

**IMPUESTO AL PATRIMONIO – Fundamento legal. Sujetos pasivos /  
DECLARANTE – Es quien tiene la obligación formar de informar /  
CONTRIBUYENTE – Es quien paga el impuesto**

El Capítulo V del Título II del Libro I del Estatuto Tributario fue modificado por el artículo 17 de la Ley 863 de 2003, el cual creó el Impuesto al Patrimonio (antes Impuesto para la Seguridad Democrática) por los años gravables 2004 a 2006, norma que fue incorporada a los artículos 292 a 298-3 de la misma compilación fiscal. Posteriormente, los artículos 25 a 30 de la Ley 1111 de 2006, modificaron los aludidos artículos, para extender el gravamen hasta el año gravable 2010 e incluir como sujetos pasivos a las “sociedades de hecho”. Si nos referimos a la “sujeción pasiva” respecto de la cual enfatiza el actor y los demás intervinientes a lo largo de sus escritos, podemos observar que el artículo 292 transcrito es suficientemente claro cuando determina como sujetos pasivos del impuesto al patrimonio, en general a “las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho”, con una sola condición puntual, que es la de ser “contribuyentes declarantes del impuesto de renta”. El término “contribuyente”, de acuerdo con el diccionario de la Real Academia Española, atañe a la “Persona obligada por ley al pago de un impuesto”, en tanto, el Estatuto Tributario en su artículo 2° determina que “Son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo, los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial”. A su vez, el “declarante” es la persona sobre la que pesa, por ley, la obligación formal de informar al ente estatal sobre los movimientos económicos que haya realizado dentro de un determinado período. Se hace necesaria la acotación anterior, con el objeto de aclarar que los calificativos de “contribuyente” y “declarante” devienen de que sobre la persona recaiga legalmente la obligación formal de informar, y la sustancial de pagar impuestos, ligada directamente al hecho generador del tributo y a la existencia de una base gravable, pero de ninguna forma a la proporción que represente dentro de su actividad o al monto de la misma.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 292**

**NORMA DEMANDADA:** OFICIOS 102614 DE 2006 (6 de diciembre) DIAN – (No anulado) / OFICIO 030681 DE 2007 (23 de abril) DIAN – (No anulado) / OFICIO 059995 DE 2007 (3 de agosto) DIAN - (No anulado)

**CAJAS DE COMPENSACION – Sobre ellas puede recaer simultáneamente la calidad de contribuyente y no contribuyente / IMPUESTO DE PATRIMONIO – Los sujetos pasivos deben ser contribuyentes y declarantes del impuesto sobre la renta. Es diferente e independiente del impuesto sobre la renta / SUJECION PASIVA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Es diferente al del impuesto al patrimonio**

El calificativo es indivisible, y recae únicamente sobre la persona en sí misma considerada; por lo tanto, las cajas de compensación serán contribuyentes en la medida en que ejecuten actividades gravadas (industriales, comerciales y financieras), y no lo serán si únicamente se dedican a desarrollar actividades relacionadas con la seguridad social. Ahora, si concurren en una misma persona o entidad el desarrollo de actividades gravadas y no gravadas, diferirá la base gravable sobre la cual se tribute, sin que por esto pierda su condición de contribuyente, la cual adquiere al surgir la obligación de pagar el impuesto. Por otra parte, todas las personas obligadas a declarar, no lo están a pagar impuesto, y también las hay que deben tributar sin tener que presentar declaraciones. No obstante, para ser sujeto pasivo del impuesto al patrimonio, deben, por ley, concurrir las calidades de declarante y contribuyente del impuesto de renta, por

tanto, si alguna de dichas entidades declara renta pero no está gravada por tal concepto, o viceversa, no tendrá el carácter de sujeto pasivo del impuesto al patrimonio, independiente de la base gravable por la cual se genere el impuesto, pero en ningún caso será procedente aceptar que una persona sea “parcialmente” sujeto pasivo de un tributo, y, menos en este caso, ya que el impuesto sobre la renta y el de patrimonio son dos tributos diferentes y autónomos, donde el legislador está facultado para configurar de forma distinta la sujeción pasiva al uno y al otro. Luego, no es viable la teoría de aceptar, como lo impetra el demandante, que la sujeción pasiva del impuesto de renta es la misma del impuesto al patrimonio, ya que las Cajas de Compensación que sean declarantes y contribuyentes de renta, sin estar atadas al concepto o al monto por el cual lo sean, serán también sujetos pasivos del impuesto al patrimonio, siempre y cuando sobrepasen el límite monetario fijado por el artículo 293 E.T., dado que no se encuentran enumeradas dentro de las entidades que por ley determina como no sujetas el artículo 297 E.T. Es decir, que si no superan ese límite podrán ser contribuyentes y declarantes de renta, pero no sujetos pasivos del impuesto al patrimonio.

**NORMA DEMANDADA:** OFICIOS 102614 DE 2006 (6 de diciembre) DIAN – (No anulado) / OFICIO 030681 DE 2007 (23 de abril) DIAN – (No anulado) / OFICIO 059995 DE 2007 (3 de agosto) DIAN - (No anulado)

**RIQUEZA – Concepto / PATRIMONIO BRUTO – Composición / PATRIMONIO LIQUIDO – CONCEPTO / POSESION – Alcance / IMPUESTO AL PATRIMONIO – La base gravable es la riqueza**

En lo que hace al hecho generador y la base gravable, el artículo 293 E.T. expone que el impuesto a patrimonio se genera “por la posesión de riqueza a 1° de enero...”, mientras el artículo 292 ib. identifica el concepto de riqueza con el “total del patrimonio líquido del obligado”, y el 295 del mismo Estatuto define la base imponible como “el valor del patrimonio líquido del contribuyente, poseído el 1° de enero(...), determinado conforme lo previsto en el título II del libro I de este Estatuto ...”. Para determinar el patrimonio líquido de un contribuyente, de acuerdo con las normas referidas, se requiere tener en cuenta que, de acuerdo con el artículo 261 E.T. el patrimonio bruto “está constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o periodo gravable”, y el 282 ib. que define el “Patrimonio líquido” como el mismo patrimonio bruto menos las deudas a cargo del contribuyente en la misma fecha. Ahora, el artículo 263 E.T. es claro cuando explica que “se entiende por posesión, el aprovechamiento económico, potencial o real, de cualquier bien en beneficio del contribuyente”. Si analizamos el contenido de los artículos 292 y 295 se observa que claramente exponen que la base gravable del impuesto al patrimonio es “el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio líquido del obligado”, mientras los artículos que definen el patrimonio bruto y el líquido, se refieren al patrimonio “poseído” por el contribuyente, y el 263 ib, explica en forma contundente que la posesión es “el aprovechamiento económico, potencial o real, de cualquier bien en beneficio del contribuyente”.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 263 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 261 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 293

**NORMA DEMANDADA:** OFICIOS 102614 DE 2006 (6 de diciembre) DIAN – (No anulado) / OFICIO 030681 DE 2007 (23 de abril) DIAN – (No anulado) / OFICIO 059995 DE 2007 (3 de agosto) DIAN - (No anulado)

**CAJAS DE COMPENSACION – No hacen parte de su patrimonio líquido los dineros parafiscales de seguridad social / IMPUESTO AL PATRIMONIO – No grava los parafiscales de seguridad social que administran las cajas de compensación / BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO –Cajas de compensación familiar / CONCEPTOS DE LA DIAN – Alcance**

Mal se puede hablar de que en el patrimonio líquido que hace parte de la base para pagar el impuesto al patrimonio de las Cajas de Compensación Familiar, se encuentren involucrados dineros parafiscales de la Seguridad Social, ya que, de acuerdo con la normativa transcrita, la base gravable de dicho tributo la constituyen los bienes apreciables en dinero que le pertenecen, o que son propiedad efectiva de las cajas de compensación, ya que, mal se podría siquiera presumir un aprovechamiento económico en beneficio de las Cajas de los bienes o el dinero que pertenecen a la Seguridad Social, por el simple hecho de que dichos activos, como lo afirman los mismos demandantes, no son propiedad privada de estas empresas, sino que constituyen el patrimonio social del sector trabajo y que dichas Cajas solamente lo administran. El artículo 182 de la ley 100 de 1993 hace evidente el hecho de que los recursos y el patrimonio que le pertenecen a la Seguridad Social no pueden confundirse dentro de los propios de la entidad que los administra, cuando ordena respecto de las entidades que prestan servicios de salud: “Las Entidades Promotoras de Salud manejarán los recursos de la seguridad social originados en las cotizaciones de los afiliados al sistema, en cuentas independientes del resto de rentas y bienes de la entidad”. Lo anterior da cuenta de que con la aplicación del impuesto de patrimonio a las entidades que administran dineros que pertenecen al Sistema General de Seguridad Social, no se configura el presunto incumplimiento del artículo 48 de la Carta Política, aducido por los libelistas, respecto de dichos valores, los que no son objeto del gravamen al patrimonio, por no ser propiedad de quienes los manejan, sino que se destinan exclusivamente para atención de los beneficiarios a quienes ellas le prestan el servicio. Por tanto, la base gravable de las cajas de compensación para liquidar el impuesto al patrimonio, es la integrada por el patrimonio líquido que efectivamente les pertenezca, siempre y cuando supere los topes legales exigidos por la ley para estar obligados a su pago. Por último, respecto de la violación a los principios de la equidad y la igualdad, la normativa que reglamenta el impuesto al patrimonio, establece unos parámetros generales, que cobijan a todas las personas que cumplan con los presupuestos para estar obligados y no se encuentren relacionados taxativamente entre los excluidos de dicho deber. En ninguno de los artículos que a éste aspecto se refieren, existe norma alguna que permita dar a las Cajas de Compensación Familiar un tratamiento especial, por lo que no es posible que la DIAN lo estableciera por vía conceptual.

**FUENTE FORMAL:** LEY 100 DE 1993 – ARTICULO 182 / CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 48

**NORMA DEMANDADA:** OFICIOS 102614 DE 2006 (6 de diciembre) DIAN – (No anulado) / OFICIO 030681 DE 2007 (23 de abril) DIAN – (No anulado) / OFICIO 059995 DE 2007 ( 3 de agosto) DIAN - (No anulado)

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Consejera ponente: Dra MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá D.C, veintiocho (28) de julio de dos mil once (2011)

**Radicación número: 11001-03-27-000-2009-00007-00(17541)**

**Actor: MAURICIO ALFREDO PLAZAS VEGA.**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

## **FALLO**

Decide la Sala la acción pública de nulidad instaurada por el doctor Mauricio Alfredo Plazas Vega, contra los Oficios Tributarios números 102614 del 6 de diciembre de 2006, 030681 del 23 de abril de 2007, y 059995 del 3 de agosto de 2007, proferidos por la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), los cuales tratan sobre la base gravable del Impuesto al Patrimonio de las Cajas de Compensación Familiar.

