

LA NO CONFISCATORIEDAD COMO EXPRESIÓN DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y GARANTÍA EN LOS TRIBUTOS SOBRE LA PROPIEDAD INMUEBLE

BIBIANA BUITRAGO DUARTE*

I. Planteamiento de la situación

Considerando que un correcto indicador de la capacidad de pago de los contribuyentes es el valor de sus propiedades, ésta se ve sometida a una pluralidad de gravámenes –impuestos, tasas y contribuciones– que bien recaen directamente sobre ella, o bien involucran su valor como referente en el cálculo de su base gravable. Es el caso del impuesto al patrimonio, el impuesto predial unificado (IPU), la contribución por valorización y la plusvalía.

Esta “multigravación” en el orden interno sobre un mismo objeto –la riqueza representada por la posesión de bienes inmuebles– avasalla en ocasiones el principio de propiedad protegido a nivel constitucional (art. 58) y desborda los cauces de una tributación justa. De esta forma, la tributación puede presentar efectos confiscatorios y vulnerar, por ende, el principio de capacidad contributiva que se erige como la base de la imposición y se articula a partir de los demás principios del sistema tributario.

Bajo estas premisas, conviene entonces analizar si en un modelo de Estado Social de Derecho como el colombiano, resulta válida, a la luz de los preceptos constitucionales, la imposición concurrente sobre un mismo objeto, cuando ello implica que se agote una parte substancial o la totalidad de la capacidad contributiva global del sujeto obligado.

II. La capacidad contributiva como límite al poder de imposición: fundamento constitucional

Una de las cuestiones más complejas que rodean a los sistemas tributarios es la que se refiere a fijación de un límite a partir del cual el Estado puede exigir a los contribuyentes un sacrificio económico en pos del bien común. Esto es, decir quién tiene capacidad contributiva y quién no, a quién se le puede exigir un sacrificio económico y en qué cuantía para que sea justo.

La doctrina ha afirmado reiteradamente que la tributación debe responder a la capa-

* Abogada de la Universidad Externado de Colombia, especialista en Derecho Tributario y magíster en Derecho Tributario, docente e investigadora del Centro de Estudios Fiscales de la misma Universidad. Participó en la redacción de las normas de precios de transferencia como miembro del grupo de trabajo en la Dirección de Impuestos Nacionales. Actualmente es abogada de la firma Horwath Colombia.

cidad de pago de los obligados, es más: este postulado es considerado en sí mismo como uno de los sustentos del poder de imposición estatal. No obstante, dada la aparente indeterminación de su contenido, su materialización ha estado sometida a disímiles reglas y criterios, y se le ha identificado en la mayoría de los casos con la igualdad, la equidad y la progresividad.

La Constitución Política colombiana, a diferencia de otras constituciones¹, no prevé de forma expresa dentro de los principios del sistema tributario el principio de capacidad contributiva; sin embargo, el mismo, como principio integrante de la justicia tributaria², inherente al Estado Social de Derecho, se articula y surge implícitamente del artículo 13 que establece la igualdad de las personas ante la ley, del artículo 95 numeral 9, según el cual es deber de las personas contribuir

con las cargas fiscales dentro de los conceptos de justicia y equidad, y del artículo 363 que pregona como principios del sistema tributario la equidad y la proporcionalidad; igualmente encuentra sustento en el principio de solidaridad³ y de la concepción del derecho de propiedad como una función social⁴.

Así mismo, este principio como garante de la propiedad y de la procura de la dignidad humana, ha encontrado operatividad a partir de las elaboraciones jurisprudenciales con base en los postulados de equidad y proporcionalidad.

En consecuencia, de cara a la Constitución colombiana de 1991 y en particular a la adopción de la fórmula de Estado Social de Derecho, en donde el principio de justicia aparece como uno de los valores que cimientan el Estado⁵, la no contemplación expresa del principio de capacidad contributiva

1. Este principio se encuentra expresamente consignado en las constituciones española, brasileña, griega, francesa e italiana.

2. Corte Constitucional colombiana, Sentencia T-532 de 1992, M. P.: EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ: "Los beneficios que represento para el individuo las relaciones conmutativas de la vida en sociedad deben ser compensados por éste a fin de mejorar las condiciones materiales y espirituales de la convivencia social y ampliar permanentemente el número de miembros de la comunidad capaces de gozar de una existencia digna (C. P. Preámbulo, arts. 1, 95, 58, y 333). En una sociedad pobre, la justicia distributiva no puede ser solamente cometido del Estado, sino actitud y praxis de todos, mayormente de los mejor dotados. La filosofía moral que subyace al ordenamiento jurídico emerge con fuerza normativa vinculante cuando la Constitución faculta a las autoridades para exigir del individuo la superación de su egoísmo, mediante el cumplimiento de sus deberes y obligaciones".

3. GREGORIO PECES BARBA. *Los valores superiores*. Madrid, Temis, 1984: "El análisis histórico del concepto de solidaridad en sus dimensiones ética, política y religiosa permite distinguir dos fases: a) La solidaridad de los antiguos que tenía como modelo a la familia y en la que se relaciona la aristotélica de amistad, reformuladas por el cristianismo, b) La solidaridad de los modernos que apunta a una nueva dimensión, esto es, la solidaridad como elemento de legitimidad, como principio jurídico-político, que surge como resultado de la aportación de corrientes tales como la del liberalismo progresista de J. S. MILL, los revolucionarios franceses, un cierto comunitarismo de inspiración idealista y sobre todo de las doctrinas del socialismo utópico (SAINT-SIMON) y del anarquismo".

4. CORTE CONSTITUCIONAL COLOMBIANA, Sentencia C-275 del 2 de junio de 1996, M. P.: ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO: "El derecho de propiedad como todo derecho no es un derecho absoluto, y máxime cuando al misma Constitución en su artículo 58, le impone una función social, por tanto el estado se encuentra plenamente facultado para imponer gravámenes sobre ella, siempre que los mismos sean proporcionales".

