturaleza constitucional sobre cómo el carácter permanente del impuesto por sí mismo viola el principio de equidad y explique las razones por las cuales, más allá de considerar que la doble tributación está prohibida, señale c[ó]mo la misma atenta contra el principio de equidad.”⁶

10. Por último, el magistrado sustanciador le concedió al demandante un término de 3 días para que, si a bien lo tenía, subsanara el cargo inadmitido.

C. Corrección de la demanda

11. El 23 de mayo de 2023 el accionante presentó un escrito dirigido a la subsanación del cargo que fue objeto de inadmisión. Para tal efecto, se refirió a (i) las razones que, en su criterio, justifican que la Corte cambie el precedente sobre la doble tributación fijado en la sentencia C-876 de 2002, y (ii) la “violación del principio de equidad generado [por] el incumplimiento de la prohibición de doble tributación.”⁷

12. Con respecto al primer punto -razones para cambiar el precedente constitucional-, indicó el demandante que (i) la diferenciación que el citado

⁶ Página 20 del auto mixto del 15 de mayo de 2023. En: Expediente digital D-15273, archivo “D0015273-Auto Mixto-(2023-05-17 08-09-54).pdf.”

⁷ Página 5 del escrito de subsanación. En: Expediente digital D-15273, archivo D0015273-Corrección a la Demanda-(2023-05-23 11-52-02).pdf.”

pronunciamiento hizo del impuesto al patrimonio, el impuesto a la renta y el impuesto predial es meramente artificial, pues lo cierto es que todos gravan la misma realidad económica en desmedro del principio de doble tributación. (ii) No es cierto que la Corte haya reiterado el precedente de la sentencia C-876 de 2002 en la sentencia C-039 de 2021, pues esta última corresponde a un fallo inhibitorio que no contiene razones de fondo constitucionalmente relevantes, además que no explica las razones por las cuales allí se afirmó que el impuesto de renta y el de patrimonio gravan distintos aspectos de la propiedad. (iii) Resulta más ajustado a los principios constitucionales de equidad tributaria, seguridad jurídica, confianza legítima e igualdad, reconocer la diferencia material entre el patrimonio y los bienes que lo conforman, a fin de examinar la prohibición de doble tributación frente a los impuestos al patrimonio, la renta y el predial.

13. En relación con este último aspecto, señaló que desde el año 2006 la Corte ha cambiado su comprensión acerca del principio de equidad tributaria. Adujo que las sentencias C-121 de 2006, C-587 de 2014 y C-161 de 2022 han considerado que la capacidad contributiva debe responder a criterios objetivos con efectos económicos prácticos⁸, lo que supone que las cargas tributarias deben tener en cuenta la realidad material y no abstracta del contribuyente. A partir de ello, estima que la distinción entre bienes y patrimonio que hizo la sentencia C-876 de 2002 es abstracta porque ambos conceptos responden a un mismo hecho, por lo que entiende que, a fin de ajustar el sentido de la prohibición de doble tributación a la interpretación actual del principio de equidad tributaria, “es necesario superar la postura según la cual prevalece la abstracción jurídica que distingue entre patrimonio y bienes que lo conforman, para entender que son una misma realidad económica a los efectos de establecer la capacidad contributiva del contribuyente.”⁹

14. Frente a la segunda temática planteada en el escrito de corrección -violación del principio de equidad generada por la doble tributación-, el demandante manifestó que la Corte Constitucional ha señalado que dicho precepto superior se transgrede cuando un mismo hecho se grava dos veces por cuanto con ello se desconoce la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria, la cual no se agota con la verificación de los ingresos del contribuyente sino que debe basarse en su realidad económica -por lo general representada en su renta o su patrimonio-¹⁰.

15. En línea con lo expuesto, reiteró el accionante que las normas demandadas gravan dos veces un mismo hecho económico al establecer un cobro permanente del impuesto al patrimonio de personas naturales al mismo tiempo que sus bienes ya se encuentran gravados con los impuestos de renta, predial y ganancia ocasional, todo esto sin tener en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de tales tributos. Al respecto, sostuvo que,

⁸ En particular, destaca que en las sentencias C-121 de 2006 y C-587 de 2014, la Corte, al referirse al impuesto de industria y comercio, afirmó que la comercialización hace parte de la producción por lo que no constituye una actividad comercial independiente susceptible de ser gravada nuevamente.

