



LA CORTE DECLARÓ AJUSTADO A LA CONSTITUCIÓN EL IMPUESTO AL CONSUMO DE BIENES INMUEBLES EN CUANTO ES POSIBLE IDENTIFICAR INEQUÍVOCAMENTE AL CONTRIBUYENTE OBLIGADO. AUNQUE LO PAGADO POR EL TRIBUTO HACE PARTE DEL COSTO DEL BIEN PARA EL COMPRADOR, 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

I. EXPEDIENTE D-13175 - SENTENCIA C-550/19 (noviembre 19)
M.P. Diana Fajardo Rivera

1. Norma acusada

LEY 1943 DE 2018
(diciembre 28)

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

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 1o. 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 2o. 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 3o. 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 4o. 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.

2. Decisión

Primero. Declararse **INHIBIDA** para emitir pronunciamiento de fondo sobre la constitucionalidad del parágrafo del artículo 23 de la Ley 1943 de 2018, “[p]or 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 el cargo examinado en esta Sentencia, el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018, “[p]or la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones”.

3. Síntesis de los fundamentos

De manera preliminar, la Sala Plena consideró que el cargo contra el parágrafo del artículo 23 de la Ley 1943 de 2018, por violación al principio de equidad tributaria, no superó los requisitos de aptitud sustantiva para provocar un pronunciamiento de fondo. Advirtió que, según la norma, 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 la respectiva sociedad administradora efectuará la retención en la fuente a la tarifa del 35% al momento del retiro. Indicó que, para los demandantes, la correlación que fija la disposición entre pérdida de beneficios y retención en la fuente frente a ingresos que han gozado previamente de tales beneficios no ocurre en dos supuestos, a causa de los cuales, la norma resultaba inconstitucional.

Por un lado, señaló que, según la impugnación, la correlación anterior 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. Por otro lado, precisó que, para los demandantes, tampoco tendría lugar dicha ecuación si el afiliado que no paga impuesto de renta y, por ende, no se favorece de beneficio tributario alguno, hace cotizaciones voluntarias y con posterioridad las retira, pues a los respectivos aportes se le aplicaría una retención. La Sala señaló que, en opinión de la acusación, en estas dos hipótesis la norma violaría el principio de equidad tributaria, pues se practica una retención a dineros a los que no ha correspondido un previo beneficio tributario.

A juicio de la Corte, no obstante, el cargo no cumplió el presupuesto de *certeza*, en la medida en que se edificó sobre la base de dos supuestos equivocados. Por un lado, indicó que, contrario a lo que sostuvo la impugnación, 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 fueron gravados en el periodo fiscal 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, conforme a las reglas del Estatuto Tributario. En estos términos, observó que el cargo carecía de aptitud sustantiva y decidió inhibirse de emitir sentencia de fondo al respecto.

Resuelto lo anterior, la Sala Plena precisó los términos del cargo contra el artículo 21 de la Ley 1943 de 2018, que creó el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles. En este sentido, 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. Con el fin de ilustrar los fundamentos de la decisión, la Sala reiteró que, en virtud del referido mandato constitucional, (i) 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 recordó 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 necesariamente perciba las consecuencias económicas de la exacción, debido a la manera en que se desenvuelva la actividad económica gravada. 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 obligados 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 tributo reside en el vendedor o cedente y, por consiguiente, este es el sujeto pasivo del tributo. Subrayó, por otra parte, que si bien es cierto, el Legislador dispuso que lo pagado por el tributo hace parte del costo del bien para el comprador, 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. Así, concluyó que la disposición acusada no desconoce el principio de certeza tributaria y, en consecuencia, dispuso declarar su exequibilidad por el cargo analizado.

4. Aclaraciones de voto

La Magistrada **Cristina Pardo Schlesinger** aclaró el voto en relación con algunos de los fundamentos de la sentencia. Por su parte, el Magistrado **Antonio José Lizarazo Ocampo** se reservó la presentación eventual de una aclaración de voto.