Sentencia C-235/19

Referencia: expediente D-12173

Demanda de inconstitucionalidad contra el parágrafo 1º (parcial) del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016 "*por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones".*

Magistrado Ponente:
JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS

Bogotá D.C., veintinueve (29) de mayo de dos mil diecinueve (2019).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y trámite establecidos en el Decreto Ley 2067 de 1991, profiere la siguiente:

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública consagrada en el artículo 241 de la Constitución, el ciudadano Gustavo Adolfo Toro Velásquez formuló demanda de inconstitucionalidad contra el parágrafo 1º (parcial) del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016.

Mediante auto de catorce (14) de junio de 2017 el despacho de la Magistrada Gloria Stella Ortiz Delgado, a quien le fue repartido originalmente el presente asunto, admitió la demanda por los cargos de violación de los artículos 58, 83, 338 y 363 superiores referidos a la irretroactividad de la ley tributaria y la violación del principio de buena fe y confianza legítima, al encontrar que cumplía con los requisitos generales previstos en el artículo 2º del Decreto 2067 de 1991.

Sin embargo, en el mismo proveído decidió inadmitir la demanda de inconstitucionalidad con respecto al cargo por violación de los artículos 4 y 6 de la Constitución referentes a la posible vulneración de los principios de estabilidad y seguridad jurídica, por no cumplir con los requisitos de pertinencia y suficiencia, y se le concedió al actor el término de tres (3) días, para que, si lo estimase conveniente, corrigiera los defectos señalados.

Mediante auto de veinte (20) de septiembre de dos mil diecisiete (2017) la Magistrada Sustanciadora decidió rechazar la demanda en lo que respecta a los cargos de inconstitucionalidad por violación de los artículos 4º y 6º de la Constitución, ya que no fue subsanada por el actor en el término establecido.

A través de providencia del catorce (14) de junio de 2017 se dispuso (i) correr traslado del proceso al Procurador General de la Nación para que emitiera el concepto correspondiente, (ii) comunicar la iniciación del proceso al Presidente de la República, al Presidente del Congreso, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, al Departamento Nacional de Planeación; y a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para que presentaran concepto sobre la constitucionalidad de la norma demandada dentro de los diez (10) días siguientes al recibo de la comunicación respectiva.

Así mismo, se invitó a participar a la Academia Colombiana de Jurisprudencia; al Instituto Colombiano de Derecho Tributario; al Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia; a la Facultad de Derecho de la Universidad de los Andes; a la Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad Nacional; a la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad de Nariño; al Observatorio de Intervención Ciudadana Constitucional de la Universidad Libre; y a la Red por la Justicia Tributaria en Colombia, con finalidad similar a la referida anteriormente.

El proceso en curso fue suspendido en sus términos ordinarios, el veintiuno (21) de junio de 2017, con base en el Decreto Ley 121 de 2017 y el auto 305 de 2017.

Mediante escrito de veintisiete (27) de septiembre de 2018, la Magistrada Gloria Stella Ortiz Delgado manifestó por tener interés en la decisión, podía encontrarse incursa en impedimento para conocer el asunto conforme los artículos 25 y 26 del Decreto Ley 2067 de 1991. En sesión de Sala Plena celebrada ese mismo día, se aceptó el impedimento y, en consecuencia, el diez (10) de octubre de 2018 fue remitido el expediente a la Secretaría General de la Corte, a efecto que se adelantara el trámite correspondiente.

El once (11) de octubre de 2018, la Secretaría General envió el expediente D-12173 al Magistrado José Fernando Reyes Cuartas a fin de que asumiera la sustanciación del mismo.

II. NORMA DEMANDADA

La norma acusada es del siguiente tenor, subrayándose los apartes demandados:

LEY 1819 DE 2016
(diciembre 29)
Diario Oficial No. 50.101 de 29 de diciembre de 2016

CONGRESO DE LA REPÚBLICA

Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA
DECRETA:

ARTÍCULO 100. Modifíquese el artículo 240 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 240. Tarifa general para personas jurídicas. La tarifa general del impuesto sobre la renta aplicable a las sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras o sin residencia obligadas a presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, será del 33%.