⁹ Ibidem.

¹⁰ En este sentido, cita las sentencias C-161 de 2022, C-121 de 2006 y C-587 de 2014.

si la capacidad contributiva se determina a partir de la renta y del patrimonio, “es claro que el valor real de uno y de otro se ve afectado por el pago de impuestos”¹¹. Por ende, cuando el contribuyente debe asumir otra carga nominalmente distinta, pero sobre la misma realidad económica, su capacidad de pago es menor que aquella que tenía al momento del pago del primer impuesto.”¹² El tributo regulado en las normas demandadas, al establecer un porcentaje de pago sin descontar lo que ya ha sido pagado mediante otros tributos, desconoce la capacidad de pago del contribuyente y, en consecuencia, vulnera el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 363 superior.

D. Rechazo de la demanda

16. Mediante proveído del 6 de junio de 2023, el magistrado sustanciador, entre otras determinaciones, rechazó el segundo cargo de la demanda del ciudadano Sierra Porto por violación de los principios de equidad y progresividad tributaria por la doble tributación presuntamente generada por las normas demandadas-.

17. Al respecto, recordó el magistrado sustanciador que en el auto que inadmitió el cargo se le precisó al demandante que en la sentencia C-039 de 2021 la Corte sostuvo que la doble tributación no resulta por sí misma inconstitucional, por lo que se orientó al actor para que demostrara por qué razón, en el presente caso, la doble tributación vulneraba el principio de equidad. Agregó que, no obstante, el demandante consideró que la inadmisión había obedecido a que “no se propusieron las razones que permiten concluir que el impuesto al patrimonio de la Ley 2277 de 2022 desconoce la prohibición de doble tributación”¹³. Por consiguiente, concluyó el magistrado sustanciador que el cargo permanecía sin satisfacer los requisitos de pertinencia y de certeza, por cuanto seguía partiendo de la premisa incorrecta según la cual la doble prohibición está proscrita por la Carta, pese a que la jurisprudencia constitucional ha señalado que aquélla no es por sí misma inconstitucional.

E. Recurso de súplica

18. El 13 de junio de 2023, el demandante Sierra Porto presentó recurso de súplica en contra del auto del 6 de junio anterior que rechazó el segundo cargo de su demanda de inconstitucionalidad. Como motivo de inconformidad, manifestó que el auto de rechazo se limitó a reiterar la posición expresada al momento de inadmitir el cargo sin valorar los argumentos planteados en la subsanación de la demanda, lo cual desconoce el principio *pro actione* y el derecho a la motivación de la decisión judicial.

¹¹ Página 6 del escrito de corrección, op cit.

¹² Ibidem.

¹³ Página 9 del auto del 6 de junio de 2023. En: Expediente digital D-15273, archivo D0015273-Auto Mixto-(2023-06-08 07-29-31).pdf.

19. En este sentido, reafirmó que tanto en la demanda como en la subsanación se precisó que las normas acusadas desconocen el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 363 superior porque incurren en doble tributación sin tener en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto. Indicó que si bien la sentencia C-876 de 2002 hizo una distinción -a su juicio ilusoria- entre el patrimonio y los bienes que lo conforman para desvirtuar la existencia de una doble tributación por un mismo hecho, desde ese entonces la Corte ha dictado providencias¹⁴ en las que ha reconocido que el principio de equidad tributaria exige tener en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación, a partir de su situación económica real y material, que no abstracta. Esta circunstancia, sumada a que (i) la sentencia C-876 de 2002 únicamente se pronunció respecto de la diferencia entre el impuesto al patrimonio y el predial pero sin involucrar el impuesto a la renta; y (ii) que el impuesto al patrimonio analizado en ese entonces tenía carácter temporal mientras que el aquí demandado es permanente, evidencian la necesidad de que la Corte actualice el contenido y alcance de la doble tributación de cara a la comprensión actual del principio de equidad tributaria.