5. Preámbulo: En ejercicio de su poder soberano, representado por sus delegatarios a la Asamblea Nacional Constituyente, invocando la protección de Dios, y con el fin de fortalecer la unidad de la Nación y asegurar a sus integrantes la vida, la convivencia, el trabajo, la justicia, la igualdad,

como principio de imposición no es óbice para su proyección en el sistema normativo tributario, dado que su fuerza normativa, jerarquía y carácter vinculante están dados por el propio texto constitucional, con base en los límites establecidos para el ejercicio de la facultad impositiva.

De esta forma, el deber de contribuir a las cargas públicas sólo es exigible a partir de la existencia de capacidad contributiva y en la medida en que consulte la capacidad real de pago de los contribuyentes, a fin de garantizar la justicia y la equidad fiscal, conceptos dentro de los cuales se enmarca dicho deber⁶.

Al respecto señala MOSCHETTI⁷ que el principio de capacidad contributiva se encuentra estrechamente ligado al deber de solidaridad como principal criterio en la creación y reparto de los tributos; es decir, la solidaridad requiere el criterio de reparto en razón de la capacidad contributiva y la asunción de dicho criterio como principio base en el reparto de los tributos, y en consecuencia constituye un límite material al contenido de la norma tributaria, garantizando su justicia y razonabilidad.

En consecuencia, el principio de capacidad contributiva actúa como criterio de legitimidad de las normas tributarias⁸, determinando

un límite para el ejercicio del poder impositivo y sirviendo al legislador de criterio de distribución de las cargas públicas; esto es, sólo los hechos económicos que sean susceptibles de demostrar el grado de capacidad contributiva de los contribuyentes pueden ser considerados como objeto del tributo.

Ese carácter de obligatoriedad resulta imperante en el diseño de las figuras impositivas tanto para el legislador al momento de crear y definir los elementos estructurales del tributo⁹, como para las asambleas departamentales y concejos municipales o distritales cuando, en virtud de su potestad impositiva derivada, deciden adaptar en su ámbito territorial aquellos tributos que previamente han sido definidos por la ley, pero que les permiten un margen de discrecionalidad en su determinación (art. 338 C.P.).

Con base en lo anterior, es preciso afirmar que no obstante la no contemplación expresa del principio de capacidad contributiva, a la luz de las normas constitucionales dicho principio se erige como orientador de la tributación, al encontrarse explícito o subsumido en el texto constitucional. Por ende, es viable predicar de él, el mismo carácter fundamental y amplio que opera sobre las demás garantías consagradas expresamente; así deriva fuerza

el conocimiento, la libertad y la paz, dentro de un marco jurídico, democrático y participativo que garantice un orden político, económico y social justo, y comprometido a impulsar la integración de la comunidad latinoamericana, decreta, sanciona y promulga la siguiente...”.

6. ÁLVARO BEREJO RODRÍGUEZ. “Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición”, en *Garantías constitucionales del contribuyente*, Valencia, Tirant lo Blanc.

7. FRANCESCO MOSCHETTI. “El principio de capacidad contributiva”, en *Tratado de Derecho Tributario*, ANDREA AMATUCCI (dir.), t. I, Bogotá, Temis, 2001, p. 243.

8. PEDRO SALINAS ARRAMBIDE. “Capacidad contributiva, exención tributaria y su proyección en los principios de justicia tributaria de la Constitución mexicana”, *Estudios de Derecho Tributario*, Universidad del País Vasco, 1993.

9. JUAN MARTÍN QUERALT, CARMELO LOZANO SERRANO, GABRIEL CASADO OLLERO y JOSÉ M. TEJERIZO LÓPEZ. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Tecnos, 1995: “Esta formulación constitucional del principio de generalidad supone un requerimiento dirigido al legislador para que tipifique como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica”.

vinculante para el legislador, y legitima la obligación tributaria, en tanto que la misma está sujeta a las limitantes que la Constitución como norma de normas le impone.

La Corte Constitucional colombiana ha reconocido la existencia del principio de capacidad¹⁰, y en general lo ha derivado de los principios del sistema tributario, como la equidad y la progresividad. Así, ha señalado que “la equidad tributaria es una norma con base en la cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios de la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Así, por ejemplo, una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando manifiestamente no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón de la naturaleza y fines del impuesto en cuestión”¹¹.

También ha manifestado que “no se puede exigir el pago de tributo a las personas que carezcan de capacidad contributiva y que, de existir esta, su aporte debe ser proporcional a aquella de modo que, por lo menos tendencialmente, a igual capacidad de pago, se establezca una carga igual (equidad horizontal) y a mayor capacidad de pago—a fin de propender por un cierto grado de distribución

de la riqueza— se ordene una contribución más que proporcional (equidad vertical)”¹².

Ahora bien, en lo que atañe a su definición o determinación, es preciso decir que a lo largo de la historia el principio de capacidad contributiva ha sido empleado para justificar ética y jurídicamente el poder de imposición del Estado. Sin embargo, aun en la actualidad no presenta una definición estricta ni unívoca que sea aceptada por todos los autores. En el plano teórico, la definición de su contenido ha resultado una cuestión un tanto pacífica, y en general se ha considerado que la capacidad contributiva puede definirse como la “aptitud”¹³ económico-social del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias y contribuir a los gastos del Estado¹⁴, aptitud que se materializa en un primer plano a través de hechos reveladores de riqueza, que luego de ser sometidos a la valoración del legislador y a las valoraciones políticas, sociales y económicas, son establecidos como hechos imposables.

