



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., dieciséis (16) de octubre de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD
Radicación: 11001-03-27-000-2017-00025-00 (23108)
Demandante: FREEDOM PROPERTIES DEVELOPMENT SAS
Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Temas: Potestad reglamentaria. Autorretención en la fuente en el impuesto sobre la renta. Renta exenta del sector hotelero. Artículo 207- 2 del ET. Legalidad condicionada. Sentencia C-235 de 2019 de la Corte Constitucional.

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide, mediante sentencia, el contencioso de única instancia promovido en contra de algunos apartes del artículo 1.º del Decreto 2201 de 2016.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

La demandante solicitó la nulidad de los siguientes apartados subrayados del artículo 1.º del Decreto 2201 de 2016 (ff. 94 a 97):

Artículo 1. Adición del Título 6, parte II, del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016. Adiciónase el Título 6, Parte II del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 con los siguientes artículos:

“Artículo 1.2.6.6. Contribuyentes responsables de la autorretención a título del impuesto sobre la renta y complementario. A partir del primero (1o) de enero de 2017, tienen la calidad de autorretenedores a título de impuesto sobre la renta y complementario de que trata el parágrafo segundo (2) del artículo 365 del Estatuto Tributario adicionado por la Ley 1819 de 2016, los contribuyentes y responsables que cumplan con las siguientes condiciones:

1. Que se trate de sociedades nacionales y sus asimiladas, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementario o de los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras o sin residencia.

2. Que las sociedades de que trata el numeral 1 de este artículo, estén exoneradas del pago de las cotizaciones al Sistema General de Seguridad Social en Salud y del pago de los aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional del Aprendizaje (SENA), del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud, respecto de los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes, por sus ingresos de fuente nacional obtenidos mediante sucursales y establecimientos permanentes, de conformidad con el artículo 114-1 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 65 de la Ley 1819 de 2016.

Lo anterior sin perjuicio de que a los contribuyentes y responsables obligados al sistema de autorretención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementario de que trata este artículo, se les practique la retención en la fuente cuando hubiere lugar a ello, de conformidad con las disposiciones vigentes del impuesto sobre la renta y complementario.

Los contribuyentes que de conformidad con lo establecido en el parágrafo 1o del artículo 368 del Estatuto Tributario, tengan la calidad de autorretenedores, deberán practicar adicionalmente la autorretención prevista en este artículo, si cumplen las condiciones de los numerales 1 y 2.

Parágrafo. No son responsables de la autorretención de que trata este artículo, las entidades sin ánimo de lucro y demás contribuyentes y responsables que no cumplan con las condiciones de los numerales 1 y 2 de este artículo.

Artículo 1.2.6.8. Autorretenedores y Tarifas. A partir del 1o de enero de 2017, para efectos del recaudo y administración de la autorretención a título de impuesto sobre la renta de que trata el artículo 1.2.6.6 de este decreto, todos los sujetos pasivos allí mencionados tendrán la calidad de autorretenedores.

Para tal efecto, esta autorretención a título de impuesto sobre la renta se liquidará sobre cada pago o abono en cuenta realizado al contribuyente sujeto pasivo de este tributo, de acuerdo con las siguientes actividades económicas y a las siguientes tarifas:

Cód. actividad	Nombre actividad	Tarifa autorretención
<u>5511</u>	<u>Alojamiento en hoteles</u>	<u>0,80%</u>
<u>5512</u>	<u>Alojamiento en apartahoteles</u>	<u>0,80%</u>
<u>5513</u>	<u>Alojamiento en centros vacacionales</u>	<u>0,80%</u>
<u>5514</u>	<u>Alojamiento rural</u>	<u>0,80%</u>
<u>5519</u>	<u>Otros tipos de alojamientos para visitantes</u>	<u>0,80%</u>
<u>5520</u>	<u>Actividades de zonas de camping y parques para vehículos recreacionales</u>	<u>0,80%</u>
<u>5530</u>	<u>Servicio por horas</u>	<u>0,80%</u>
<u>5590</u>	<u>Otros tipos de alojamiento n.c.p.</u>	<u>0,80%</u>

(...)