20. De otra parte, reprochó que el magistrado sustanciador haya sostenido que la sentencia C-039 de 2021 determinó que la doble tributación no es por sí misma inconstitucional, pues se trata de una sentencia inhibitoria, en la que no se adoptó ninguna decisión de fondo, ni se explicó la afirmación allí consignada en cuanto a que los impuestos a la renta y al patrimonio gravan aspectos distintos de la propiedad.

21. Por último, puso de presente que, contrario a lo señalado en el auto de rechazo, el escrito de corrección sí proveyó las razones por las que en este caso la doble tributación generada por el impuesto acusado comporta una violación del principio de equidad tributaria. Así, resaltó que en la subsanación explicó (i) que la Corte ha reconocido que se vulnera el principio de equidad tributaria cuando un mismo hecho económico se grava dos veces en desconocimiento de la capacidad contributiva real del sujeto pasivo; (ii) que esto es justamente lo que se alega en el presente caso, pues el cobro permanente del impuesto al patrimonio de personas naturales, sumado al cobro de los impuestos a la renta, predial y de ganancia ocasional, implica gravar dos veces un mismo hecho sin considerar la capacidad contributiva de la persona llamada a cumplir con esos tributos; y que (iii) “[c]uando una carga impositiva tiene como hecho generador la renta o el patrimonio, al momento del pago de la obligación tributaria uno y otro hecho generador reducen su valor como consecuencia del cumplimiento de la carga frente al Estado. En ese sentido, cuando el contribuyente debe asumir otra carga nominalmente distinta, pero sobre la misma realidad económica, su capacidad de pago es menor que aquella que tenía al momento del pago del primer impuesto.”¹⁵

¹⁴ Refirió las sentencias C-121 de 2006, C-587 de 2014 y C-161 de 2022.

¹⁵ Página 10 del recurso de súplica. En: Expediente digital D-15273, archivo “D0015273-Recurso de Súplica-(2023-06-13 17-27-03).pdf.”

22. Adicionalmente, (iv) en el escrito de subsanación también se planteó que el tributo acusado, al no descontar del porcentaje de pago las sumas ya pagadas por concepto de otros tributos, desconoce la capacidad del contribuyente y, con ello, vulnera el principio de equidad tributaria. Luego, concluye, no es cierto que el cargo se fundamente en un alcance incorrecto de la doble tributación, como lo consideró -a su juicio equivocadamente- el magistrado sustanciador.

23. Conforme a lo expuesto, concluyó que en el escrito de corrección sí logró demostrar con suficiencia los requisitos de certeza y pertinencia, razón por la cual solicitó a la Sala Plena admitir el cargo rechazado por el magistrado sustanciador.

II. CONSIDERACIONES DE LA CORTE

A. Competencia

24. Esta Corte es competente para conocer del presente recurso de súplica, de conformidad con lo establecido en el artículo 6° del Decreto Ley 2067 de 1991 y el artículo 50 del reglamento interno de la Corte Constitucional (Acuerdo 2 de 2015).

B. Finalidad del recurso de súplica

25. El artículo 6° del Decreto Ley 2067 de 1991 “*por el cual se dicta el régimen procedimental de los juicios y actuaciones que deban surtirse ante la Corte Constitucional*”, prevé que contra el auto de rechazo de una demanda de inconstitucionalidad procede el recurso de súplica, ante la Sala Plena de la Corte Constitucional. Se trata de una oportunidad procesal destinada a que el demandante controvierta, bien por aspectos formales o materiales, la providencia que decide el rechazo de la demanda. En consecuencia, el carácter excepcional y estricto de este recurso, impide que se convierta en una nueva oportunidad para aportar razones que sustenten los cargos propuestos, corrijan los yerros cometidos en la demanda o adicionen nuevos elementos de juicio que no fueron objeto de consideración y análisis por el magistrado sustanciador¹⁶.