### **I - ANTECEDENTES**

#### **1. LOS ACTOS DEMANDADOS:**

El siguiente es el texto de los actos que se demandan:

**1) Oficio N° 102614  
06-12-2006  
DIAN**

“Señor:

Guillermo Arenas Joya  
Centro Comercial Omnicentro Of. 3-1 Piso Marrón  
Bucaramanga

TEMA: Impuesto al Patrimonio - Descriptores Base Gravable

FUENTES FORMALES: Constitución Política Art. 338. Estatuto Tributario, Arts. 19-2,292.293295 y 297

Cordial saludo, señor Arenas:

Damos respuesta a su consulta de la referencia, en la cual pregunta con fundamento en el artículo 292 del Estatuto Tributario, si ¿para las cajas de compensación familiar el impuesto al patrimonio se liquida sobre el patrimonio líquido de mercadeo habida cuenta que dichas entidades solo tributan sobre los ingresos de mercadeo y financieros distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas, con salud, educación, recreación y desarrollo social?

Ante todo, es necesario precisar que la competencia de este Despacho radica en la interpretación general y abstracta de las normas tributarias de carácter nacional, al tenor de lo previsto en el artículo 11 del Decreto 1265 de 1999, en concordancia con el artículo 10 de la Resolución 1618 del 22 de febrero de 2006, sentido en el cual se atiende su consulta.

En virtud del principio de legalidad, consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política, en materia de impuestos las exoneraciones o

exclusiones son de interpretación restrictiva y se concretan a las expresamente señaladas por la ley. En consecuencia, no es factible, en aras de una interpretación analógica o extensiva de la norma, derivar beneficios o tratamientos preferenciales no previstos en ella. Es a la luz de dicho principio que deben interpretarse las disposiciones del Capítulo V del Título II del Libro Primero del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 17 de la Ley 863 de 2003, que consagra el impuesto al patrimonio.

El Estatuto Tributario en el artículo 292 establece que el impuesto al patrimonio está a cargo de las personas jurídicas y naturales, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta; según lo dispuesto en los artículos 293 y 295 *ibídem*, se genera anualmente por la posesión de riqueza a 1° de enero de cada año gravable y la base gravable está constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído en la misma fecha, determinado conforme con lo previsto en el Título 11 del libro Primero.

El mismo artículo 295 señala que del patrimonio líquido poseído el 1° de enero de cada año gravable, se excluye el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales, así como los primeros doscientos veintidós millones novecientos cincuenta y nueve mil pesos (\$ 222.959.000, D.R. 4715 de 2005) del valor de la casa o apartamento de habitación. Obsérvese además que el artículo 297 señala expresamente las entidades no sujetas al impuesto al patrimonio, en los siguientes términos:

***“Artículo 297. Entidades no sujetas al impuesto al patrimonio.***  
*No están obligadas a pagar el impuesto al patrimonio creado mediante la presente ley, las entidades a las que se refiere el numeral 1 del artículo 19, así como las relacionadas en los artículos 22, 23, 23-1 y 23-2 del Estatuto Tributario. Tampoco están sujetas al pago del impuesto las entidades que se encuentren en liquidación, concordato o que hayan suscrito acuerdo de reestructuración de conformidad con lo previsto en la Ley 550 de 1999”*

En este orden de ideas, las cajas de compensación familiar, en su condición de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, son sujetos pasivos de este tributo, en los términos establecidos en el Capítulo V del Título II del Libro Primero del Estatuto Tributario.

Por otra parte, la base gravable es la consagrada en el artículo 295, sin que aparezca en la norma en cuestión, que las cajas de compensación puedan liquidar el impuesto únicamente sobre el patrimonio líquido vinculado a las actividades industriales, comerciales y financieras, distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social.

Cabe recordar que el "impuesto al patrimonio" tiene como antecedente el "impuesto para preservar la seguridad democrática" creado mediante el Decreto Legislativo 1838 de 2002, cuyo articulado tenía contenidos normativos semejantes a los del artículo 17 de la Ley 863 de 2003. En este contexto, frente al caso que nos ocupa, resultan pertinentes y válidos los razonamientos que hizo la Honorable Corte Constitucional en la Sentencia C-876 del 16 de octubre de 2002 (M.P. Dr. Alvaro Tafur Galvis) al decidir definitivamente sobre su constitucionalidad, en ejercicio de las funciones conferidas por los artículos 214 numeral 6° y 241 numeral 7° de la Carta Fundamental:

*"Ahora bien, dado que la condición de sujeto pasivo del impuesto y*

por tanto la aplicación de la tarifa del 1.2% sub examine se limita a quienes reúnen las condiciones para ser declarantes del impuesto de renta v complementarios, es decir, a las personas que dentro del universo de potenciales contribuyentes tienen la mayor capacidad de pago, el tributo resulta compatible igualmente con el principio de equidad vertical. No sobra precisar sobre este punto que si bien en determinados casos el principio de progresividad implica el establecimiento de diferentes rangos en función de la capacidad de pago de los contribuyentes, el Legislador bien puede determinar, como sucede en este caso, la existencia de un solo rango de contribuyentes. Dicho principio, no debe olvidarse igualmente, se predica del conjunto del sistema tributario y no de un solo impuesto". (Subrayado fuera de texto).

Concretamente al analizar el cargo que planteó uno de los intervinientes en el proceso, por inconstitucionalidad por omisión, en relación con algunas entidades, entre ellas las cajas compensación, que no estando sometidas en su concepto al impuesto de renta y complementarios no fueron excluidas expresamente del pago del tributo, dijo la Corte, refiriéndose al artículo 7º del Decreto Legislativo 838 de 2002, reproducido casi textualmente en el artículo 297 del Estatuto Tributario.

"Frente a esta solicitud, que guarda por lo menos relación con la petición de constitucionalidad condicionada que hace otro de los intervinientes en relación con la calidad de contribuyentes que tiene algunas entidades en razón de las actividades que realizan, la Corte reitera las consideraciones efectuadas en el acápite inmediatamente anterior, en el sentido de que si bien el Legislador excepcional tomó como referencia para determinar los sujetos pasivos del impuesto para la seguridad democrática, la situación de los declarantes del impuesto de renta y complementarios, ello no significa que haya quedado atado al régimen aplicable a dicho impuesto en todos sus elementos. En este sentido el hecho de que se pueda predicar o no la calidad de contribuyente del impuesto de renta y complementarios de determinadas entidades, no implica que idéntico tratamiento deba darse a esas entidades respecto del impuesto para preservar la seguridad democrática. Lo contrario implicaría desconocer la potestad de configuración del legislador excepcional y la posibilidad que él tiene de examinar la situación de cada uno de los posibles sujetos pasivos de un tributo y de determinar si los obliga a o no al pago del mismo. Potestad que mientras no vulnere los principios constitucionales a que ya se ha hecho alusión en esta providencia debe ser respetada".

En relación con el artículo 19-2 la situación es un tanto diferente, pues si bien el ciudadano parte de un entendimiento que se desprende del texto de la norma, no toma en cuenta la necesaria concordancia de la misma con otras disposiciones del estatuto tributario y sobre todo con el artículo 2º del Decreto 1838 de 2002.

El texto de la norma es el siguiente:

"Artículo 19-2 Otros contribuyentes del impuesto sobre la renta. Son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, las cajas de compensación familiar, los fondos de empleados y las asociaciones gremiales, con respecto a los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y en actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación v desarrollo social.

*Las entidades contempladas en este artículo no están sometidas a renta presuntiva". (Subrayas fuera de texto)*

De dicho artículo se desprende claramente que en los supuestos a que el interviniente alude, a saber, la inversión del patrimonio de las cajas de compensación y de los fondos de empleados en actividades de salud, educación, recreación y desarrollo social, ni unas ni otros están sometidos al impuesto de renta y complementarios, pues ello solamente sucede cuando las cajas o los fondos realizan actividades industriales, de mercadeo o financieras distintas a la inversión de su patrimonio y diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social.

Ahora bien, cabe recordar que de acuerdo con los artículos 591, 592, 593, 594, 594-1 y 594-2 del estatuto tributario quienes deben presentar declaración de renta y complementarios son todos los contribuyentes sometidos a dicho impuesto, con las excepciones que en ellos ese señalan.

En este sentido las entidades a que alude el interviniente al no estar sometidas a dicho impuesto en los supuestos que él invoca tampoco se encuentran obligadas a presentar declaración de renta y complementarios, con lo que igualmente quedan por fuera del listado de personas obligadas a pagar el impuesto que se crea con el Decreto 1838 de 2002.

El hecho de que el artículo 7º *sub examine* no las excluya expresamente como si lo hace con las entidades a que se refieren los artículos 22, 23, 23-1 y 23-2 del estatuto tributario, no les quita su calidad de entidades no sometidas al impuesto de renta y complementarios y por lo tanto de no declarantes del mismo, supuesto que a *contrario sensu* es el que exige el artículo 2º del Decreto 1838 de 2002 para que se considere a una persona natural o jurídica responsable del impuesto para preservar la seguridad democrática.

No cabe en consecuencia acceder a la solicitud de condicionar la constitucionalidad de la norma en el sentido solicitado por el interviniente, pues como se ha visto su petición parte de un entendimiento o bien erróneo o bien incompleto de las disposiciones que invoca como sustento de sus afirmaciones.

Cabe precisar de otra parte que el impuesto para preservar la seguridad democrática recae, como ya se ha señalado en este providencia, sobre el conjunto del patrimonio de las entidades que se consideran declarantes del impuesto de renta y complementarios, por lo que no resulta posible, como lo solicita otro de los intervinientes, que se desalacen componentes de dicho patrimonio afectados a determinadas actividades para que se aplique solamente sobre ellas la tarifa del impuesto que se crea con el Decreto 1838 de 2002. Y ello abstracción hecha de la dificultad para separar dentro de una entidad qué se destina a una u otra actividad.

La base gravable del impuesto para preservar la seguridad democrática está constituida por el patrimonio líquido poseído a 31 de agosto de 2002 por los sujetos pasivos, es decir los declarantes del impuesto de renta y complementarios y de dicha base gravable solamente pueden hacerse las exclusiones a que alude el artículo 5 del Decreto *sub examine*.