Sin embargo, tal apreciación no resulta suficiente, sino que es requisito, adicional a la presencia de una riqueza global susceptible de imposición (aspecto objetivo), la consideración de las situaciones particulares de los sujetos (aspecto subjetivo), con el fin de que

10. En el ámbito del derecho comparado, cabe resaltar cómo el Tribunal Constitucional español como la Corte Suprema de Justicia Nacional argentina (CSJN) han reconocido la vigencia y operatividad del principio de capacidad contributiva; la CSJN ha dicho que la existencia de una manifestación de riqueza o de capacidad contributiva resulta un requisito indispensable de todo gravamen; por su parte, el Tribunal Constitucional español manifestó en su paradigmática sentencia STC 27 de 1981 que la capacidad económica “a efectos de contribuir a los gastos públicos tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza, allí donde la riqueza se encuentra”.

11. Corte Constitucional colombiana. Sentencia C-015 de 1993, M. P.: EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ.

12. Corte Constitucional colombiana. Sentencia C-333 de 1993, M. P.: EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ.

13. ALBERTO TARSITANO. “El principio constitucional de capacidad contributiva”, en *Estudios de Derecho Constitucional tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1994.

14. CATALINA GARCÍA VIZCAÍNO. *Derecho Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1996.

la concreta carga tributaria sea establecida a partir de este último aspecto. Así, la capacidad contributiva se esgrime como la aptitud para contribuir, pero también como la medida de cada contribución individualmente determinada, y en tal sentido corresponde al legislador tomar en consideración tanto la riqueza global como la carga particular, a fin de evitar someter a imposición manifestaciones de capacidad ficticias.

La capacidad contributiva presenta una doble connotación¹⁵, en términos de la doctrina: se habla de capacidad económica absoluta y de capacidad económica relativa, esto es, de un lado, de la razón que justifica el hecho mismo de tributar, y de otro, de la determinación de la medida o proporción de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos; es decir, no basta con saber que quienes tengan ciertos recursos son capaces de contribuir al financiamiento de las cargas públicas, sino que además es preciso determinar en qué medida es capaz cada uno.

Como consecuencia de la doble connotación en que debe ser entendido el principio, el mismo comporta, en términos de garantía, que nadie debe pagar impuestos por debajo de un determinado límite mínimo que revele la ausencia de capacidad contributiva, y que la tributación deberá mantenerse a niveles razonables, no asumiendo carácter confiscatorio. Esto es, el mínimo vital y la prohibición de la confiscación —entendida como los efectos confiscatorios de los tributos— operan como piso y techo de la capacidad.

III. La propiedad como índice de capacidad contributiva

En general y con el propósito de determinar cuáles manifestaciones son las que deben tenerse en cuenta, se han considerado como indicadores de aptitud contributiva el patrimonio, los ingresos y los gastos, dependiendo en todo caso la capacidad contributiva del concepto de renta, patrimonio o consumo que tome el legislador. Así el patrimonio —como concepto que involucra los bienes inmuebles poseídos— ha sido tomado como uno de los principales indicadores de riqueza y en tal virtud, sometido a imposición por diferentes figuras de orden tributario.

Con todo y aunque es indudable que la propiedad de un bien inmueble constituye un índice de riqueza susceptible de imposición, ha de considerarse, al mismo tiempo, que gravar el patrimonio sin consideración a la renta generada es afectar la fuente de la riqueza misma, sumándole a ello las limitaciones que estos gravámenes presentan en relación con el flujo de caja del contribuyente, quien resulta en ocasiones gravado sobre su renta acumulada.

Entonces, se evidencia así la potísima relación existente entre tributación y derecho de propiedad, así como la existente entre éste y el principio de capacidad contributiva, en particular en lo que respecta a la no confiscatoriedad como criterio máximo de imposición. Citando para el caso a MOSCHETTI¹⁶, la capacidad económica debe determinar el máximo de gravamen que un

15. RODRÍGUEZ BEREJO. "El sistema tributario en la Constitución. (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)", *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 36, 1992, p. 43.

16. FRANCESCO MOSCHETTI. *El principio de capacidad contributiva*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

sujeto debe en justicia soportar, y precisamente para completar esta limitación es que adquiere sentido y función el principio de no confiscatoriedad.

IV. La no confiscación como garantía en los tributos que recaen sobre la propiedad inmueble

De acuerdo con el artículo 58 de nuestra Constitución Política, el derecho de propiedad se garantiza como una función social que implica obligaciones, esto es, el derecho de propiedad presenta una doble connotación que lo somete al cumplimiento de las obligaciones de orden constitucional y legal que en su cabeza se establezcan, pero a la vez, en virtud de tal protección, no puede ser eliminado ni vulnerado de forma tal que se convierta en nugatorio.

Bajo estas premisas, el sistema tributario –comprensivo de impuestos, tasas y contribuciones– puede entenderse como un límite general del derecho de propiedad, comoquiera que el tributo es consustancial a un sistema económico basado en el reconocimiento y protección del derecho de propiedad privada¹⁷. Y en tal sentido, no puede considerarse que el derecho de propiedad ampare a los administrados para no contribuir en la proporción que constitucionalmente les corresponda. Sin embargo, el sistema tributario como límite al derecho de propiedad puede tener un veto, que se traduce en la no confiscatoriedad, la cual se pone de presente

cuando el tributo se desborda y no detrae sólo parte de la propiedad de un sujeto, sino que alcanza a una porción tal que su derecho de propiedad se ve vulnerado.

Si bien en el caso colombiano el principio de no confiscación no se reconoce expresamente en la Constitución, toda vez que éste se desprende del principio de capacidad contributiva no existe duda de que la Constitución material lo contiene; pues si la propia Constitución garantiza la propiedad privada, su uso y disposición, no se puede por vía de la tributación vulnerar esas garantías¹⁸, pues de nada valdría que la Constitución garantizara el derecho de propiedad y a la vez, por vía indirecta, la tributación vaciara su contenido efectivo; es ese el punto de partida que se ha considerado por la jurisprudencia y la doctrina.