C. Procedencia del recurso de súplica

26. Los requisitos de procedencia del recurso de súplica, que permiten que este sea analizado de fondo, son tres: (i) la *legitimación por activa*, que hace referencia a que la solicitud estudiada debe provenir del accionante; (ii) la *oportunidad*, ya que el interesado debe presentar la solicitud dentro del término de ejecutoria de la providencia; y (iii) la *carga argumentativa* que consiste en exponer, de manera clara y suficiente, las razones concretas dirigidas a cuestionar los fundamentos jurídicos y fácticos del auto de rechazo.

¹⁶ Corte Constitucional, autos 024 de 1997, 061 de 2003, 129 de 2005 y 164 de 2006.

27. Ha reiterado la jurisprudencia de esta Corte que el recurso de súplica es un mecanismo que atribuye a los demandantes de la acción de inconstitucionalidad una oportunidad para controvertir la decisión de rechazo, cuando consideran que la misma es equivocada, o que incurrió en un yerro, olvido o arbitrariedad para que, sin la participación del magistrado que examinó la aptitud de la demanda, la Sala Plena de este tribunal examine los presuntos errores en los que pudo incurrir el auto de rechazo de la demanda. Para que el recurso de súplica pueda ser examinado de fondo, este tribunal ha exigido a la parte demandante asumir una mínima carga de argumentación en el sentido de precisar los aspectos del auto de rechazo que considera desacertados. Esta exposición debe responder a estándares mínimos de coherencia, consistencia y claridad puesto que “[e]sta exigencia se justifica en el hecho de que el objetivo primordial de este recurso es controvertir lo expuesto por el Magistrado Sustanciador en el auto de rechazo de la demanda, por lo cual la argumentación debe estar orientada a atacar las motivaciones expresadas en el auto y no a corregir o modificar la demanda interpuesta originariamente”¹⁷.

28. En tal sentido, como ha señalado esta corporación en sus providencias¹⁸, se debe hacer una distinción entre la etapa procesal de admisión de la acción de inconstitucionalidad, cuya finalidad es determinar si la acción cumple con los requisitos formales y materiales de procedencia establecidos por el ordenamiento jurídico, y la etapa procesal que activa el recurso de súplica, en la cual, se le brinda al demandante un mecanismo para controvertir los fundamentos jurídicos y la estructura argumentativa expuesta por el magistrado sustanciador, al rechazar la demanda.

D. Verificación de los requisitos de procedencia en el caso concreto

29. *Legitimación por activa.* Frente al primer requisito, es claro que se cumple, dado que quien interpuso el recurso de súplica es el mismo ciudadano que instauró la respectiva demanda de inconstitucionalidad dentro del expediente D-15275, hoy acumulado al expediente D-15273.

30. *Oportunidad.* En el informe del 16 de junio de 2023, la Secretaría General de la Corte Constitucional reportó que el auto del 6 de junio de 2023 fue notificado mediante estado del 8 de junio siguiente, y que su término de ejecutoria se surtió los días 9, 13 y 14 del mismo mes y año¹⁹.

31. El accionante presentó el recurso de súplica el 13 de junio de 2023, es decir, dentro del término de ejecutoria de la providencia objeto de censura. Por lo tanto, se cumple con el requisito de oportunidad.

32. *Carga argumentativa.* En el presente caso se advierte que el recurrente efectivamente expuso las razones de su disenso frente al rechazo del segundo

¹⁷ Corte Constitucional, auto 121 de 2010.

¹⁸ Corte Constitucional, auto 027 de 2009.

¹⁹ Expediente digital D-15273. Archivo “D0015273-Recurso de Súplica-(2023-06-16 08-32-41).pdf”.

cargo que planteó en su demanda contra los artículos 35.1, 36, 37, 38 y 39 de la Ley 2277. En síntesis, la esencia de su inconformidad radica en que (i) el magistrado sustanciador interpretó equivocadamente que el cargo se sustentaba exclusivamente en la supuesta trasgresión de una prohibición de doble tributación cuando la Corte ha sostenido que esta última no es por sí misma inconstitucional; y pasó por alto los argumentos presentados en el escrito de subsanación, en los que (a) justificó la necesidad de que la Corte ajuste su precedente a la comprensión actual del principio de equidad tributaria, y (b) explicó las razones por las que, en su criterio, el tributo contenido en las normas acusadas trasgrede dicho principio superior. De manera que, al margen de que le asista o no razón, el recurso sí cumple con la carga argumentativa exigida para examinar de fondo la censura contra el auto recurrido.