PARÁGRAFO 1o. A partir de 2017 las rentas a las que se referían los numerales 3, 4, 5 y 7 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario y la señalada en el artículo 1o de la Ley 939 de 2004 estarán gravadas con el impuesto sobre la renta y complementarios a la tarifa del 9% por el término durante el que se concedió la renta exenta inicialmente, siempre que se haya cumplido con las condiciones previstas en su momento para acceder a ellas. (...)"

III. LA DEMANDA

1. El demandante considera que la norma acusada desconoce el ordenamiento constitucional formulando dos cargos que fueron admitidos por este Tribunal, a saber: (i) violación del principio de irretroactividad de la ley contenido en los artículos 287, 363 y 338 de la C. Pol.; (ii) vulneración del principio de buena fe y confianza legítima contenido en el artículo 83 de la C. Pol. Respecto de otro cargo propuesto -infracción del principio de estabilidad y seguridad jurídica (arts. 4º y 6º de la C. Pol.)- no se efectuará ninguna mención comoquiera que el mismo fue rechazado mediante auto de veinte (20) de septiembre de 2018.

2. El actor señala que el apartado demandado conculca el principio de irretroactividad de la ley tributaria consagrado en los artículos 287.3[1] y 338[2] y 363[3] de la Constitución. En esa medida, solicita que se garanticen a los contribuyentes las situaciones jurídicas consolidadas al momento de la expedición de la norma acusada, de manera que se les apliquen los efectos jurídicos derivados de la normatividad anterior por el plazo temporal en ella fijado.

Indica que el parágrafo 1º del artículo 100, de una forma intempestiva y abrupta, varió las condiciones de todos aquellos contribuyentes que ostentaban rentas exentas relacionadas con los servicios hoteleros, ya sea que fueran prestados en hoteles nuevos, o remodelados y/o ampliados, entre el 1º de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2017, que estaban exentos del pago del impuesto a la renta originada por dichas actividades por un periodo de 30 años, contados desde el inicio de la respectiva operación, como preveía la norma anterior.

3. Encuentra el actor que, conforme a las sentencias C-511 de 1992, C-549 de 1993, C-393 de 1996, C-478 de 1998, C-604 de 2000, C-952 de 2007, C-635 de 2011 y C-785 de 2012, la modificación efectuada en la preceptiva impugnada desconoce situaciones jurídicas consolidadas bajo la ley anterior y, con ello, el principio de irretroactividad de la ley tributaria de origen constitucional.

4. En efecto, señala que mediante la Ley 788 de 2002 se adicionó el artículo 207-2[4] al Estatuto Tributario bajo el siguiente literal:

> *"Artículo 18: Otras Rentas Exentas. Adicionase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:*
>
> *'Artículo 207-2. Otras rentas exentas: Son rentas exentas las generadas por los siguientes conceptos, con los requisitos y controles que establezca el reglamento: (...)*
>
> *3. Servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles que se construyan dentro de los quince (15) años siguientes a partir de la vigencia de la presente ley, por un término de treinta (30) años.*

---

[1] Constitución Política, artículo 287.3: "*Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos (...) 3. Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones*".

[2] Constitución Política, artículo 338: "*En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales y parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. // La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación de los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos (...)*".

[3] Constitución Política, artículo 363: "*El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad*".

[4] En este artículo se incorporó lo siguiente:

> *4. Servicios hoteleros prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen dentro de los quince (15) años siguientes a la vigencia de la presente ley, por un término de treinta (30) años. La exención prevista en este numeral, corresponderá a la proporción que represente el valor de la remodelación y/o ampliación en el costo fiscal del inmueble remodelado y/o ampliado, para lo cual se requiere aprobación previa del proyecto por parte de la Curaduría Urbana y la Alcaldía Municipal, del domicilio del inmueble remodelado y/o ampliado. En todos los casos, para efectos de aprobar la exención, será necesario la certificación del Ministerio de Desarrollo. (...)"*

Con posterioridad, se expidió el Decreto Reglamentario 2755 de 2003 que, en sus artículos 4 y 5, estableció que todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta que presten servicios en hoteles nuevos, que sean construidos entre el 1º de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2017, ostentarán una renta exenta derivada de estas actividades por un periodo de 30 años contados a partir del año gravable en el cual se inicie la operación hotelera, siempre que cumplan los requisitos allí fijados[5]. Agrega que la misma preceptiva aplicaba para los servicios prestados en hoteles que hubieren sido remodelados y/o ampliados en el referido tiempo, sin embargo en estos casos el monto exento se calcula con relación a la proporción del valor de la remodelación en el costo fiscal del respectivo establecimiento[6].