Así lo ha considerado nuestra Corte Constitucional al manifestar: “La prohibición de los impuestos confiscatorios tiene fundamentos constitucionales, como la protección de la propiedad y la iniciativa privadas y los principios de justicia y equidad tributarias. Si el Estado reconoce la propiedad privada y la legitimidad de la actividad de los particulares encaminada a obtener ganancias económicas, mal podría admitirse la existencia de tributos que impliquen una verdadera expropiación *de facto* de la propiedad o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares. Tales impuestos no respetarían la equidad ni la justicia fiscales, por lo cual es necesario admitir que existen límites

17. EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ. *Curso de Derecho Administrativo*, t. II, p. 125. La propiedad puede ser modulada a través de la imposición de obligaciones legales de hacer.

18. CARLOS M. GIULIANI FONROUGE. *Derecho Financiero*, t. I, VILLEGAS HÉCTOR. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1991.

materiales cuantitativos al poder impositivo del Estado”¹⁹.

De igual forma ha afirmado la Corte²⁰: “Cierta tipo de limitaciones excepcionales al poder impositivo del Estado –particularmente de orden cuantitativo– que la jurisprudencia anterior a la actual Constitución justificaba bajo la figura del ‘impuesto confiscatorio’ o ‘expropiatorio’, deben ahora considerarse de acuerdo con los principios de justicia y equidad fiscales que, de una parte, se erigen en el fundamento del deber de toda persona de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (art. 95-9 C.P.) y, de otra, en límite del poder impositivo del Estado (art. 95-9 y 363 C.P.). Esto quiere decir que el establecimiento de un impuesto injusto e inequitativo no entra en la órbita constitucional del poder impositivo. La tributación necesariamente afecta la propiedad y la riqueza y es un poderoso y legítimo instrumento de redistribución del ingreso y de reducción de las desigualdades sociales y económicas. Sin embargo, su cometido no es destruir las fuentes de la riqueza y del trabajo de la sociedad. De ahí que la tradición jurisprudencial colombiana, con razón, coloque el límite del poder impositivo del Estado en la extinción de la propiedad o de la renta. El lindero que sólo afectando la justicia y la equidad fiscales puede desbordarse no acota un espacio nada estrecho a la potestad estatal”.

No es difícil, pues, acreditar, a la luz de la jurisprudencia colombiana, la aceptación de un límite cuantitativo al poder impositivo del Estado cuya superación induce a calificar

el respectivo impuesto como “confiscatorio” o generador de una “expropiación de hecho”. Siempre que no se traspase ese umbral, se reconoce unánimemente que el poder impositivo del Estado, desde el punto de vista cuantitativo, depende del buen juicio del Congreso, al cual la Constitución atribuye la competencia de establecer la carga tributaria y regular libremente su magnitud, siempre que no desconozca otros preceptos de la Carta.

El umbral de la carga tributaria máxima no se ha definido en términos absolutos, y es apenas comprensible que ello no pueda hacerse de esa manera. La jurisprudencia sólo da cuenta de “casos límite”, en los cuales la tarifa absorbe toda la renta o abarca “casi totalmente” el valor de lo gravado.

De esta forma, la función social de la propiedad y su garantía constitucional presenta no sólo una característica limitadora, sino también un aspecto garantizador, y en tal medida, cuando el tributo se sale de su cauce normal, resultan aplicables las garantías constitucionales y legales respectivas. En tal virtud, desde el momento en que la Constitución protege el derecho a la propiedad privada, es evidente que se torna necesario evitar que ese derecho sea vulnerado directa o indirectamente por causa de la potestad tributaria estatal.

Ahora bien, la no confiscatoriedad tiene por finalidad evitar que a través de los tributos se genere un despojo al contribuyente, mediante la absorción de una parte sustancial de su propiedad o de sus rentas. En otros términos, se confisca por vía tributaria cuando para pagar

19. CORTE CONSTITUCIONAL COLOMBIANA. Sentencia C-409 de 1996. M. P.: ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO.

20. CORTE CONSTITUCIONAL COLOMBIANA. Sentencia C-364 de 1993 M. P.: CARLOS GAVIRIA DÍAZ.

hay que liquidar parte del patrimonio por no bastar la renta, es decir, cuando se absorben recursos que serían necesarios para que el contribuyente mantenga su capacidad económica productiva en el mismo nivel que tenía antes del hecho gravado con el impuesto²¹.

LINARES QUINTANA manifiesta que “un tributo es confiscatorio cuando el monto de sus tasa es irrazonable, y este ‘quántum’ es irrazonable cuando equivale a una parte sustancial del valor del capital o de su renta o de su utilidad, o cuando se ocasiona un aniquilamiento del derecho de propiedad en su sustancia o en cualquiera de sus atributos”²².

Así, se afirma entonces que hay confiscación cuando el tributo o los tributos son de tal magnitud que impiden la subsistencia del contribuyente o de los medios de producción de los que nace la riqueza gravada.

Ahora, el principio de justicia debe contemplar tanto el conjunto de los tributos que conforman el sistema tributario, como cada uno en particular²³, puesto que si la medida de la contribución excede la capacidad económica de la persona, es decir, si supera de manera manifiesta sus recursos actuales o potenciales con cargo a los cuales podría la persona efectivamente contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, la

norma tributaria estaría consolidando un sistema injusto²⁴.

En este orden de ideas, la prohibición del alcance confiscatorio opera tanto al nivel de los tributos en particular, como en el de la presión global del sistema tributario. Para establecer si un solo tributo es confiscatorio, debe ponderarse la capacidad contributiva sectorial; mientras que a efectos de establecer la confiscatoriedad del conjunto de tributos, la presión tributaria global deberá referirse a la capacidad contributiva total del contribuyente²⁵.