No procederá la autorretención aquí prevista, sobre los pagos o abonos en cuenta que no se encuentran gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios.

(...)

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 2.º, 13, 29 y 83 de la Constitución; 18 de la Ley 788 de 2002; 3.º del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011) y el Decreto 463 de 2016.

El concepto de violación de estas disposiciones se resume así (ff. 15 a 29):

Sostuvo que la norma demandada le concedió un alcance e interpretación erróneo al artículo 18 de la Ley 788 de 2002 que estableció, en los ordinales 3.º y 4.º del artículo 207-2 del Estatuto Tributario (ET), la renta exenta en el impuesto sobre la renta para la prestación de servicios hoteleros. Lo anterior, por cuanto impuso a los contribuyentes beneficiarios de dicha renta exenta la obligación de practicar la autorretención del impuesto sobre la renta de que trata el parágrafo 2.º del artículo 365 del ET (luego de ser modificado por la Ley 1819 de 2016).

Reprochó que la disposición acusada omitiera aclarar que no están obligados a realizar la autorretención en cuestión los contribuyentes que prestan servicios hoteleros con exención en el impuesto sobre la renta. Censuró que la norma desconociera la aplicación de la desgravación prevista en el artículo

18 de la Ley 788 de 2002.

Finalmente, argumentó que el decreto demandado vulneró la confianza legítima y desconoció los derechos adquiridos de aquellos que realizaron inversiones en el sector hotelero para acceder a la exención en comento.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda (ff. 140 a 149), para lo cual:

Expresó que la actora interpretó de manera parcializada el ordenamiento jurídico que determina la legalidad del acto demandado, pues no incluyó dentro de su análisis la modificación que efectuó el artículo 100 de la Ley 1819 de 2016 al artículo 240 del ET. Advirtió que esa disposición fijó el 9% como nueva tarifa del impuesto aplicable a los contribuyentes referidos en los ordinales 3.º y 4.º del artículo 207-2 del ET, con la finalidad de mantener la carga tributaria que había sido asignada por medio del impuesto sobre la renta para la equidad CREE. Concluyó que en realidad se conservó el tratamiento y prerrogativas concedidas por el legislador mediante el artículo 18 de la Ley 782 de 2002.

Señaló que, dado lo anterior, el Gobierno ejerció las potestades reglamentarias reconocidas por la Constitución y reguló el mecanismo de la autorretención como mecanismo para obtener anticipadamente el impuesto a cargo de tales contribuyentes. Insistió en que el decreto censurado reglamentó una norma expedida por el Legislativo.

Finalmente, alegó que no se vulneró la seguridad jurídica ni la confianza legítima de los contribuyentes que accedieron a la renta exenta, toda vez que, luego de la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016, se mantuvo la misma carga tributaria que soportaban antes de la expedición de esa ley. Agregó que, si se admitiera la vulneración planteada, la misma no tiene la entidad de generar la nulidad del acto demandado, porque los contribuyentes no adquirieron ningún derecho y el cambio normativo no fue intempestivo, pues tuvo lugar 15 años después de que fuera establecida la exención.

Por su parte, la DIAN, obrando en calidad de coadyuvante de la parte demandada, se opuso a las pretensiones de la demanda (ff. 132 a 139), en estos términos:

Manifestó que el artículo 100 de la Ley 1819 de 2016 modificó el contenido de la exención prevista en el artículo 207-2 del ET, razón por la cual el decreto demandado se ajusta al ordenamiento y, en concreto, a las nuevas

obligaciones tributarias de aquellos contribuyentes beneficiarios del beneficio fiscal mencionado.