Expone que una vez acreditados los presupuestos requeridos en las normas en mención, ya no se trataba de una expectativa de adquirir el derecho sobre ese beneficio tributario, sino que se consolidaba una situación jurídica *"sobre la cual se habían generado unos derechos subjetivos, según los cuales sus rentas derivadas de los servicios hoteleros serían exentas del impuesto sobre la renta"*[7].

5. Sin perjuicio de lo expuesto, la norma demandada dispuso gravar desde el año 2017 las rentas correspondientes a hoteles nuevos, remodelados y/o ampliados entre el 1º de enero de 2003 y 31 de diciembre de 2017, a la tarifa diferencial del 9 %, cuando se acreditaren los requerimientos para tal efecto. Así, a su juicio quienes se favorecieron de la renta exenta con anterioridad a la expedición de la Ley 1819 de 2016 por un periodo hasta de 30 años, *"ya no tendrían derecho a dicho beneficio materializado, sino que en su lugar, las rentas percibidas por la prestación de los servicios hoteleros sobre la cual*

---

[5] Señala que para acceder al beneficio de renta exenta, los prestadores del servicio hotelero debían cumplir con los siguientes requisitos: (i) inscripción en el Registro Nacional de Turismo del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo; (ii) certificación expedida por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo sobre la prestación de servicios hoteleros en el nuevo establecimiento hotelero; (iii) certificación expedida por la Curaduría Urbana, por la Secretaría de Planeación o por la entidad que haga sus veces del domicilio del inmueble, en la cual conste la aprobación del proyecto de construcción del nuevo establecimiento hotelero y (iv) certificación del Representante Legal y del Revisor Fiscal y/o Contador Público, según el caso, en la cual conste: que la actividad prestada corresponde a servicios hoteleros debidamente autorizados; que el valor de las rentas solicitadas como exentas en el respectivo año gravable corresponde a servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles construidos a partir del 1º de enero de 2003 y que lleva la contabilidad separada de los ingresos por servicios hoteleros y de los originados por otras actividades (folios 37 y 38, cuaderno 1).

[6] Conforme los artículos 6 y 7 del Decreto Reglamentario 2755 de 2003.

[7] Folio 38, cuaderno 1.

gozaban de exención, pasaría estar (sic) sometida al impuesto sobre la renta a una tarifa del 9 %"[8].

Estima que según la jurisprudencia constitucional no se pueden desconocer los efectos jurídicos al contribuyente, negando la aplicación del beneficio obtenido en virtud de una norma derogada mientras estuvo vigente, toda vez que ello estaría convalidando la aplicación retroactiva de la ley tributaria, al permitir que una ley posterior revierta los efectos favorables gestados durante la aplicación de una ley anterior[9]. Bajo tales precisiones, refiere que la preceptiva examinada desconoce abiertamente el principio de irretroactividad de las reglas tributarias, consagrada en los artículos 338 y 363 constitucionales.

6. Igualmente, el actor señala que con la reforma contenida en el parágrafo 1º del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016 se está vulnerando el artículo 83 de la C. Pol. que contiene los principios de confianza legítima y buena fe, puesto que se produjo un cambio repentino y abrupto con la modificación de la ley, en donde no se dispuso un periodo de transición sobre los efectos jurídicos materializados en forma continua por la norma derogada.

Citando la sentencia C-007 de 2002, señala que la confianza legítima y la buena fe impiden modificaciones súbitas e intempestivas y que dicha jurisprudencia ha destacado que esto se genera cuando una determinada disposición (i) haya estado vigente por un largo periodo; (ii) no haya estado sujeta a modificaciones, ni hubiera propuestas solidas de reforma; (iii) su aplicación fuera obligatoria y no discrecional para las autoridades, y (iv) hubiera generado efectos previsibles para los contribuyentes.