No sobra recordar así mismo que el establecimiento en cada caso de quienes reúnen o no la calidad de declarantes del impuesto de renta y complementarios y en consecuencia si son o no sujetos pasivos del

impuesto para preservar la seguridad democrática de acuerdo con el artículo 2 *Ibidem*, es un asunto de aplicación de la norma que debe ser definido ante las respectivas autoridades competentes.

Finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de Internet [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co), la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el icono de "Normatividad" -"técnica"-, dando click en el link "Doctrina Oficina Jurídica".

Cordialmente,

DENNYS GUTIÉRREZ GUTIÉRREZ

Delegado División de Normativa y Doctrina Tributaria Oficina Jurídica".

**2) Oficio N° 030681  
23-04-2007**

"Ref: Consulta radicada bajo el N°. 110013 el 20/11/2006

**TEMA:** IMPUESTO AL PATRIMONIO

**DESCRIPTORES:** BASE GRAVABLE

**FUENTESFORMALES:** CONSTITUCIÓN POLÍTICA, ART.338

ESTATUTO TRIBUTARIO, ARTS. 19-2, 292, 293, 295 Y 297

Cordial saludo, doctor Plazas:

De conformidad con lo previsto en el artículo 11 del Decreto 1265 de 1999 y el artículo 10 de la Resolución 1618 de 2006, este Despacho es competente para absolver de manera general las consultas escritas que se formulen en relación con la interpretación y aplicación de las normas tributarias relativas a los impuestos que administra la entidad, presupuesto bajo el cual se da respuesta a la solicitud de la referencia.

Aludiendo a los artículos 292 a 298-3 del Estatuto Tributario se consulta si es viable concluir que para los contribuyentes de impuesto sobre la renta que solo tienen la condición de tales, respecto de determinadas actividades, como son los regulados por el artículo 19-2(A) E.T., el impuesto al patrimonio sólo se liquida respecto de su patrimonio líquido afecto a las actividades en relación con las cuales son contribuyentes del impuesto sobre la renta. En términos generales argumenta el peticionario:

Algunas personas o entidades, por expresa disposición de la ley, no tienen la calidad de sujetos pasivos del impuesto sobre la renta o sólo ostentan esa condición en relación con algunas de sus actividades. Si el legislador decidió determinar la sujeción pasiva al impuesto de patrimonio en función de la calidad de contribuyente declarante del impuesto sobre la renta es porque creyó necesario auscultar la capacidad contributiva en función de los criterios que para tal efecto se han establecido en el régimen de este último impuesto.

Afirmar que la base gravable del impuesto al patrimonio a cargo de aquellos contribuyentes que sólo tienen la condición de tales respecto de determinadas actividades e ingresos es la totalidad de su patrimonio líquido constituye violación del principio de igualdad. Lo anterior es evidente si se compara la situación de dos Cajas de Compensación Familiar, una de las cuales no realiza ninguna de las actividades a que hace referencia el artículo 19-2 del E.T y, en



consecuencia, no es contribuyente del impuesto sobre la renta y otra entidad de características similares que realiza alguna de esas actividades, razón por la cual si es contribuyente de este impuesto.

Otro ejemplo que ilustra suficientemente los efectos odiosos es el que resulta de comparar la situación de una asociación gremial sin ánimo de lucro que realice actividades industriales o comerciales y que, por tal motivo, tenga la condición de contribuyente declarante de impuesto sobre la renta respecto de esas actividades, con la de otra asociación de las mismas características que no ejecute actividades industriales ni de mercadeo.

En caso de aplicarse el impuesto al patrimonio sobre aquella parte del patrimonio vinculado a actividades respecto de las cuales no se ostenta la condición de contribuyente, quedaría sometido a un tratamiento discriminatorio. No resulta posible, equiparar la situación en que se encuentra una entidad que no tiene la calidad de contribuyente del impuesto sobre la renta o sólo la tiene respecto de alguna de sus actividades, con la situación de aquel contribuyente que lo es respecto de todas sus actividades pero perciba, a la vez, rentas gravadas y rentas exentas.

Como consecuencia del quebrantamiento del principio constitucional de igualdad, previsto en el artículo 13 de la Carta, una conclusión contraria a la que se propone entrañaría violación del artículo 95, numeral 9 de la Carta.

Adicionalmente anota el consultante, que con motivo del control automático de constitucionalidad del Decreto Legislativo 1838 de 2002, claro antecedente del hoy impuesto de patrimonio, la Procuraduría General de la Nación le planteó a la Corte Constitucional lo que mas adelante desarrollaría en forma mas precisa con ocasión del concepto que emitió en torno a la demanda contra los artículos 292 y 295 del E.T y que dio lugar a la sentencia C - 1116 de 2004.

La Honorable Corte Constitucional, por su parte, en la sentencia C-876 de 2002, relacionada con el ya mencionado control automático de constitucionalidad no declaró la inexecutable del tratamiento discriminatorio en análisis y si bien adujo, en alguna medida, que los tratamientos exceptivos del impuesto sobre la renta no son trasladables al impuesto para preservar la seguridad democrática, no se pronunció realmente de fondo sobre el asunto sino que se limitó a hacer algunas consideraciones menores sobre la dificultad para establecer la base del impuesto cuando de contribuyentes solo parciales del tributo sobre la renta se trate. A renglón seguido se transcriben algunos apartes del texto de la sentencia C1116 de 2004 y del texto del acta plenaria.

Con ocasión del Decreto Legislativo 1838 de 2002, y habida cuenta de las ambigüedades de la sentencia proferida por la H. Corte, así como de la no correspondencia exacta del texto del fallo con lo que se aprobó, dos magistrados aclararon su voto en los términos de un escrito cuya trascendencia, para los fines de esta petición es definitiva. Se citan algunos apartes.

Agrega el consultante que, tal como se puso de presente en la sentencia inhibitoria en comentario y el acta de plenaria, uno de los planteamientos de la H Corte Constitucional fue precisamente la supuesta dificultad que entraña establecer cuál es el patrimonio afecto a las actividades respecto de las cuales la entidad de que se trate es contribuyente del impuesto sobre la renta y cuál es el

patrimonio afecto a las restantes actividades.

Finalmente se mencionan a manera de resumen los antecedentes que para el consultante resultan de particular relevancia, para sustentar la petición de aclaración de la doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Una vez revisada la solicitud de la referencia, este despacho considera que dentro de los elementos que conforman el impuesto al patrimonio el legislador determinó que son sujetos pasivos sometidos a este tributo los contribuyentes del impuesto sobre la renta, hecho que constituye una referencia que obedece a la intención normativa de dar aplicación al principio de equidad vertical del tributo, razón por la cual, tanto la base como demás elementos básicos del impuesto al patrimonio no obedecen a los mismos elementos aplicables al impuesto sobre la renta.

En la sentencia C-876 de 2002, la Honorable Corte Constitucional al hacer referencia al "impuesto para preservar la seguridad democrática", creado mediante Decreto 1838 de 2002, y que es inmediato antecedente del impuesto en cuestión, señaló:

*"(...) si bien de acuerdo con el artículo 2° del Decreto 1838 de 2002, los sujetos pasivos del impuesto para preservar la seguridad democrática son los "declarantes del impuesto a la renta y complementarios", ello no significa que el Legislador excepcional haya quedado atado en este campo al régimen establecido en materia de sujetos pasivos para el impuesto de renta y complementarios y no pueda en consideración a las características del impuesto que crea, que es un impuesto sobre el patrimonio líquido de los contribuyentes y no sobre la renta, hacer las exenciones que de acuerdo con su valoración de la situación de los posibles sujetos pasivos y de los demás elementos que deba tener en cuenta para la configuración del tributo estime pertinentes".*

En la misma sentencia anotó el juzgador que *"(...) el impuesto para preservar la seguridad democrática recae (...) sobre el conjunto del patrimonio de las entidades que se consideran declarantes del impuesto de renta y complementarios"* advirtiéndose que para la Corte la determinación del patrimonio líquido que sirve de base gravable del impuesto de patrimonio a cargo de los contribuyentes declarantes del impuesto de renta, no está vinculada a consideración alguna que se pueda predicar con respecto a la determinación de éste último.

En consecuencia, no es correcto considerar que la base gravable del impuesto al patrimonio esté constituida únicamente *"(...) respecto de la parte de su patrimonio líquido afecto a las actividades en relación con las cuales son contribuyentes del impuesto sobre la renta"*.

Hechas las aclaraciones anteriores, es pertinente traer a colación el Oficio 102614 de Diciembre 6 de 2006, que se remite, referido a las Cajas de Compensación Familiar, mediante el cual este despacho se pronunció respecto de la Sentencia C-876 del 16 de octubre de 2002 de la Corte Constitucional.

En tal oportunidad se precisó:

*"En virtud del principio de legalidad, consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política, en materia de impuestos las exoneraciones o exclusiones son de interpretación restrictiva y se concretan a las expresamente señaladas por la ley. En consecuencia, no es factible, en aras de una interpretación analógica o extensiva de la norma, derivar beneficios o tratamientos preferenciales no previstos en ella.*

*Es a la luz de dicho principio que deben interpretarse las disposiciones del Capítulo V del Título II del Libro Primero del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 17 de la Ley 863 de 2003, que consagra el impuesto al patrimonio”.*

El Estatuto Tributario en el artículo 292 establece que el impuesto al patrimonio está a cargo de las personas jurídicas y naturales, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta; según lo dispuesto en los artículos 293 y 295 *ibidem*, se genera anualmente por la posesión de riqueza a 1° de enero de cada año gravable y la base gravable está constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído en la misma fecha, determinado conforme con lo previsto en el Título II del Libro Primero.

El mismo artículo 295 señala que del patrimonio líquido poseído el 1° de enero de cada año gravable, se excluye el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales, así como los primeros doscientos veintidós millones novecientos cincuenta y nueve mil pesos (\$ 222.959.000, D.R. 4715 de 2005) del valor de la casa o apartamento de habitación. Obsérvese además que el artículo 297 señala expresamente las entidades no sujetas al impuesto al patrimonio, en los siguientes términos:

*"Artículo 297. Entidades no sujetas al impuesto al patrimonio. No están obligadas a pagar el impuesto al patrimonio creado mediante la presente ley, las entidades a las que se refiere el numeral 1 del artículo 19, así como las relacionadas en los artículos 22, 23, 23-1 y 23-2 del Estatuto Tributario. Tampoco están sujetas al pago del impuesto las entidades que se encuentren en liquidación, concordato o que hayan suscrito acuerdo de reestructuración de conformidad con lo previsto en la Ley 550 de 1999."*

En este orden de ideas, las cajas de compensación familiar, en su condición de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, son sujetos pasivos de este tributo, en los términos establecidos en el Capítulo V del Título II del Libro Primero del Estatuto Tributario.