La doctrina coincide en otorgar operatividad a la prohibición de alcance confiscatorio a nivel del sistema tributario²⁶; por ende, dentro de la presión fiscal global deben comprenderse las diferentes categorías tributarias, esto es, impuestos, tasas y contribuciones, dado que todas ellas inciden sobre la capacidad contributiva global del contribuyente.

En este contexto resulta entonces conveniente plantear la situación que se presenta ya en forma específica en relación con la concurrencia de gravámenes sobre la propiedad – impuestos, tasas y contribuciones –, sobre la base de que su valor es un correcto indicador de la capacidad de pago de los contribuyentes.

21. JOSÉ L. PÉREZ DE AYALA y MIGUEL PÉREZ DE AYALA BECERRI. *Fundamentos de Derecho Tributario*, Madrid, Edersa, 2000.

22. SEGUNDO LINARES QUINTANA. *Tratado de la ciencia del Derecho Constitucional*, 2.ª ed., Plus Ultra, 1980.

23. LUIS MARÍA CAZORLA PRIETO. *Los principios constitucionales financieros en el nuevo orden jurídico*.

24. CORTE CONSTITUCIONAL COLOMBIANA. Sentencia C-252 de 1997, M. P.: EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ.

25. MARCOS GARCÍA ETCHEGOYEN. *El principio de capacidad contributiva. Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino*, Argentina, Ábaco de Rodolfo de Palma, Universidad Austral, 2004.

26. Cfr. HÉCTOR VILLEGAS. *Curso de Derecho Tributario*, p. 211: “Si se admite la posibilidad de que n tributo pueda ser confiscatorio, no puede negarse que esa misma posibilidad se dé ante tributos concurrentes”. Cfr. GARCÍA VIZCAÍNO. Ob. cit.

V. La “multigravación” a la propiedad inmueble – alcance confiscatorio

En el ámbito tributario colombiano, la propiedad inmueble se ve sometida a una “multigravación”, bien sea por tributos que recaen directamente sobre su valor, como es el caso del impuesto predial unificado (IPU), porque ese valor es involucrado como elemento cuantificador del tributo, como sucede en el impuesto al patrimonio, o porque constituye la base de partida para la determinación de su cuántum, como la contribución por valorización y la plusvalía²⁷. En su mayoría, los tributos mencionados corresponden al ámbito de los entes territoriales, lo que hace más evidente su concurrencia.

Esto es, se produce una doble tributación en relación con el objeto gravable –la fuente económica y, en el caso que nos ocupa, los bienes inmuebles como manifestación de riqueza de los sujetos–. Adoptando lo expuesto por FLOREZ SAVALA, “la doble imposición se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya que los establezca una misma entidad o bien porque concurren en esa fuente dos o más entidades diversas”.

Por principio, la doble imposición debe evitarse, máxime si se tiene en cuenta que en ocasiones obliga al contribuyente a sacrificar sus ingresos más allá de sus posibilidades económicas; esto es, su impacto puede ser de tal entidad que disminuya el ingreso bruto del contribuyente dejándole una percepción neta tan escasa o nula, que no le

permita satisfacer sus necesidades básicas, haciéndola por lo demás inconstitucional por ser contraria a los principios de capacidad contributiva, justicia y equidad.

Veamos pues que los diversos tributos antes mencionados incorporan dentro de su cuántum el valor de la propiedad. En términos generales, hay que decir que en el impuesto predial unificado la base para su cálculo es el valor de la propiedad o valor fiscal –avalúo catastral o autoavalúo–. En la plusvalía, ésta la constituye el incremento del valor de los inmuebles generado por las acciones urbanísticas realizadas por las entidades públicas; en la contribución por valorización, el cálculo está dado en razón del valor de la obra; pero respecto del hecho de ser propietario de los inmuebles beneficiados, esto es, tanto en la plusvalía como en la contribución por valorización, la exacción tiene su origen en el hecho de la propiedad y en la percepción o adquisición de un mayor valor por la realización de alguna actividad por parte de la Administración o por la ejecución de obras de utilidad pública; y finalmente, en el impuesto al patrimonio el valor de la propiedad se incorpora como un elemento de la base gravable.

Ahora, no puede decirse que por el hecho de que estos tributos den lugar a una doble tributación, como se evidencia, resulten *per se* inconstitucionales. Más allá de ello y con base en las consideraciones planteadas, lo que sí resulta inconstitucional es que con ellos se rompa la proporcionalidad y la equidad que deben satisfacer, es decir, que

27. NIDIA BARRETO CRUZ. *Contribución por plusvalía*, cit. Colección Tesis de grado n.º 21, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003: “En rigor, un análisis de la normatividad nos permite afirmar la naturaleza tributaria de la plusvalía en cuanto responde a criterio de la ‘capacidad económica’, derivado de la Constitución, y no sólo a la categoría genérica de prestación de carácter público como manifestación del poder de imperio del Estado”.

vistos de forma conjunta se advierta con motivo de ellos una merma sustantiva de tipo patrimonial, convirtiéndose sus efectos en confiscatorios y vulnerando, por ende, las normas constitucionales y legales.

En estos términos, se considera conveniente realizar de forma separada un análisis sintético de cada una de estas figuras tributarias.

Impuesto predial unificado (IPU)

En el impuesto predial unificado, la manifestación de riqueza que se representa como índice de la capacidad contributiva de los sujetos obligados está dada por la existencia de un predio en su patrimonio, bien sea que se tenga a título de propietario, poseedor, usufructuario o nudo propietario; luego, es indiscutible que este impuesto grava una manifestación de la riqueza referida al patrimonio.

El IPU se encuentra regulado por la Ley 44 de 1990, en la cual se unificó en un solo impuesto “impuesto predial unificado”, el impuesto regulado en el Código de Régimen Municipal, el impuesto de parques y arborización, el impuesto de estratificación socioeconómica y la sobretasa de levantamiento catastral.