Aclaró que no hubo extralimitación en el ejercicio de la potestad legislativa en materia tributaria, ni de la potestad reglamentaria propia del ejecutivo. Por el contrario, señaló que este, en ejercicio de las funciones que le reconoce la Constitución, fijó los porcentajes de autorretención.

Por último, precisó que la presunta vulneración de los principios de confianza legítima y de seguridad jurídica no es asunto que deba determinarse en el *sub lite*, comoquiera que es un debate que subyace a la modificación del artículo 240 del ET efectuada por el artículo 100 de la Ley 1819 de 2016. En ese sentido, argumentó que le corresponde a la actora plantear ante la Corte Constitucional dichos argumentos.

Audiencia inicial

La audiencia inicial de que trata el artículo 180 del CPACA tuvo lugar el 12 de diciembre de 2018, y comparecieron las partes y el Ministerio Público (ff. 165 a 170). En la diligencia, el magistrado ponente señaló que no se advertían irregularidades ni causales de nulidad que afectaran la validez y eficacia de las actuaciones judiciales adelantadas. De otra parte, verificó que la demandada no había propuesto ninguna excepción previa y que tampoco había lugar a decretar una de oficio.

Indicó que correspondía decidir si el reglamento demandado, al no exceptuar las rentas derivadas de la prestación de servicios hoteleros del mecanismo de autorretención fijado por los artículos 1.2.6.6 y siguientes (adicionados por el Decreto 2201 de 2016) del Decreto Único Reglamentario en materia Tributaria (DURT, Decreto 1625 de 2016), incurrió en: (i) indebida aplicación e interpretación errónea de los numerales 3.º y 4.º del artículo 207-2 y 240 del ET; y (ii) violación de los principios constitucionales de buena fe, seguridad jurídica y confianza legítima.

En relación con la fijación del litigio así planteada, la demandante solicitó adicionar que los cargos de nulidad se circunscriben al caso de: contribuyentes del impuesto sobre la renta que accedieron a la exención para la prestación de servicios hoteleros con anterioridad a la expedición de la Ley 1819 de 2016.

Por su parte, la demandada y el agente del Ministerio Público se mostraron conformes con la fijación del litigio.

El magistrado sustanciador afirmó que el cuestionamiento formulado por la

demandante sería tenido en cuenta al momento de proferir pronunciamiento de fondo.

En atención a las características del debate jurídico planteado y a lo dispuesto en el inciso final del artículo 181 del CPACA, la Sala prescindió de realizar la audiencia de pruebas y la de alegaciones y juzgamiento. Por ende, dispuso correr traslado a las partes por el término común de 10 días, para alegar de conclusión.

Alegatos de conclusión

La demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda (f. 179 vto.) y, en escrito aparte, solicitó tener como elemento probatorio adicional la sentencia C-235 de 2019, proferida por la Corte Constitucional, mediante la cual se declaró constitucional el artículo 100 de la Ley 1819 de 2016 bajo el entendido de que los contribuyentes que hubieran acreditado las condiciones para acceder a la exención prevista en los ordinales 3.º y 4.º del artículo 207-1 del ET, con anterioridad al 29 de diciembre de 2016, podrán disfrutar del beneficio durante el termino establecido en tales normas (ff. 186 a 189).

La DIAN, en calidad de coadyuvante, reiteró los argumentos expuestos en el escrito de coadyuvancia con el que contestó la demanda (ff. 172 a 174).

El Ministerio Público solicitó negar las pretensiones de la demanda (ff. 182 a 184). Conceptuó que mientras la Corte Constitucional no se pronuncie sobre la demanda de inconstitucionalidad interpuesta sobre el artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, el decreto aquí demandado es legal y surte todos los efectos.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- La Sala decide sobre la solicitud de simple nulidad de los apartes del artículo 1.º del Decreto 2201 de 2016 demandados. De conformidad con la fijación del litigio efectuada en la audiencia inicial (f.167 vto.), corresponde determinar si las disposiciones acusadas, al no excluir expresamente de la obligación de autorretener a título de impuesto sobre la renta a los ingresos derivados de la prestación de servicios hoteleros exentos, incurrió (i) en indebida aplicación e interpretación errónea de los numerales 3.º y 4.º del artículo 207-2 y 240 del ET; y (ii) en violación de los principios constitucionales de buena fe, seguridad jurídica y confianza legítima.