Se destacó igualmente que la base gravable es la consagrada en el artículo 295, sin que aparezca en la norma en cuestión, que determinados contribuyentes - como los referidos en la consulta objeto de estudio - puedan liquidar el impuesto únicamente sobre el patrimonio líquido afecto a las actividades en relación con las cuales son contribuyentes del impuesto sobre la renta.

Además de las consideraciones expuestas en la Sentencia C-876 del 16 de octubre de 2002 sobre el principio de equidad conforme al cual éste *"se predica del conjunto del sistema tributario y no de un solo impuesto"*, se resaltó, como lo hizo la misma providencia, que si bien para determinar los sujetos pasivos del impuesto de patrimonio *"el Legislador excepcional tomó como referencia (...), la situación de los declarantes del impuesto de renta y complementarios, ello no significa que haya quedado atado al régimen aplicable a dicho impuesto en todos sus elementos"* (subrayado fuera de texto).

No sobra advertir entonces, como lo hace la Corte en la sentencia aludida, que *"predicar o no la calidad de contribuyente del impuesto de renta y complementarios de determinadas entidades, no implica que idéntico tratamiento deba darse a esas entidades respecto del impuesto para preservar la seguridad democrática. Lo contrario implicaría desconocer la potestad de configuración del legislador excepcional y la posibilidad que él tiene de examinar la situación de cada uno de los posibles sujetos pasivos de un tributo y de*

*determinar si los obliga o no al pago del mismo". (Subraya fuera de texto).*

De lo anterior se concluye que para los contribuyentes de impuesto sobre la renta que sólo tienen la condición de tales respecto de determinadas actividades, como son los regulados por el artículo 19-2 E.T., no es procedente que el impuesto al patrimonio se liquide únicamente respecto de su patrimonio líquido afecto a las actividades en relación con las cuales son contribuyentes del impuesto sobre la renta.

Para terminar, como quiera que la Ley 1111 de 2006 creó el impuesto al patrimonio para los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010 conservando en esencia los mismos supuestos legales respecto de la base gravable y sujetos pasivos a que se refería la Ley 863 de 2003 dejando incluso vigente el texto del artículo 297 del Estatuto Tributario modificado por ésta Ley, las apreciaciones y argumentos expuestos en el presente Oficio se extienden a las modificaciones introducidas al impuesto al patrimonio por la Ley 1111 de 2006.

Finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co), la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el icono de "Normatividad" -"técnica"-, dando click en el link "Doctrina Oficina Jurídica".

Atentamente,

ISABEL CRISTINA GARCÉS SANCHEZ.

Jefe División de Normativa y Doctrina Tributaria DIAN"

**3) Oficio 059995**

**03-08-2007 DIAN**

**“Tema:** Impuesto al Patrimonio

**Descriptor:** Base Gravable. Cajas de Compensación.

Doctor

**MAURICIO ALFREDO PLAZAS VEGA**

Carrera 14 número 93B-32 Oficina 404

Bogotá, D. C.

Atento saludo doctor Plazas.

Mediante el oficio de la referencia, solicita corrección de lo expuesto en el Oficio 102614 del 6 de diciembre de 2006, emitido a raíz de las peticiones del 20 de noviembre de 2006 y del 24 de abril de 2007, mediante las cuales solicitó pronunciamiento al despacho sobre las condiciones en que se liquida el impuesto al patrimonio a cargo de las Cajas de Compensación Familiar, entidades que sólo tienen la condición de contribuyentes del impuesto sobre la renta respecto de algunas actividades e ingresos. Aclara que los argumentos expuestos no fueron tenidos en cuenta en el Oficio 030681 del 23 de abril de 2007 y a efectos de lo pretendido transcribe el texto completo de la petición radicada el 24 de abril.

Sea lo primero manifestar que al expedirse el Oficio 030681 el 23 de abril de 2007, por obvias razones existió imposibilidad material para estudiar los planteamientos expuestos en el oficio a que alude, de fecha 24 de abril del año en curso.

Sobre la réplica a cada uno de los puntos esbozados en el Oficio 102614 del 6 de diciembre de 2006, se abordan en el orden expuesto:

1. Señala que el oficio alude a la aplicación exceptiva de las exenciones tributarias, cuando la ley no habla de exoneraciones del impuesto al patrimonio. Lo que motivó la consulta fue la aplicación del artículo 292 del E.T. respecto de los sujetos pasivos del impuesto, cuya condición es la de ser contribuyente del impuesto sobre la renta, motivo por el cual no opera la vinculación sino respecto del patrimonio con apoyo en el cual se desarrollan las actividades originarias de la condición de contribuyente declarante del impuesto de renta. Es así, como las entidades que en algunos aspectos o actividades son contribuyentes del impuesto de renta pero en otros no, solo son sujetas al impuesto de patrimonio respecto del vinculado a la actividad gravada.

Considera el Despacho:

En principio, acorde con el señalamiento del artículo 292 del Estatuto Tributario, lo que grava el impuesto al patrimonio es la riqueza de los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, de manera general, sin excepción respecto de las rentas exentas, ingresos no constitutivos de renta o las no vinculadas con una actividad gravada. Y es principio general de todo sistema impositivo, que todo tratamiento exceptivo al de aplicación general debe estar previsto en la ley en forma taxativa y es de interpretación y aplicación restrictiva.

La disposición también es clara en el sentido que el concepto de riqueza corresponde a la totalidad del patrimonio líquido del obligado. De esta manera, el impuesto aplica a los sujetos pasivos del impuesto respecto de las personas jurídicas declarantes, salvo los expresamente exceptuados por el artículo 297 *ibídem*, dentro de los que se encuentran los no contribuyentes de los artículos 19, numeral 1, 22, 23, 23-1 y 23-2.

Ahora bien, las entidades del artículo 19-2 *ibídem*, como son las Cajas de Compensación, legalmente no se encuentran eximidas del impuesto al patrimonio, en primer lugar porque no se encuentran dentro de la disposición que prevé de manera taxativa quienes están exceptuados de esa obligación sustancial y por otra parte cuando desarrollan actividades industriales o comerciales, son contribuyentes del impuesto sobre la renta en relación con tales actividades, pero en manera alguna el concepto de riqueza como es el patrimonio líquido del contribuyente para efectos del impuesto al patrimonio se prevé que se limita legalmente a la proporción en que la actividad gravada representa dentro del patrimonio, pues como se acotó inicialmente, bastaría con que el obligado tuviera rentas no sometidas al impuesto para excluir de la base del impuesto el patrimonio vinculado a la actividad con algún beneficio tributario, cuando la ley por el contrario generaliza en el sentido que los contribuyentes del impuesto sobre la renta, deben liquidar el impuesto de patrimonio sobre el total de su riqueza que para el caso corresponde al patrimonio líquido, esto es el patrimonio bruto menos las deudas del sujeto pasivo del impuesto.

Consideramos que es de recibo lo señalado en la Sentencia C-876 de 2002, en el sentido que los tratamientos exceptivos del impuesto sobre la renta no son trasladables al impuesto al patrimonio, pues si ello hubiera sido así, la ley lo hubiera establecido de manera taxativa, siendo además diferentes los supuestos de hecho en los que se fundamentan cada uno de ellos.

2. Señala la imposibilidad de desconocer que la ley dispuso como sujetos pasivos del impuesto al patrimonio, los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta. Las cajas de Compensación

no se encuentran dentro de la lista del artículo 297 del Estatuto Tributario, relacionado con las entidades no sujetas al impuesto de patrimonio y ello no quiere decir que las que no realicen actividades de mercadeo no estén exoneradas del tributo por no estar incluidas en la norma, cuando lo que ocurre es que no se cumplen respecto de ellas en su totalidad y respecto de las que sí desarrollan actividades de mercadeo en forma parcial, los presupuestos del aspecto personal pasivo del acontecimiento imponible.

El Despacho considera que el artículo 19-2 del Estatuto Tributario es claro en el sentido que las Cajas de Compensación son contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta cuando realicen actividades industriales, comerciales y actividades financieras distintas de la inversión de su patrimonio. De tal manera, que cuando no realicen estas actividades no son contribuyentes del impuesto sobre la renta.

Empero, si bien el artículo 297 del Estatuto no excluye de manera expresa a los contribuyentes del artículo 19-2 ibídem, por cuanto son sujetos del impuesto al patrimonio, lo que se configura cuando las entidades del artículo 19-2 desarrollan actividades industriales o comerciales. Es así, como el decreto de plazos 4583 de 2006 en el parágrafo del artículo 7°, señala a las Cajas de Compensación como contribuyentes declarantes, cuando se den los supuestos del artículo 19-2 citado. Cuando no desarrollan las actividades que las califican como contribuyentes del impuesto de renta, si bien son declarantes no tienen la calidad de contribuyentes y por lo tanto no se dan los supuestos del artículo 292 mencionado.

El artículo 295 del estatuto, de manera expresa determina la base gravable del impuesto, constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 1o de enero de 2007, determinado conforme lo previsto en el Título II del Libro I del estatuto, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales, sin condicionamiento alguno respecto del patrimonio vinculado con la actividad productiva. Se trata de un tipo impositivo en el que el supuesto de hecho generador de la obligación tributaria sustancial difiere de lo supuesto del impuesto de renta y complementarios; y en el que de manera específica se establece la base gravable.

3. Indica que la Sentencia C-876 de 2002, puso de presente que el problema de definición de la condición de declarante o no declarante para fines del impuesto al patrimonio, corresponde al juez que deba decidir el caso particular, debido a que no se trata de un problema de inconstitucionalidad. Las Cajas de Compensación Familiar solo son contribuyentes del impuesto de renta en relación con una fracción de sus actividades y por tal razón solo pueden ser sujetos pasivos del impuesto sobre el patrimonio afecto a esas actividades.

Se estima que la ley como la norma constitucional, no condicionan los hechos determinantes de un tributo a la decisión de un juez. Para el caso del impuesto al patrimonio, es requisito esencial conforme al artículo 292 del estatuto la calidad de contribuyente declarante del impuesto sobre la renta, aspecto que en realidad corresponde establecer en cada caso particular, y que puede ser objeto de discusión que se llegue a definir en definitiva a instancias de la Rama Contencioso-Administrativa.