La base gravable del impuesto la constituye el valor del bien, que se estima con base en el avalúo establecido por la entidad técnica que es el Departamento Administrativo de Catastro y que toma para el efecto el valor del bien más las mejoras que se hayan efectuado. Así, el artículo 3.º de la referida ley estipula que “la base gravable del Impuesto predial unificado será el avalúo catastral, o el autoevalúo cuando se establezca la declaración anual del Impuesto predial unificado”. Por su parte, la Resolución 2555 del Instituto

Geográfico Agustín Codazzi (IGAC), que regula lo relativo al avalúo catastral, define éste como la determinación del valor de los predios, obtenido mediante investigación y análisis estadístico del mercado inmobiliario, tomando para el efecto en consideración el valor del predio y las mejoras.

Las tarifas aplicables están previstas de forma progresiva dentro de un rango mínimo y máximo señalado por la ley.

En este contexto, podría decirse que el impuesto predial considerado en relación con la capacidad contributiva sectorial de los contribuyentes, además de ser uno de los impuestos que más se adecuan a la tributación local, dado que se trata de un gravamen real constituido a favor del municipio donde está ubicado el bien, consulta el principio de capacidad contributiva de los sujetos, dado que su base y tarifas están establecidas atendiendo factores objetivos de valoración del bien.

Contribución de valorización

La contribución por valorización encuentra su fundamento en el artículo 317 de la Carta, que prevé además la posibilidad de que su imposición pueda darse por entidades diferentes de los municipios. Establece este artículo: “Solo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble. Lo anterior no obsta para que otras entidades impongan contribución por valorización”.

Esta última contribución se sustenta en la externalidad provocada por una inversión pública, que beneficia a los habitantes y a los propietarios o poseedores de los predios ubicados dentro de la zona de beneficio, en la medida en que incrementa el valor de la propiedad.

La contribución de valorización está regulada por el Decreto Extraordinario 1604

de 1966 e incorporada a la legislación permanente por la Ley 48 de 1968. El decreto contempla en su artículo 1.º, que se trata de una contribución sobre las propiedades raíces que se beneficien con la ejecución de obras de interés local, haciéndola extensiva a todas las obras de interés que se ejecuten en la Nación, los departamentos, el Distrito Especial de Bogotá, los municipios o cualquiera otra entidad de derecho público y que beneficien a la propiedad inmueble. El artículo 12, por su parte, prevé que esta contribución constituye gravamen real sobre la propiedad inmueble. Ahora, el monto del gravamen al “costo” de la inversión realizada por la respectiva entidad, contemplándose así como base gravable el costo de la obra adicionado en un 10% para imprevistos y en un 30% para gastos de administración, limitado al beneficio previsto para las propiedades.

La Corte Constitucional manifestó sobre el particular en sentencia C-525 de 2003: “No cabe duda de que están obligados al gravamen los beneficiados en sus inmuebles con la ejecución de una obra de interés público, entendiéndose por estos a los titulares del derecho real, toda vez que es en virtud de ello como se genera el cobro”²⁹.

Contribución por plusvalía

La participación en la plusvalía tiene su fuente constitucional en el artículo 82 superior, conforme al cual “las entidades públicas participarán en la plusvalía que genere su acción urbanística”. Esta especie de renta fiscal afecta exclusivamente a un grupo específico de personas que reciben

un beneficio económico, con ocasión de las actividades urbanísticas que adelantan las entidades públicas.

En desarrollo de este mandato constitucional, se expidió la Ley 388 de 1997 que la define como un beneficio que se obtiene del mayor valor sobre el uso del suelo y del subsuelo, de acuerdo con unas acciones urbanísticas que se desarrollan teniendo en cuenta el plan de ordenamiento territorial. Estas acciones son operaciones encaminadas a distribuir y sufragar equitativamente los costos del desarrollo urbano y a mejorar el aprovechamiento en cuanto al espacio público en general.

La base gravable corresponde a lo que la Ley 383 y los decretos que la reglamentan denominan “efecto plusvalía”, y en general, en las distintas acciones urbanísticas que se contemplan en el articulado de la referida ley, está dada por la comparación del valor del predio antes y después de la norma urbanística.

Impuesto al patrimonio

El impuesto al patrimonio fue revivido de forma independiente del impuesto sobre la renta mediante la Ley 863 de 2002; el impuesto fue concebido de forma temporal por los años 2004 a 2006.

Se establecen como sujetos pasivos de este impuesto las personas jurídicas y naturales declarantes del impuesto sobre la renta y cuyo patrimonio supere los topes establecidos legalmente.

El impuesto recae sobre la riqueza –entendida ésta como el total del patrimonio líquido del obligado poseído a 1.º de enero superior

28. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-525 de 2003, M. P.: MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA.

a determinada suma, \$3.000.000.000 para el año 2004—. La tarifa de este impuesto es del 0.3% sobre la base antes referida. La noción de patrimonio incorporada en la base gravable –patrimonio líquido– se determina restando del patrimonio bruto poseído por el contribuyente en el último día del año o período gravable el monto de las deudas a cargo del mismo, vigentes en esa fecha.

Ahora, si bien, como lo ha sostenido la Corte, en este caso no se está gravando directamente la propiedad inmueble²⁹, no es menos cierto que para efectos de la cuantificación del patrimonio sí debe tomarse en consideración el valor de los inmuebles poseídos por el sujeto obligado, aplicando para tal efecto las normas tributarias referentes al valor patrimonial de los inmuebles; y en tal medida, se toma como valor patrimonial de éstos el avalúo catastral al final del ejercicio o el costo fiscal, el que sea mayor (arts. 277 y 353 E.T.); por tanto, bajo el análisis pretendido el impuesto al patrimonio queda cobijado y constituye un gravamen que, aunado a los demás, puede resultar violatorio de la capacidad contributiva de los contribuyentes.