E. Análisis del caso concreto

33. La Sala Plena encuentra que en el presente caso le asiste razón al demandante y revocará el rechazo del cargo que este formuló contra los artículos 35.1, 36, 37, 38 y 39 de la Ley 2277 por violación del principio de equidad tributaria con ocasión de la presunta doble tributación que genera, y en su lugar procederá a admitir dicha censura.

34. Al cotejar los motivos de inconformidad formulados en el recurso de súplica, con (i) las razones expuestas por el magistrado sustanciador para inadmitir el cargo; (ii) la argumentación planteada por el demandante en el escrito de corrección a fin de superar las falencias advertidas en el auto de inadmisión; y (iii) la motivación que condujo a rechazar la censura, la corporación advierte que, en efecto, la decisión de rechazo incurrió en error al malinterpretar los argumentos plasmados en la subsanación. A continuación se precisan las razones que llevan a la Sala a esta conclusión:

35. En el auto del 15 de mayo de 2023 que inadmitió el cargo por ausencia de certeza y pertinencia, el magistrado sustanciador consideró que el actor partía de una premisa equivocada en cuanto a que la Carta prohíbe la doble tributación, pese a que la Corte en sentencias C-876 de 2022 y C-039 de 2021 ha sostenido que dicha circunstancia no es *per se* inconstitucional. En consecuencia, estimó necesario que el demandante profundizara en el efecto constitucional de la doble imposición presuntamente generada por las normas demandadas, y propusiera razones concretas para sustentar por qué “más allá de considerar que la doble tributación está prohibida, señale c[ó]mo la misma atenta contra el principio de equidad.”²⁰

36. Procediendo de conformidad, el actor procuró subsanar la demanda ofreciendo respuesta a cada una de las razones que llevaron al magistrado sustanciador a concluir la ausencia de certeza y pertinencia del cargo. *Primero*, con respecto a que la jurisprudencia constitucional ha considerado

²⁰ Página 20 del auto mixto del 15 de mayo de 2023. En: Expediente digital D-15273, archivo “D0015273-Auto Mixto-(2023-05-17 08-09-54).pdf.”

que la doble tributación no es por sí misma contraria a la Carta, trajo a colación pronunciamientos de esta corporación en los que se ha señalado que la prohibición de doble tributación proviene de los principios de equidad y progresividad tributarias consagrados en los artículos 95.9 y 363 de la Constitución, conforme a los cuales no puede gravarse dos veces un mismo hecho económico por cuanto esto desconoce la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria -sentencias C-121 de 2006 y C-587 de 2014-. De suerte que la sola invocación de la sentencia C-039 de 2021 en el auto de rechazo, no constituía razón valedera para concluir que el actor no logró superar la circunstancia de que la jurisprudencia en ocasiones ha señalado que la doble tributación no es *per se* inconstitucional.

37. Adicionalmente, el accionante en su escrito de corrección justificó la necesidad de que la Corte decante el alcance de la doble tributación a la luz de los desarrollos jurisprudenciales posteriores a la sentencia C-876 de 2002; no obstante, en el auto de rechazo el magistrado sustanciador se limitó a reafirmar, sin mayor justificación, su tesis en cuanto a que la jurisprudencia ha sostenido que la doble tributación no resulta por sí misma contraria a la Carta. Para la Sala, el hecho de que existan pronunciamientos en este sentido en modo alguno constituye razón suficiente para desestimar la aptitud del cargo, menos cuando el demandante puso de presente otras providencias -de la misma corporación- que parecen defender una tesis distinta, además de que presentó las razones por las cuales, a su juicio, es necesario que la Corte ajuste su jurisprudencia sobre este particular.