Se reitera, la ley no estableció que por el hecho de gravarse con el impuesto de renta a las cajas de compensación, cuando de manera

fraccionada realicen una actividad industrial o de mercadeo, únicamente constituya base del cálculo del impuesto al patrimonio la parte vinculada con la actividad gravada, en realidad se hace hincapié en la insuficiencia de la ley, aspecto que no puede ser objeto de interpretación del funcionario administrativo.

Las disposiciones legales pueden ser objeto de demanda de inconstitucionalidad por omisión relativa, cuando la normatividad ha regulado de manera insuficiente o incompleta y dicha regulación conduce a la violación del derecho a la igualdad.

La Corte Constitucional ha señalado que se incurre en omisión legislativa relativa cuando el legislador “al regular o construir una institución omite una condición o un ingrediente que, de acuerdo con la Constitución, sería exigencia esencial para armonizar con ella. v.gr.: si al regular un procedimiento, se pretermite el derecho de defensa”. Las Sentencias C-45 de febrero 1° de 2006 y la C-208 de 21 de marzo de 2007, se han referido al tema, pero siempre bajo el entendido que la declaratoria de inexecutable de una disposición por omisión legislativa relativa corresponde por competencia a la Corte Constitucional. De tal manera que por vía de interpretación no es posible darle a la ley un alcance diferente al de su contexto, que no es otro respecto del impuesto al patrimonio, que la base gravable está determinada por el patrimonio líquido del contribuyente declarante poseído a 1o de enero de 2007.

4. En este punto alega que gravar la totalidad del patrimonio de las Cajas de Compensación, implica desconocer la intangibilidad de los recursos de la seguridad social establecida en el inciso quinto del artículo 48 de la Constitución Política, por lo que dada su naturaleza parafiscal, no pueden ser gravados con impuestos, tasas o contribuciones.

Es preciso recalcar que el impuesto al patrimonio no grava los ingresos de naturaleza parafiscal, sino el patrimonio líquido de los contribuyentes declarantes del impuesto de renta, como consecuencia de la realización de actividades que catalogan a las Cajas de Compensación como contribuyentes de este impuesto en los términos del artículo 19-2 del Estatuto Tributario, aspecto que incide en la calidad de sujeto pasivo del impuesto a la riqueza en los términos de la ley, la cual no establece excepción en este caso, como sí ocurre por ejemplo con las entidades que se encuentren en liquidación, concordato o que hayan suscrito acuerdo de reestructuración de conformidad con la Ley 550 de 1999.

Considera procedente el despacho en los términos expuestos, no revocar los Oficios 102614 de 2006 y 030681 de 2007.

Atentamente,

El Jefe Oficina Jurídica

**Camilo Andrés Rodríguez Vargas”.**

## **2. LA DEMANDA:**

**2.1. PRETENSIONES:** El actor solicita la nulidad de los Oficios números 102614 del 6 de diciembre de 2006, 030681 del 23 de abril de 2007, y 059995 del 3 de agosto de 2007, proferidos por la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), los cuales interpretan que las Cajas de Compensación Familiar están obligadas a liquidar y pagar el impuesto al patrimonio, sobre el total del patrimonio líquido que posean, en la fecha determinada por la ley.

**2.2. NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN:** El demandante invocó como normas violadas los artículos 19-2, 292 Y 295 del Estatuto Tributario.

En el concepto de la violación, el demandante propuso los siguientes cargos:

**Los Conceptos demandados hacen caso omiso del hecho de que la sujeción pasiva del Impuesto de Patrimonio, por expresa disposición legal, es la misma sujeción pasiva del impuesto sobre la renta.**

Si bien el impuesto sobre la renta y el impuesto de patrimonio de que tratan las Leyes 863 de 2003 y 1111 de 2006 son tributos autónomos, la sujeción pasiva del segundo, se estableció en función de los criterios del impuesto sobre la renta, como se desprende del texto del artículo 292 del Estatuto Tributario cuando crea el citado impuesto *“a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta”*.

Es claro que el impuesto de patrimonio está condicionado a que se ostenten a la vez las calidades de *“contribuyente”* y *“declarante”* de renta. Sin embargo, según el artículo 19-2 E.T. pueden concurrir en una misma persona las calidades de *“contribuyente”* y *“no contribuyente”* en renta. De acuerdo con la citada norma, algunas entidades como las Cajas de Compensación, sólo están sometidas al impuesto sobre la renta en la medida en que realicen actividades industriales, comerciales y financieras, diferentes de las relacionadas con salud, educación recreación y desarrollo social, y solamente respecto de los ingresos generados por dichas actividades, lo que hace generar una serie de dudas sobre la sujeción al impuesto de patrimonio, y sobre todo, respecto de la base gravable para el mismo.

**2.2.2 .Las entidades que sólo parcialmente son sujetos pasivos del impuesto de patrimonio, sólo pueden tener como patrimonio de referencia para la liquidación del impuesto el que corresponda a su condición de sujetos pasivos.**

Del entendimiento de las normas que regulan el impuesto al patrimonio, y en particular de los artículos 292 y 295 E.T. se sigue, como conclusión obvia, que si una entidad sólo cumple parcialmente los presupuestos establecidos para la sujeción pasiva de dicho tributo, sólo en esa parte debe ser incidida, de forma que el impuesto de patrimonio para ellas, deberá ser liquidado sobre el patrimonio líquido respecto del cual la entidad es *“contribuyente”*, y no respecto del cual no lo es.

No obstante, la DIAN en los conceptos materia de la demanda, concluye que la base para el impuesto de patrimonio de las personas que son simultáneamente *“contribuyentes”* y *“no contribuyentes”* de renta, ***“está conformada por la totalidad de su patrimonio líquido y no solo por el patrimonio líquido afecto a las actividades respecto de las cuales tienen la condición de contribuyentes del impuesto sobre la renta”***. Esto por cuanto el impuesto sobre la renta y el de patrimonio son dos tributos diferentes, y por tanto, el legislador está facultado para configurar de forma distinta la sujeción pasiva a uno y otro y, además, porque las exclusiones en materia tributaria se concretan a las expresamente señaladas por la ley, por lo que al no haberse establecido a favor de las Cajas de Compensación y demás entidades del artículo 19-2 E.T. ninguna exención, la base gravable es su patrimonio líquido.

Según la tesis jurídica de los conceptos demandados, como según el artículo 292 E.T. la riqueza para efectos del impuesto de patrimonio, está constituida por el



“total del patrimonio líquido del obligado”, no es posible fraccionar dicha riqueza independizando las partidas respecto de las cuales se tiene la condición de contribuyente de las que no están ligadas al citado concepto.

Sin embargo, las normas sobre las bases gravables deben interpretarse en armonía con las reglas de la sujeción pasiva y no de manera aislada. Pretender lo contrario, sería como afirmar que aunque las Cajas de Compensación son sólo parcialmente contribuyentes, deben liquidar la renta tomando como base la totalidad de sus ingresos, aduciendo que el artículo 26 *ib.* se refiere a “*todos los ingresos ordinarios y extraordinarios*”.

Luego, la base gravable del impuesto de patrimonio a cargo de quienes se encuentran en las condiciones mencionadas de ser en parte contribuyentes y en parte no, debe ser el total de su patrimonio pero en cuanto esté afecto a las actividades respecto de las cuales es contribuyente de renta, de lo contrario se llegaría al extremo de inaplicar algunas normas (Artículos 19-2 y 292 E.T.) so pretexto de aplicar otras (Artículo 295 *ib.*).

### **2.2.3. La violación de los principios de igualdad, equidad y justicia, en este caso, es ostensible y evidente.**

El actor se refiere a un Concepto del Procurador General de la Nación, del cual transcribe varios apartes, incluyendo la aclaración de voto de los Magistrados Rodrigo Escobar Gil y Jaime Córdoba Triviño a la sentencia C-876 de 2002 que declaró la constitucionalidad del Decreto Legislativo 1838 del mismo año y explica con un ejemplo la situación de tres Cajas de Compensación con diferentes porcentajes de ingresos gravados, para concluir que, respecto de tributos con las características del impuesto al que se ha venido haciendo referencia y de entidades que solo parcialmente son contribuyentes, es indispensable fraccionar el patrimonio en dos partes: una que corresponde a las actividades respecto de las cuales no se es contribuyente y que, en consecuencia, no integran la base gravable, y otra respecto de la cual sí se es contribuyente y que será la base de referencia para la liquidación del tributo.

### **2.2.4. Desconocimiento de la intangibilidad de los recursos de la seguridad social – Violación del artículo 48, inciso quinto, de la Constitución Política.**

Los argumentos expuestos, si bien se han referido a las cajas de Compensación, también son aplicables a los fondos de empleados y a las asociaciones gremiales ya que éstas también pueden tener simultáneamente la calidad de “*contribuyentes*” y “*no contribuyentes*” del impuesto sobre la renta y, en consecuencia, del impuesto de patrimonio.

Como es sabido, las Cajas de Compensación tienen a su cargo una serie de funciones, como las relacionadas con el “*subsidio familiar*”, “*vivienda*” y la prestación del “*servicio de salud*”, que hacen parte de los diferentes sistemas que integran la seguridad social en Colombia.

El artículo 48 de la Constitución Política, específicamente en su inciso quinto, ordena que “*no se podrán destinar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella*”. Aplicado eso a las Cajas de Compensación, se tiene que el componente de su patrimonio, afecto a las

actividades respecto de las cuales no tiene la calidad de contribuyente de renta, es precisamente el que está vinculado a actividades de la Seguridad Social.

Sin embargo los Conceptos demandados no reparan en ese hecho, sino que insisten en que el patrimonio de dichas Cajas está gravado en su totalidad con el impuesto de patrimonio, sin importar su relación con la Seguridad Social, lo que se traduce en que parte de esos recursos será destinada al pago de impuestos y no a la destinación específica que le da el artículo 48 de la Carta Política.

Así, se tiene que lo procedente es acoger los criterios del impuesto sobre la renta para no gravar los recursos de la Seguridad Social que administran este tipo de entidades, lo cual se concreta en dejar de lado, al liquidar el impuesto de patrimonio, el patrimonio líquido afecto a las actividades relacionadas con salud, educación, recreación, y desarrollo social, como se sigue del artículo 19-2 E.T.