Finalmente, vale decir que la Corte ha diferenciado el impuesto predial del impuesto al patrimonio señalando que en efecto el impuesto predial se funda en la ocupación que hace el bien del espacio en el municipio en el cual se paga el tributo, mientras que en el caso del impuesto establecido sobre el patrimonio, los inmuebles integran el patrimonio líquido gravable porque están en capacidad de generar un aprovechamiento

económico para su propietario. En un caso es directamente el bien el que se encuentra al origen del tributo, mientras que en el otro es simplemente uno de los elementos con base en los cuales se determina el patrimonio gravable del contribuyente.

Entonces, como se advierte, si bien estos tributos considerados de manera particular difícilmente podrían tacharse de confiscatorios por responder en general a la progresividad y equidad tributaria, y por tanto al principio de capacidad contributiva, nada asegura que, en la medida en que operan de forma concurrente, sus efectos sobre la carga tributaria global de los obligados no tengan alcance confiscatorio respecto de la misma.

En consecuencia, para garantizar la plena operatividad del principio de capacidad contributiva, y de modo particular del de no confiscatoriedad, se requiere de un apropiado control de constitucionalidad sobre la carga tributaria global que soporta el ciudadano³¹; ya sea que dicho control se efectúe a partir del principio de capacidad contributiva en su concepción global, entendida como cualidad subjetiva del obligado tributario, como derecho a concurrir a los gastos públicos de acuerdo con su verdadera idoneidad o aptitud a la contribución, o que se realice a la luz de la tesis de la prohibición de alcance confiscatorio de la presión derivada del conjunto del sistema tributario.

Ahora bien, dado que no existe consenso acerca de lo que debe entenderse por “tributo confiscatorio”, ha sido la jurisprudencia la que se ha encargado de su determinación.

29. Corte Constitucional. Sentencia C-564 de 1996 M. P.: HERNANDO HERRERA VERGARA, y C-238 de 1997, M. P.: VLADIMIRO NARANJO MESA: “Cabe precisar así mismo que ni la constitución ni la ley impiden que los bienes inmuebles como elementos del patrimonio sirvan como parámetro o referente para la determinación de la renta de los contribuyentes”.

30. PEDRO HERRERA MOLINA. *Capacidad económica y sistema fiscal*, Madrid, Marcial Pons, 1998, p. 67.

Con el fin de ejemplificar la situación que se presenta en otros países, resulta interesante señalar cómo la Corte Suprema de Justicia Nacional argentina ha realizado una interpretación amplia de la contemplación constitucional de protección al derecho de propiedad, desarrollando la doctrina de la prohibición de alcances o efectos confiscatorios del tributo, y ha partido para tal efecto de una similitud con la confiscación como pena, en aquellos casos en que por vía tributaria se alcancen los mismos efectos o resultados que con la confiscación de bienes. De esta forma ha extendido el control de constitucionalidad cuando el tributo es exorbitante, poniendo de manifiesto la conexidad entre la equidad impositiva y la no confiscación. Comoquiera que la doctrina de la no confiscación presenta un carácter eminentemente casuístico, ha fijado algunas reglas generales, de las cuales se destacan:

1. Quien alega la confiscatoriedad de una norma impositiva tiene la carga de probar de qué manera o en qué medida el tributo absorbe una parte sustancial de su renta o de su patrimonio.

2. Cuando la norma tributaria se impugna por confiscar las utilidades o rentas de un inmueble, la prueba de la confiscatoriedad no debe realizarse sobre los rendimientos realmente obtenidos, sino sobre los que realmente pudieran obtenerse del inmueble conforme a un índice de productividad referido a los períodos impositivos impugnados, en cuanto la absorción de una parte sustancial de la renta podría provenir de una mala administración del contribuyente o de circunstancias eventuales que no le corresponde asumir al fisco.

3. Ha establecido un límite del 33% de las utilidades o de la renta a partir del cual un gravamen se considera confiscatorio. Este límite opera ante la presión generada por un solo tributo, no frente a la presión generada por todos los gravámenes del sistema tributario, porque en este último caso el límite deberá ser considerablemente mayor.

4. El tope establecido no es absoluto sino relativo, porque el criterio para la determinación del límite de confiscatoriedad no puede ser férreamente uniforme, y en tal sentido el límite puede variar según las circunstancias de tiempo y lugar, y según el mayor o menor deber de contribuir a las necesidades comunes.

5. A los efectos de establecer si el gravamen alcanza la confiscación, no son computables en el cálculo del monto total de la deuda tributaria las sumas debidas en concepto de multas, recargos, intereses y adicionales.

6. Y en el caso en que proceda la inconstitucionalidad de una norma impositiva por superar el límite del 33%, solamente se declarará inconstitucional lo que exceda dicho límite y se mandará devolver la suma que el contribuyente haya abonado sobre el tope.

7. Se ha reducido el campo de acción, al punto de limitarlo a algunas especies tributarias, y así se ha entendido que este límite no es aplicable en materia de imposición indirecta porque dichos impuestos pueden ser trasladados sin afectar mayormente la renta o el patrimonio del contribuyente.

Por su parte, el Tribunal Constitucional alemán ha establecido que “el derecho de propiedad y el principio de capacidad económica impiden que el conjunto de la carga

31. Cfr. HERRERA MOLINA. Ob. cit., p. 1048.

fiscal exceda un límite próximo al 50% de los ingresos –potenciales– del contribuyente”³².