De acuerdo con la actora, la autorretención en cuestión no le puede ser exigida

a los contribuyentes del impuesto sobre la renta que accedieron a la renta exenta establecida en los ordinales 3.º y 4.º del artículo 207-2 del ET; mientras que para la demandada, y para la DIAN como coadyuvante, el alegado beneficio fiscal fue modificado por el artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, razón por la cual las rentas que gozaban de la exención actualmente están gravadas con una tarifa del 9% en el impuesto sobre la renta.

2- Sobre el particular, observa la Sala que el parágrafo 2.º del artículo 365 del ET (en la redacción que le dio el artículo 125 de la Ley 1819 de 2016) facultó al Gobierno para establecer un sistema de autorretención en la fuente en el impuesto sobre la renta y complementarios. En desarrollo de ese mandato, el decreto sobre el que recae el presente juicio adicionó los artículos 1.2.6.6 a 1.2.6.11 al Decreto 1625 de 2015, por el cual se expidió el Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria (DURT).

Concretamente, los apartes demandados del decreto le asignaron a las sociedades nacionales y asimiladas, contribuyentes del impuesto sobre la renta, la obligación de practicar la mencionada autorretención en la fuente a partir del 01 de enero de 2017, obligación para la cual se fijaron las tarifas correspondientes a las actividades hoteleras.

Tal autorretención, al igual que sucede con el mecanismo de retención en la fuente de que trata el artículo 365 del ET, constituye una obligación tributaria material cuya finalidad es facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre la renta y complementarios, pues se dirige a asegurar el recaudo del impuesto dentro del mismo ejercicio gravable en que se causa el tributo (artículo 367 *ibidem*), pero con la particularidad de que el sujeto obligado a practicarla no es quien efectúa el pago o abono en cuenta gravable, sino, el mismo sujeto pasivo que percibe el ingreso sometido a tributación.

En desarrollo de esa finalidad, el artículo 366 *ejusdem* prescribe que la percepción anticipada del tributo se realiza sobre los «pagos o abonos en cuenta susceptibles de constituir ingreso tributario para el contribuyente del impuesto sobre la renta»; motivo por el que a su vez el ordinal 2.º del artículo 369 del ET dispone que no están sometidos a retención en la fuente «los pagos o abonos en cuenta que por disposiciones especiales sean exentos» del impuesto para su perceptor. Para lograrlo, el artículo 366-2 del ET advierte que a las retenciones en la fuente (y aunque la norma no las mencione, también a las autorretenciones) que se establezcan «les serán aplicables en lo pertinente, las disposiciones contenidas en los libros segundo y quinto» del ET (*i.e.* artículos 365 a 419 y 555 a 869, respectivamente), que, en definitiva, constituyen el parámetro al que se debe sujetar el ejercicio de la potestad reglamentaria del Gobierno.

Bajo esas consideraciones, las normas acusadas no podrían establecer la obligación de practicar autorretenciones en la fuente sobre ingresos que se encuentren exentos para su beneficiario.

3- Resulta entonces necesario determinar si los ingresos provenientes de la prestación de servicios hoteleros están o no gravados con el impuesto sobre la renta por efecto de la modificación hecha por la Ley 1819 de 2016 a los artículos 207-2 y 240, parágrafo 1.º, del ET.