### **3- CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA.**

La entidad demandada argumenta su defensa en los siguientes términos:

#### **3.1. El accionante pretende obtener una reducción de la base del impuesto al patrimonio, aplicando la analogía.**

En virtud del principio de reserva de la ley, la creación de los impuestos, así como las exoneraciones o exclusiones al mismo deben ser fijadas expresamente por el legislador, como lo ordena el artículo 338 de la Constitución Política. Cualquier interpretación que pretenda derivar tratamientos exceptivos, basándose en comparaciones con otros impuestos, resultaría atentatoria al principio de la libre configuración y ocasionaría desigualdades frente al principio de las cargas públicas.

Llama la atención la novedosa teoría que pretende el actor de la supuesta *sujección pasiva* del impuesto de patrimonio al de renta, asimilando las bases para aplicar la tarifa, cuando es claro que se trata de dos impuestos autónomos con hechos generadores diferentes.

La Corte Constitucional se pronunció claramente en relación con la independencia de los impuestos, concretando que el hecho de que los sujetos pasivos del impuesto de patrimonio lo sean también de renta, no implica que las particularidades y las exenciones del segundo apliquen con respecto al primero.

Transcribe un fragmento de la Sentencia de la Corte Constitucional, cuando se pronunció en relación con la constitucionalidad del Decreto 1838 de 2002, la cual observa:

*“Si bien de acuerdo con el artículo 2 del Decreto 1838 de 2002, los sujetos pasivos del impuesto para preservar la seguridad democrática son los “declarantes del impuesto a la renta y complementarios”, ello no significa que el legislador excepcional haya quedado atado en este campo, al régimen establecido en materia de sujetos pasivos para el impuesto de renta y complementarios, y no pueda, en consideración a las características del impuesto que se crea, que es un impuesto sobre el patrimonio líquido de los contribuyentes y no sobre la renta, hacer las exenciones que de acuerdo con su valoración de la situación de los posibles sujetos pasivos y de los demás elementos que deba tener en cuenta para la configuración del tributo, estime pertinentes. Lo anterior*

*debido a que cada tributo es autónomo y obedece a consideraciones económicas y fiscales que le son específicas, de modo que la determinación de los sujetos pasivos y los eventuales tratamientos especiales que se establezcan en uno y otro impuesto, no deban ser necesariamente coincidentes”.*<sup>1</sup>

Se concluye de ésto, que la misma Corte precisó que la mención de la calidad de declarantes de renta no condiciona el nuevo impuesto que se crea, para el cual el propio legislador señaló sus elementos, situación que descarta de plano la aplicación de la analogía.

**3.2. De la supuesta violación a principios constitucionales.** La Corte Constitucional en reiterada doctrina, se ha referido a la necesidad de que las normas que crean impuestos contengan de manera expresa todos y cada uno de los elementos que configuran dicho tributo. Los artículos 292 a 296 E.T. establecen dichos elementos para el impuesto de patrimonio como sigue: a) Sujetos Pasivos: las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho contribuyentes declarantes del impuesto de renta. b) El Hecho Generador: la posesión de riqueza por encima del monto fijado en la ley. c) La Base Gravable: el valor del patrimonio líquido que posean los sujetos pasivos al 1° de enero de la respectiva vigencia (depurado de los elementos que se señalan expresamente) y d) La tarifa: el 1% del patrimonio líquido.

La discusión del actor radica en que no se haya considerado en la ley un tratamiento especial en lo que hace a la base gravable, para los fondos de empleados y las cajas de compensación, y reclama un tratamiento similar al que les fue otorgado en el impuesto sobre la renta.

Es claro que si existió omisión alguna, sería netamente legislativa y no de indebida interpretación de la norma, como lo expone claramente la sentencia de la Corte Constitucional C-1116 de 2004. Con este antecedente, se reitera que, conforme a la legislación vigente, no existen sujetos exonerados del impuesto de patrimonio, diferentes de los enunciados en el artículo 297 E.T., y menos que del artículo 292 ib. se pueda deducir que existen excepciones a la aplicación general de la base gravable.

Las precisiones del Ministerio Público transcritas en la demanda, lejos de coadyuvar la tesis del demandante, permite reafirmar que el legislador no previó ningún tratamiento exceptivo diferente del previsto en el artículo 297 E.T. que permita interpretar que para determinar la base gravable del impuesto de patrimonio se apliquen las mismas condiciones del impuesto de renta.

**3.3. El impuesto al patrimonio no grava los recursos de la Seguridad Social.** El impuesto a la riqueza, cuya base es el patrimonio líquido del sujeto pasivo, constituye sólo el referente legal para la tasación del impuesto. No hay afectación del patrimonio y menos disminución de los recursos con destinación específica para la seguridad social.

Además, de conformidad con los artículos 9, 20,154 g) y 265 de la Ley 100 de 1993, los recursos del Sistema General de Seguridad Social que son manejados por las entidades administradoras de los fondos de pensiones, las EPS y las instituciones que prestan dicho servicio, entre las que se encuentran las Cajas de

---

<sup>1</sup> Corte Constitucional, sentencia C-876 de 2002. M.P. Alvaro Tafur Galvis.

Compensación, tienen destinación específica, luego, mal se puede concluir que aquellos recursos entran a formar parte del patrimonio propio de las entidades que sólo los administran, lo que hace inaceptable la tesis del actor.

**4. COADYUVANCIA:** Con posterioridad a la contestación de la demanda por la DIAN, pero dentro del término concedido para el efecto por el artículo 146 C.C.A. radicaron su intervención en calidad de coadyuvantes los doctores: Rocío Mercedes Araújo Oñate, Directora de la línea de investigación de Hacienda Pública y Régimen Económico del Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario; Juan Carlos Cortés González; Julio Roberto Gómez, Secretario General de la CGT y Jorge Enrique Ibáñez Najar, quienes manifiestan su apoyo a la demanda presentada, en los siguientes términos:

**4.1. Intervención de la doctora Rocío Mercedes Araújo Oñate.** Define inicialmente, con base en el artículo 39 de la ley 21 de 1982, que *“las Cajas de Compensación Familiar son personas jurídicas, de derecho privado, sin ánimo de lucro...que cumplen funciones de seguridad social”*, de donde se concluye que las Cajas de Compensación son entes jurídicos de naturaleza especialísima.

En las enunciadas Cajas, se pueden distinguir dos clases de funciones; las primeras tienen el carácter de función pública o social y comprenden el conjunto de servicios que corresponden a diversos programas para la prestación de la seguridad social y además, actúan como entidades pagadoras del subsidio dinerario y el otorgamiento de vivienda de interés social. Las segundas en cambio son actividades financieras que se desprenden de la Ley 920 de 2004, lo que no obsta para que se enmarquen dentro del claro propósito social de dichas entidades.

La seguridad social, aparte de un servicio público, es un derecho constitucional de carácter obligatorio, sometido a la dirección, coordinación y control del Estado que se encuentra en el texto superior como un derecho económico y social considerado como un derecho prestacional y programático, ya que las cotizaciones que los patronos realizan a las Cajas aludidas son aportes obligatorios que se reinvierten en el sector, con exclusión del resto de la sociedad; de donde se infiere que los recursos del sistema de Seguridad Social son rentas de naturaleza parafiscal que no pueden ser utilizadas para propósitos diferentes al previsto en el sistema integral de seguridad social, por lo que no son objeto de gravámenes .

No son impuestos porque no se imponen a todos los contribuyentes ni van al presupuesto de ninguna entidad pública y tampoco son renta de destinación específica, porque simplemente no son renta estatal sino recursos de los trabajadores que no tienen carácter de salario.

Por esta razón, entre las Cajas de Compensación y los recursos del sistema de seguridad social surge una relación indisoluble e inescindible que impide considerar dichos recursos, en algún momento del ciclo en que intervienen, como propios de aquellas.

En esta medida, sólo los recursos que capten las cajas por fuera del concepto de seguridad social, son consideradas rentas propias y no tienen naturaleza de recursos parafiscales, pudiendo ser objeto de gravámenes en los términos que los define la ley.

Por lo tanto, el impuesto de patrimonio que grave la totalidad del patrimonio líquido de las Cajas de Compensación, es contrario a la Constitución, de forma que, con la interpretación demandada se gravan los ingresos parafiscales que hacen parte fundamental del patrimonio líquido de tales Cajas.

**4.2. Argumentos del doctor Juan Carlos Cortés González.** Ventila el coadyuvante dos problemas jurídicos en su libelo, a saber: 1) Las Cajas de Compensación Familiar, los fondos de empleados y las asociaciones gremiales son contribuyentes del impuesto al patrimonio con respecto a ingresos distintos de los generados en actividades industriales, comerciales y financieras, distintas a la inversión de su patrimonio, esto es, lo son en relación con actividades de salud, educación, recreación y desarrollo social?, y 2) Considerar como base gravable del impuesto de patrimonio, el patrimonio líquido total de las Cajas de Compensación Familiar, es contrario al principio de intangibilidad de los recursos de la seguridad social, consagrado por el inciso 5° del artículo 48 de la Carta Política.

Con antelación al establecimiento del impuesto de patrimonio, el legislador dispuso un régimen especial para el impuesto de renta, respecto a la titularidad pasiva del mismo. Es así como una asociación gremial o una caja de compensación no es sujeto del aludido impuesto si no realiza actividades o genera ingresos por conceptos diferentes a los de salud, educación recreación y desarrollo social.

Más adelante, se creó mediante el Decreto 1838 de 2002 el impuesto para preservar la seguridad democrática, hoy impuesto al patrimonio, como tributo autónomo y diferente, en cuya regulación el legislador recurrió a aplicar criterios de identificación tomados del impuesto sobre la renta, por tanto, una caja de compensación que no realice actividades complementarias de industria, comercio y financieras, no cabe duda que no es responsable del impuesto de renta, como tampoco sujeto pasivo del impuesto al patrimonio.

Retoma luego la definición de las “Cajas de Compensación Familiar”, su naturaleza, funciones y forma de operación, en términos similares a la interviniente anterior, para concluir, como ella, que *“El patrimonio de las cajas de compensación familiar no les pertenece como administradoras del sistema, ni a los empleadores en proporción de sus aportes, ni a los trabajadores individualmente considerados, sino que constituyen un patrimonio social del sector trabajo, como lo ha dicho la Corte Constitucional, afectado legalmente al desarrollo social, por lo que es viable el establecimiento de impuestos a su actividad, pero siempre y cuando se refiera a actividades que no comprometen el desarrollo de la seguridad social y que no se financian con aportes destinados a dicho fin”*.