38. *Segundo*, en cuanto a la necesidad de explicar de qué manera el tributo regulado en las normas acusadas transgrede el principio de equidad tributaria, en el escrito de subsanación, como pudo advertirse -*supra* Sección I-C-, se precisó que (i) el impuesto al patrimonio demandado grava dos veces el mismo hecho económico sin tener en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación, y contraviniendo la jurisprudencia de esta corporación en la que se ha señalado que la fijación de tributos sin tener en cuenta dicha capacidad contributiva vulnera el mencionado principio de equidad. Adicionalmente, (ii) el demandante expuso que tal principio también se quebrantaba porque el impuesto cuestionado establece un porcentaje de pago sin descontar lo que ya ha sido pagado mediante otros tributos, circunstancia que, a juicio del actor, también desconoce la capacidad contributiva del obligado tributario y, con ello, el principio de equidad.

39. A partir de lo anterior, es claro que resulta desacertada la consideración del auto de rechazo en cuanto a que el demandante sustenta el cargo en que la Constitución prohíbe la doble tributación. Muy por el contrario, el demandante atendió a cabalidad la exigencia que se le hizo en el auto inadmisorio en cuanto a que explicara la manera en que las normas demandadas podrían llegar a vulnerar el principio de equidad tributaria, pese a lo cual en el auto de rechazo el magistrado sustanciador siguió considerando -equivocadamente- que el actor no satisfizo dicho requerimiento. A diferencia de lo resuelto en el auto de rechazo, la Sala observa que la censura del demandante no consiste en que las normas acusadas generan una doble tributación, sino que ésta, por las

características propias del impuesto cuestionado, puede resultar violatoria del principio constitucional de equidad tributaria cuando desconoce la capacidad contributiva del contribuyente.

40. Por lo demás, la Sala constata que el cargo en cuestión (i) es claro y comprensible; (ii) se basa en un contenido cierto de las normas acusadas; (iii) expone la manera en que las normas acusadas desconocerían el principio de equidad; (iv) a partir de argumentos constitucionalmente relevantes; y (v) lo suficientemente persuasivos como para suscitar, cuando menos, una duda sumaria sobre la constitucionalidad de tales artículos.

41. En suma, la Corte concluye que (i) en el presente caso el auto de rechazo incurrió en error al entender equivocadamente los argumentos planteados por el ciudadano Sierra Porto en su escrito de subsanación; y (ii) el cargo que aquél propuso contra los artículos 35.1, 36, 37, 38 y 39 de la Ley 2277 por violación del principio de equidad tributaria resulta apto para emprender el correspondiente examen de constitucionalidad. Por consiguiente, se impone revocar parcialmente el auto del 6 de junio de 2023 en lo que al rechazo del citado cargo respecta, y, en su lugar, admitirlo.

En mérito de lo expuesto la Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus facultades constitucionales y legales,

RESUELVE

Primero. – REVOCAR PARCIALMENTE el auto del 6 de junio de 2023, proferido por el magistrado sustanciador dentro del expediente D-15273 (acumulado), y en su lugar **ADMITIR** el cargo formulado por el ciudadano Humberto Antonio Sierra Porto contra los artículos 35.1, 36, 37, 38 y 39 de la Ley 2277 de 2022, “[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”, por violación del principio de equidad tributaria con ocasión de la presunta doble tributación que genera, en los términos expuestos en la parte motiva de este proveído.

Segundo. – REMITIR la actuación de la referencia al magistrado sustanciador para que bajo su dirección continúe el trámite de la demanda acumulada en los términos del Decreto Ley 2067 de 1991 y del artículo 50 del Acuerdo 2 de 2015.

Tercero. – COMUNICAR, a través de la Secretaría General de la Corte, el contenido de esta decisión al demandante, indicándole que contra ésta no procede recurso alguno.

Notifíquese y cúmplase,

DIANA FAJARDO RIVERA
Presidenta

NATALIA ÁNGEL CABO
Magistrada

JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ
Magistrado

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR
Magistrado
No participa

ALEJANDRO LINARES CANTILLO
Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO
Magistrado

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA
Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER
Magistrada

JOSE FERNANDO REYES CUARTAS
Magistrado

ANDREA LILIANA ROMERO LOPEZ
Secretaria General