La Sala destaca que, el artículo 18 de la Ley 788 de 2002, que adicionó el artículo 207-2 del ET, estableció una exención para los servicios hoteleros. Señaladamente, el ordinal 3.º del artículo 207-2 dispuso que las rentas provenientes de la prestación de servicios hoteleros, originadas en nuevos hoteles construidos dentro de los 15 años siguientes a la entrada en vigencia de la ley, estarían exentas del impuesto sobre la renta por un plazo de 30 años; y el ordinal 4.º estableció que estaban exentas, también por un término de 30 años, las rentas provenientes de servicios hoteleros prestados en hoteles que se remodelaran y/o ampliaran dentro de los 15 años siguientes a la expedición de la Ley 788 de 2002.

Posteriormente, el artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, modificó el parágrafo 1.º del artículo 240 del ET, en el sentido de establecer que a partir del 01 de enero de 2017 *«las rentas a las que se referían»* los ordinales 3.º y 4.º del artículo 207-2 están gravadas con el impuesto sobre la renta a la tarifa del 9%, a condición de que el contribuyente hubiera cumplido con los requisitos fijados para acceder a ellas. Sobre esta norma se pronunció la Corte Constitucional en la sentencia C-235 de 2019 en la cual determinó que la disposición era constitucional *«en el entendido que los contribuyentes que hubieren acreditado las condiciones para acceder a la exención de renta prevista en el artículo 18 de la Ley 788 de 2002 -que adicionó el artículo 207-2 del Estatuto Tributario-, podrán disfrutar de dicho beneficio durante la totalidad del término otorgado en esa norma»*.

A la luz de la decisión de constitucionalidad, los contribuyentes que hubieren cumplido los requisitos para acceder a la exención establecida en los ordinales 3.º y 4.º del artículo 207-2 del ET, entre el 01 de enero de 2003 y el 29 de diciembre de 2016 (fecha de entrada en vigor de la Ley 1819 de 2016), conservan la exención por el tiempo fijado en los referidos ordinales, pese a lo dispuesto en el parágrafo 1.º del artículo 240 del ET tras ser modificado por el artículo 100 de la Ley 1819 de 2016. No así los contribuyentes que no habían cumplido los requisitos en la fecha indicada, los cuales no tienen derecho a la exención para actividades hoteleras creada por la Ley 788 de 2002.

4- La decisión de la Corte Constitucional resulta determinante para el examen de legalidad que aquí se adelanta, en la medida en que, conforme a lo antes considerado, los sujetos pasivos del impuesto que continúan disfrutando de la exención indicada, no podrían estar obligados a realizar la autorretención en la fuente en los términos de los artículos 1.2.6.6, 1.2.6.7 y 1.2.6.8 del DURT; y, al contrario: sí tendrán que efectuarla quienes no disfruten de ese beneficio.

Lo anterior, porque en el régimen de tributación en el impuesto sobre la renta de las actividades hoteleras la exención a la que nos referimos no constituye la regla general, pues solo tienen derecho a ella los contribuyentes a los que se refirió la sentencia de la Corte Constitucional C-235 de 2019. Los demás sí están sometidos a gravamen.

Así las cosas, la Sala juzga que las disposiciones demandadas se ajustan al ordenamiento, pero bajo el entendido de que no establecen la obligación de efectuar la autorretención en la fuente a las entidades contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que, en los términos de la decisión adoptada por la Corte Constitucional en la sentencia C-235 de 2019, conserven la exención prevista en los ordinales 3.º y 4.º del artículo 207-2 del ET (procedentes del artículo 18 de la Ley 788 de 2002) hasta que se cumpla el término de 30 años fijado en la misma norma.

5- Finalmente, la Sala advierte que no hay lugar a condenar en costas, de conformidad con lo previsto en el artículo 188 del CPACA.

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

FALLA

1. **Declarar** que el artículo 1.º del Decreto 2201, del 30 de diciembre de 2016, **es legal de manera condicionada**, de conformidad con las consideraciones del presente fallo, de modo que la autorretención del impuesto sobre la renta que establece no le es exigible a los contribuyentes que conserven el derecho a la exención prevista en los ordinales 3.º y 4.º del artículo 207-2 del Estatuto Tributario.

2. Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