En consecuencia, si se aplica como base gravable del impuesto al patrimonio la totalidad del patrimonio líquido de las cajas de compensación familiar, sin excluir el que se ha conformado a partir de los aportes parafiscales, ni dejar a salvo el patrimonio afecto a la realización de fines de la seguridad social, se impacta la Constitución, por cuanto se viola el principio de la intangibilidad de los recursos, recogido por el artículo 48 de la Constitución Política.

**4.3. Memorial del doctor Julio Roberto Gómez.** Inicia su libelo con un relato sobre la importancia y la evolución de las cajas de compensación familiar, para enfocar luego el régimen tributario que se les debe aplicar.

A partir de la relación cronológica de las facultades concedidas a dichas entidades por parte del Estado, de acuerdo con las cuales, ellas cumplen importantes

funciones de seguridad social para mejorar el nivel de vida de los trabajadores más pobres, sus familias y la sociedad en general, llega al estudio del artículo 19-2 E.T. que ordena gravar con el impuesto sobre la renta y complementarios a las cajas de compensación, respecto a los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y financieras distintas a la inversión de su patrimonio y a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social.

En el mismo sentido, las Cajas que no desarrollen actividades de las enumeradas como gravadas en el acápite anterior, tampoco deben estar sujetas al gravamen de patrimonio por cuanto no son contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta.

Si la DIAN hubiera armonizado el artículo 19-2 E.T. con el artículo 292 ib. al responder las consultas, tendría que haber concluido que así como las Cajas de Compensación sólo son contribuyentes de renta por algunas de sus actividades, de la misma manera sólo deben serlo del impuesto al patrimonio, respecto de aquel destinado a las mismas actividades gravadas con el antedicho impuesto.

Se centra luego en estudiar la violación, por parte de los conceptos demandados, del artículo 48 de la Carta Política, por disponer de los recursos de la seguridad social para fines diferentes a ella y los motivos por los que dichos conceptos vulneran ostensiblemente los principios a la igualdad y a la equidad, en términos similares a los de la demanda.

**4.4. Exposición del doctor Jorge Enrique Ibáñez Najar.** Al igual que los anteriores coadyuvantes, expone inicialmente las funciones de las Cajas de Compensación Familiar, define el subsidio familiar como redistribución del ingreso y relata en forma cronológica cada uno de los logros en materia social de las citadas cajas, para llegar a determinar el carácter parafiscal de las cotizaciones pagadas por los patronos a favor de sus trabajadores.

No sobra agregar, afirma, que las consideraciones precedentes caben para los recursos que manejan las Cajas de Compensación Familiar, ya que estos hacen parte del sistema de seguridad social, son de naturaleza parafiscal y se encuentran sometidos a la prescripción prevista en el artículo 48 superior.

Transcribe, al igual que la demanda, la Sentencia de la Corte Constitucional que declaró la exequibilidad del artículo 7° del Decreto 1838 de 2002, así como la aclaración de voto de los magistrados Rodrigo Escobar Gil y Jaime Córdoba Treviño, para concluir, como los anteriores, que si bien el impuesto sobre la renta y el impuesto al patrimonio son gravámenes autónomos, cada uno sostenido por sus propias reglas, el legislador, al momento de crear éste último, decidió regular la sujeción pasiva en función de los criterios establecidos para el impuesto sobre la renta, sujeción que está condicionada a que se ostenten, a la vez, las calidades de contribuyente y declarante del enunciado tributo.

Pretender, que por el simple hecho de que el artículo 292 E.T. se refiera de manera general al "*Total del patrimonio líquido*", está gravada la parte de ese patrimonio respecto de la cual no se es contribuyente, sería tanto como afirmar, que aunque las cajas sólo parcialmente son contribuyentes de renta, deben tomar el tributo tomando como base la totalidad de sus rentas, aduciendo que el artículo 26 E.T. se refiere a "*todos los ingresos ordinarios y extraordinarios*", sin realizar distinción alguna.

## **5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN.**

La parte **demandada** reiteró los argumentos de la respuesta a la demanda, enfatizando en que el artículo 295 E.T. no admite interpretaciones más allá de lo que determina textualmente, es decir, que la base del impuesto al patrimonio está constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente, excluyendo únicamente: a) El valor patrimonial neto de las acciones y aportes poseídos en sociedades nacionales y b) Los primeros \$220.000.000 del valor de la casa o apartamento de habitación.

**El demandante** por su parte, además de volver sobre los puntos contenidos en el libelo demandatorio, hace hincapié en que, en la demanda no se pide la aplicación analógica de norma alguna, ni se aspira a que el Consejo de Estado modifique, vía interpretación, el texto de los artículos 292 y siguientes del Estatuto Tributario. Por el contrario, la pretensión se concreta a hacer valer lo establecido en el artículo citado, en cuanto se refiere a los "*contribuyentes declarantes*" del impuesto sobre la renta.

Finaliza, solicitando la realización de una audiencia pública, la cual fue negada por medio de Auto proferido el 18 de enero de 2010.

## II - CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador delegado recomienda denegar las súplicas de la demanda dados los siguientes argumentos:

Del texto del artículo 19-2 E.T. se desprende que las entidades allí mencionadas, entre ellas las Cajas de Compensación, sólo son contribuyentes respecto de los ingresos mencionados en la norma, pero, para nada se refiere al impuesto de patrimonio, como sí lo hace a la renta presuntiva, para excluirla.

Al tiempo, del artículo 292 ib. se colige que son sujetos del impuesto al patrimonio, las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta. En éstos términos, quienes estén obligados a declarar en renta, también lo estarán en patrimonio.

En la normativa que trata el impuesto al patrimonio, no existe norma alguna que permita dar a las Cajas de Compensación un tratamiento especial, ni tampoco una que remita al artículo 19-2 ib. para determinar la base del impuesto al patrimonio.

Se deduce de lo anterior, que las cajas de compensación son contribuyentes del impuesto al patrimonio, siempre y cuando sean contribuyentes de renta, o sea, que cuando no estén obligadas a declarar renta, tampoco lo estarán respecto del impuesto al patrimonio.

Tampoco se puede hablar de violación al derecho a la igualdad, cuando la Administración lo que hizo fue pronunciarse de acuerdo con el contenido del artículo 292 E.T. en el sentido de que las Cajas de Compensación Familiar son sujetos pasivos del impuesto al patrimonio cuando son contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, y que deben establecer la base gravable en los términos del artículo 295 ib., sin establecer discriminación de ninguna clase.

La diferencia que hace el actor entre las Cajas de Compensación que tienen igual patrimonio, pero que la una realiza actividades que le generan ingresos gravados y la otra no, es precisamente la razón por la que la primera es contribuyente de

renta y la otra no, lo que la excluye también del de patrimonio. Por tanto, no es posible predicar que frente al impuesto al patrimonio se esté dando un tratamiento diferente a dos entes iguales, porque no lo son, en la medida en que sus actividades son diferentes.

En este caso, no se estaría exigiendo a las cajas de compensación más de lo que la ley ha dispuesto que contribuyan con relación al tributo en estudio, por tanto, tampoco es de recibo la violación del principio de justicia, aducida por el demandante.

Finalmente, con relación al artículo 48 de la Constitución Política, la DIAN no está en condiciones de destinar recursos de la seguridad social para fines diferentes a ella, y no lo hace, ya que solamente plasma en los conceptos su interpretación respecto del impuesto al patrimonio, ajustándose a las normas sobre las cuales se le solicitó conceptuar.

### III- CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los Conceptos demandados, que tratan sobre la base gravable que debe ser tenida en cuenta por las Cajas de Compensación Familiar para la liquidación y pago del impuesto al patrimonio, contenido en los artículos 292 y siguientes del Estatuto Tributario.

Según la interpretación plasmada en los conceptos demandados, las enunciadas entidades están sometidas a pagar el gravamen al patrimonio siguiendo la regla general, es decir, liquidado sobre el total del patrimonio líquido del contribuyente, dado que la norma no contempla para las cajas de compensación, situación exceptiva alguna.

Contrario a lo anterior, el actor y los coadyuvantes sostienen la posición de que la sujeción pasiva del impuesto de patrimonio es la misma que para el impuesto sobre la renta, por lo que la base gravable para liquidarlo debe conformarse sólo con el patrimonio líquido afecto a las actividades respecto de las cuales dichas entidades tienen la condición de contribuyentes del impuesto sobre la renta.

El Capítulo V del Título II del Libro I del Estatuto Tributario fue modificado por el artículo 17 de la Ley 863 de 2003, el cual creó el Impuesto al Patrimonio (antes Impuesto para la Seguridad Democrática) por los años gravables 2004 a 2006, norma que fue incorporada a los artículos 292 a 298-3 de la misma compilación fiscal. Posteriormente, los artículos 25 a 30 de la Ley 1111 de 2006, modificaron los aludidos artículos, para extender el gravamen hasta el año gravable 2010 e incluir como sujetos pasivos a las "sociedades de hecho".

Los oficios demandados se centran específicamente en el análisis, aplicados a las Cajas de Compensación Familiar, de los artículos 292, 293, 295 y 297 E.T. cuyo texto es el siguiente:

**Artículo 292: "Impuesto al Patrimonio:** Por los años gravables (...), créase el impuesto al patrimonio a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta. Para efectos de éste gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio líquido del obligado".

**Artículo 293: Hecho Generador:** El impuesto a que se refiere el artículo anterior se genera por la posesión de riqueza a 1° de enero del año (...)"



**Artículo 295: Base Gravable:** *La base imponible del impuesto al patrimonio está constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído a 1° de enero del año..., determinado conforme a lo previsto en el título II del libro I de éste Estatuto, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales, así como los primeros (...) del valor de la casa o apartamento de habitación”.*

**Artículo 297: Entidades no sujetas al impuesto al Patrimonio:** *No están obligadas a pagar el impuesto al patrimonio, las entidades a que se refiere el numeral 1° del artículo 19, así como las relacionadas en los artículos 22, 23, 23-1 y 23-2 del Estatuto Tributario. Tampoco están sujetas al pago del impuesto las entidades que se encuentren en liquidación, concordato, o que hayan suscrito acuerdo de reestructuración de conformidad con lo previsto en la Ley 550 de 1999”.*

Si nos referimos a la “*sujeción pasiva*” respecto de la cual enfatiza el actor y los demás intervinientes a lo largo de sus escritos, podemos observar que el artículo 292 transcrito es suficientemente claro cuando determina como sujetos pasivos del impuesto al patrimonio, en general a “*las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho*”, con una sola condición puntual, que es la de ser “*contribuyentes declarantes del impuesto de renta*”.