Considerándose al principio de capacidad contributiva como una herramienta idónea para fundar un planteamiento de constitucionalidad ante la jurisdicción, es de esperar en nuestro derecho una depuración de la técnica en materia tributaria, un perfilamiento de los mecanismos de control sobre el ejercicio del poder tributario normativo. De esta forma, en virtud del principio de justicia se dotaría de garantías a los contribuyentes cuando son conculcados en su capacidad contributiva, por ser la realidad económica subyacente diferente u opuesta al presupuesto normativo mediante el cual se establece el gravamen; y en consecuencia podrán probar que, si bien en la normalidad de los casos la configuración del supuesto de hecho normativo indica capacidad contributiva, en su caso en particular y en referencia a su capacidad contributiva global carecen de aptitud o idoneidad para contribuir a los gastos públicos³².

Se trata así de analizar la capacidad contributiva con un contenido relacional, de gravar los recursos en función de las necesidades del sujeto obligado, es decir, no solo se requiere la conexión del supuesto de hecho con una manifestación de riqueza, sino que se requiere además que la riqueza sea puesta en relación con el sujeto obligado a efectos de adecuar la

carga tributaria a su efectiva idoneidad o aptitud para concurrir a los gastos públicos³³.

Conclusiones

La capacidad contributiva, independientemente de su explícita contemplación a nivel constitucional y de las consideraciones iusfilosóficas que giran en torno a su significación, involucra los valores y principios sobre los cuales se funda el Estado Social de Derecho, como lo son la búsqueda de una tributación justa que corresponda a la equidad y la progresividad, la solidaridad y la función social de la propiedad, y en consecuencia constituye un límite material al contenido de la norma tributaria, garantizando su justicia y razonabilidad.

De acuerdo con el artículo 58 de nuestra Constitución, el derecho de propiedad se garantiza como una función social que implica obligaciones, es decir, que el derecho de propiedad presenta una doble connotación que lo somete al cumplimiento de las obligaciones de orden constitucional y legal que en su cabeza se establezcan, pero a su vez, en virtud de tal protección, no puede ser eliminado ni vulnerado de tal forma que se convierta en nugatorio³⁴.

Si bien en el caso colombiano el principio de no confiscación no se reconoce

32. GARCÍA ETCHEGOYEN. Ob. cit., citando a GABRIEL CASADO OLLERO. “El principio de capacidad y el control de constitucionalidad de la imposición indirecta”, *Revista Española de Derecho Financiero* n.º 34, 1982: “De no entenderlo así se estaría banalizando las exigencias constitucionales de capacidad contributiva como fuente de imposición, al considerarlas cumplidas con la tipificación de hechos de cualquier modo indicativos de potencialidad económica”.

34. PÉREZ DE AYALA y PÉREZ DE AYALA BECERRI. Ob. cit., p. 72: “Para que el impuesto sea justo, no basta que la capacidad contributiva sea respetada por el hecho imponible sino que es necesario que la carga sea ‘adecuada, proporcionada en su cuantía’ a la capacidad contributiva del sujeto pasivo”.

35. Corte Constitucional. Sentencia T-554 de 1998, M. P.: FABIO MORÓN DÍAZ: “Cuando el legislador limita el ejercicio del derecho de dominio, debe cuidarse de imponer reglas que lo hagan impracticable, que lo dificulten más allá de lo razonable o que lo despojen de su protección”.

36. CARLOS M. GIULIANI FONROUGE. *Derecho Financiero*, t. I, HÉCTOR VILLEGAS. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1991.

expresamente en la Constitución, toda vez que este se desprende del principio de capacidad contributiva, no existe duda de que la Constitución material lo contiene, pues si la propia Constitución garantiza la propiedad privada, su uso y disposición, no se puede por vía de la tributación vulnerar esas garantías³⁵, porque de nada valdría que la Constitución garantizara el derecho de propiedad y a la vez, por vía indirecta, la tributación vaciara su contenido efectivo; es ese el punto de partida que se ha considerado por la jurisprudencia y la doctrina.

La protección al derecho de propiedad resulta entonces importante, en tanto se erige como un argumento válido, no sólo ante el conjunto de tributos, sino ante el ataque desmedido de un solo tributo, pues no existe diferencia en cuanto a la afectación causada en un caso o en otro, puesto que la capacidad contributiva, aunque se manifiesta en diferentes índices, es única, y reflejo de un único patrimonio, riqueza o economía individual, magnitud ésta sobre la que recae el pago del tributo o del conjunto de ellos³⁶.

La “multigravación” que se presenta respecto de la propiedad inmueble puede implicar el quebramiento o supresión del Derecho Constitucional de propiedad, puesto que por la vía de este acumulado se

puede ocasionar el despojo sustancial del beneficio, perjudicando incluso, en algún momento, el capital que lo produce, pues si bien es cierto que la capacidad contributiva se exterioriza de muy distintas formas y ello da lugar a los múltiples tributos, esto no significa que se trate de capacidades contributivas plurales: siempre es una sola, y en definitiva, todos los tributos que recaen sobre el mismo contribuyente inciden sobre un único patrimonio perjudicado³⁷.

Ahora bien, dado que no existe consenso acerca de lo que debe entenderse por “tributo confiscatorio”, ha sido la jurisprudencia la que se ha encargado de su determinación; en tal sentido, es de esperar en nuestro derecho una depuración de la técnica en materia tributaria, un perfilamiento de los mecanismos de control sobre el ejercicio del poder tributario normativo, con base en el principio de capacidad contributiva y la consecuente dotación de garantías al contribuyente con la posibilidad de probar que, si bien en la normalidad de los casos la realización del supuesto de hecho normativo indica capacidad contributiva, en su caso en particular y en referencia a su capacidad contributiva global, carece de aptitud o idoneidad para contribuir a los gastos públicos.

36. VILLEGAS. Ob. cit.: “Si se admite la posibilidad de que un tributo pueda ser confiscatorio no se puede negar la posibilidad de que esa misma confiscatoriedad se dé ante tributos concurrentes”.

37. GARCÍA ETCHEGOYEN. Ob. cit.