El término “*contribuyente*”, de acuerdo con el diccionario de la Real Academia Española, atañe a la “*Persona obligada por ley al pago de un impuesto*”, en tanto, el Estatuto Tributario en su artículo 2° determina que “*Son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo, los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial*”. A su vez, el “*declarante*” es la persona sobre la que pesa, por ley, la obligación formal de informar al ente estatal sobre los movimientos económicos que haya realizado dentro de un determinado período.

Se hace necesaria la acotación anterior, con el objeto de aclarar que los calificativos de “*contribuyente*” y “*declarante*” devienen de que sobre la persona recaiga legalmente la obligación formal de informar, y la sustancial de pagar impuestos, ligada directamente al hecho generador del tributo y a la existencia de una base gravable, pero de ninguna forma a la proporción que represente dentro de su actividad o al monto de la misma.

Lo anterior por cuanto tanto en el texto de la demanda, como en los escritos por medio de los cuales los coadyuvantes se adhieren a la misma, se afirma que las Cajas de Compensación Familiar tienen el carácter simultáneo de “*contribuyentes*” y “*no contribuyentes*”, con base en que el artículo 19-2 E.T. ordena que “*Son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, **las cajas de compensación familiar**, los fondos de empleados y las asociaciones gremiales con respecto a los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y en actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social*” .

El calificativo es indivisible, y recae únicamente sobre la persona en sí misma considerada; por lo tanto, las cajas de compensación serán contribuyentes en la medida en que ejecuten actividades gravadas (industriales, comerciales y financieras), y no lo serán si únicamente se dedican a desarrollar actividades relacionadas con la seguridad social. Ahora, si concurren en una misma persona o entidad el desarrollo de actividades gravadas y no gravadas, diferirá la base

gravable sobre la cual se tribute, sin que por ésto pierda su condición de contribuyente, la cual adquiere al surgir la obligación de pagar el impuesto.

Por otra parte, todas las personas obligadas a declarar, no lo están a pagar impuesto, y también las hay que deben tributar sin tener que presentar declaraciones. No obstante, para ser sujeto pasivo del impuesto al patrimonio, deben, por ley, concurrir las calidades de declarante y contribuyente del impuesto de renta, por tanto, si alguna de dichas entidades declara renta pero no está gravada por tal concepto, o viceversa, no tendrá el carácter de sujeto pasivo del impuesto al patrimonio, independiente de la base gravable por la cual se genere el impuesto, pero en ningún caso será procedente aceptar que una persona sea “parcialmente” sujeto pasivo de un tributo, y, menos en este caso, ya que el impuesto sobre la renta y el de patrimonio son dos tributos diferentes y autónomos, donde el legislador está facultado para configurar de forma distinta la sujeción pasiva al uno y al otro.

Luego, no es viable la teoría de aceptar, como lo impetra el demandante, que la sujeción pasiva del impuesto de renta es la misma del impuesto al patrimonio, ya que las Cajas de Compensación que sean declarantes y contribuyentes de renta, sin estar atadas al concepto o al monto por el cual lo sean, serán también sujetos pasivos del impuesto al patrimonio, siempre y cuando sobrepasen el límite monetario fijado por el artículo 293 E.T., dado que no se encuentran enumeradas dentro de las entidades que por ley determina como no sujetas el artículo 297 E.T.

Es decir, que si no superan ese límite podrán ser contribuyentes y declarantes de renta, pero no sujetos pasivos del impuesto al patrimonio.

En lo que hace al hecho generador y la base gravable, el artículo 293 E.T. expone que el impuesto a patrimonio se genera “*por la **posesión de riqueza** a 1° de enero...*”, mientras el artículo 292 ib. identifica el concepto de riqueza con el “*total del patrimonio líquido **del obligado***”, y el 295 del mismo Estatuto define la base imponible como “*el valor del patrimonio líquido **del contribuyente**, poseído el 1° de enero(...), determinado conforme lo previsto en el título II del libro I de este Estatuto (...)*”.

Para determinar el patrimonio líquido de un contribuyente, de acuerdo con las normas referidas, se requiere tener en cuenta que, de acuerdo con el artículo 261 E.T. el patrimonio bruto “*está constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o periodo gravable*”, y el 282 ib. que define el “Patrimonio líquido” como el mismo patrimonio bruto menos las deudas a cargo del contribuyente en la misma fecha.

Ahora, el artículo 263 E.T. es claro cuando explica que “*se entiende por posesión, **el aprovechamiento económico, potencial o real, de cualquier bien en beneficio del contribuyente***”.

Desvirtúa totalmente lo anterior la argumentación del actor y los coadyuvantes, según la cual si se grava con el impuesto al patrimonio la totalidad del patrimonio líquido de las Cajas de Compensación Familiar, se estarían afectando “*los recursos del sistema de Seguridad Social, los cuales son rentas de naturaleza parafiscal **que no pueden ser utilizados para propósitos diferentes al previsto***”.

**en el sistema integral de seguridad social**<sup>2</sup>, por lo que no son objeto de gravámenes”.

En otro aparte de la misma intervención se lee: *“Por esta razón, entre las Cajas de Compensación y los recursos del sistema de seguridad social surge una relación indisoluble e inescindible, **que impide considerar dichos recursos, en algún momento del ciclo en que intervienen, como propios de aquellas**”*

De igual forma, el coadyuvante Juan Carlos Cortés González, aduce que *“El patrimonio de las Cajas de Compensación Familiar no les pertenece, como administradoras del sistema, ni a los empleadores en proporción de sus aportes, ni a los trabajadores individualmente considerados, **sino que constituyen un patrimonio social del sector trabajo, como lo ha dicho la Corte Constitucional, afectado legalmente al desarrollo social**, por lo que es viable el establecimiento de impuestos a su actividad, pero siempre y cuando se refiera a actividades que no comprometan el desarrollo de la seguridad social, y no se financien con aportes destinados a dicho fin”*<sup>3</sup>

A su vez, el doctor Julio Roberto Gómez concluye: *“El espíritu de la norma transcrita, en lo que tiene que ver con las Cajas de Compensación, no es otro distinto que el de impedir **que los recursos por ellas administrados y destinados a la Seguridad y bienestar Social**, se vean afectados al ser gravados con el tributo, con lo cual se afectaría también el nivel de vida de la clase trabajadora”*<sup>4</sup>

Finalmente, el doctor Jorge Enrique Ibáñez Najar, al referirse al carácter parafiscal de las cotizaciones pagadas por los patronos a las Cajas de Compensación a favor de sus trabajadores, considera *“Se advierte claramente, **que los recursos de las Cajas no son propiedad privada del empleador, ni de los trabajadores en particular sino del sector de los trabajadores remunerados. No es pues, un derecho subjetivo de las personas, sino del sector en su conjunto.**”*<sup>5</sup>

Si analizamos el contenido de los artículos 292 y 295 se observa que claramente exponen que la base gravable del impuesto al patrimonio es *“el concepto de riqueza es equivalente al total **del patrimonio líquido del obligado**”*, mientras los artículos que definen el patrimonio bruto y el líquido, se refieren al patrimonio *“poseído”* por el contribuyente, y el 263 ib, explica en forma contundente que la posesión es *“el aprovechamiento económico, potencial o real, de cualquier bien en beneficio del contribuyente”*.

Mal se puede hablar de que en el patrimonio líquido que hace parte de la base para pagar el impuesto al patrimonio de las Cajas de Compensación Familiar, se encuentren involucrados dineros parafiscales de la Seguridad Social, ya que, de acuerdo con la normativa transcrita, la base gravable de dicho tributo la constituyen los bienes apreciables en dinero que le pertenecen, o que son propiedad efectiva de las cajas de compensación, ya que, mal se podría siquiera presumir un aprovechamiento económico en beneficio de las Cajas de los bienes o el dinero que pertenecen a la Seguridad Social, por el simple hecho de que dichos activos, como lo afirman los mismos demandantes, no son propiedad privada de estas empresas, sino que constituyen el patrimonio social del sector trabajo y que dichas Cajas solamente lo administran.

<sup>2</sup> Intervención de la Dra ROCÍO MERCEDES ARAÚJO OÑATE, Folio 199 c.p.

<sup>3</sup> Folio 213 c.p.

<sup>4</sup> Folio 230 c.p.

<sup>5</sup> Folio 264 c.p.

El artículo 182 de la ley 100 de 1993 hace evidente el hecho de que los recursos y el patrimonio que le pertenecen a la Seguridad Social no pueden confundirse dentro de los propios de la entidad que los administra, cuando ordena respecto de las entidades que prestan servicios de salud: "*Las Entidades Promotoras de Salud manejarán los recursos de la seguridad social originados en las cotizaciones de los afiliados al sistema, en cuentas independientes del resto de rentas y bienes de la entidad*".

Lo anterior da cuenta de que con la aplicación del impuesto de patrimonio a las entidades que administran dineros que pertenecen al Sistema General de Seguridad Social, no se configura el presunto incumplimiento del artículo 48 de la Carta Política, aducido por los libelistas, respecto de dichos valores, los que no son objeto del gravamen al patrimonio, por no ser propiedad de quienes los manejan, sino que se destinan exclusivamente para atención de los beneficiarios a quienes ellas le prestan el servicio.

Por tanto, la base gravable de las cajas de compensación para liquidar el impuesto al patrimonio, es la integrada por el patrimonio líquido que efectivamente les pertenezca, siempre y cuando supere los topes legales exigidos por la ley para estar obligados a su pago.

Por último, respecto de la violación a los principios de la equidad y la igualdad, la normativa que reglamenta el impuesto al patrimonio, establece unos parámetros generales, que cobijan a todas las personas que cumplan con los presupuestos para estar obligados y no se encuentren relacionados taxativamente entre los excluidos de dicho deber. En ninguno de los artículos que a éste aspecto se refieren, existe norma alguna que permita dar a las Cajas de Compensación Familiar un tratamiento especial, por lo que no es posible que la DIAN lo estableciera por vía conceptual.

En consecuencia, en los oficios acusados, no se está exigiendo a las Cajas de Compensación más de lo que la misma ley ha dispuesto que contribuyan en relación con el impuesto de patrimonio, por tanto, no es de recibo de la Sala la supuesta violación a las normas expuestas en la demanda, por lo que los actos demandados se ajustaron a derecho.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

#### **F A L L A:**

**Primero: NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda.

**Segundo: RECONÓCESE** personería para actuar a nombre de la DIAN, a la doctora MARÍA HELENA CAVIEDES CAMARGO en los términos del poder que obra en el expediente.

**CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CÚMPLASE.**

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidenta de la Sección

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**