Por otro lado, considera que no se tuvo en cuenta un periodo de transición previo para que los contribuyentes adecuaran sus situaciones a la nueva normatividad, y de esta manera se salvaguardara de la garantía de los efectos jurídicos otorgados por la norma anterior, a aquellas personas que hubieran cumplido con las exigencias en ese momento. Al respecto refiere que al tenor de la jurisprudencia constitucional, para derogar beneficios establecidos en las normas y no vulnerar los principios de buena fe y confianza legítima, se debe (i) garantizar un periodo de transición; (ii) no impedir que los contribuyentes se acoplen a la nueva normatividad y (iii) garantizar el disfrute del beneficio tributario consagrado con base en la norma derogada.

7. En consecuencia, insta a la Corte a declarar la exequibilidad condicionada del parágrafo 1º (parcial) del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, en el entendido de que se protejan las situaciones jurídicas consolidadas bajo la normatividad vigente previa a la promulgación de dicha disposición, determinando un periodo de transición hasta tanto se agoten los efectos jurídicos materializados en los respectivos contribuyentes[10].

---

[8] Folio 40, cuaderno 1.
[9] Folio 44, cuaderno 1.
[10] Folio 46, cuaderno 1.

IV. INTERVENCIONES

Presidencia de la República

1. Estima que los apartados del parágrafo demandado deben ser declarados **exequibles**. Considera que no se presenta irretroactividad de la ley tributaria, ya que de manera equivocada los argumentos expuestos en la demanda apuntan a poner de presente la existencia de una aparente situación jurídica consolidada, consistente en el derecho invariable a una exención fiscal por 30 años, previa verificación de las condiciones previstas en la Ley 788 de 2002.

2. Señala que una interpretación en este sentido del principio de irretroactividad de las leyes tributarias conduciría a un escenario inverosímil, conforme al cual el Congreso de la República, bien sea por circunstancias de política fiscal, económica o social, se encontraría desprovisto de facultades para aumentar la carga impositiva.

Encuentra que el actor incurre en un error conceptual que radica en la supuesta transgresión del principio de irretroactividad, el cual no se fundamenta en que la norma proyecte sus efectos hacia el pasado, sino en que esta modifica, en periodos fiscales futuros, las condiciones bajo las cuales se adelantaron proyectos de inversión en los sectores concernidos por las medidas acusadas.

Explica que la tesis del demandante sugiere que si – al momento de su constitución – una empresa está sujeta, por ejemplo, a una tarifa del impuesto sobre la renta de 33 %, cualquier eventual aumento de esta contravendría una situación jurídica consolidada, pues aquella tendría el derecho – *ad infinitum* -, de seguir tributando a dicha tasa, y que cualquier modificación sería necesariamente, de carácter retroactiva.

3. Hace referencia a que en la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016, se explicó que uno de los aspectos principales de la propuesta de la Comisión de Expertos fue la eliminación de los beneficios tributarios existentes, en particular las rentas exentas. Con relación a los hoteles construidos o remodelados entre 2002 y 2017, la propuesta por parte del Gobierno fue que estas rentas exentas mantuvieran su vigencia durante el 2017 para asegurar que los contribuyentes cuenten con un tiempo razonable para ajustarse al nuevo esquema de tributación[11]. Señala que en este caso se dispuso que en adelante estos contribuyentes tributarán a una tarifa del 9 %, equivalente a la carga impositiva que hoy pagan por concepto de CREE [12].

Resalta que el impuesto de renta y complementarios al que hace referencia la norma demandada, es un impuesto de periodo, y que su causación en tiempos futuros no transgrede de manera alguna los mandatos previstos en los artículos 58, 83, 363 y 338 de la C. Pol. dado que resulta evidente que la norma en cuestión se aplica para el lapso fiscal posterior a aquel de la expedición de la

[11] Gaceta del Congreso 894 de 2016.
[12] Ibíd.

Ley 1819 de 2016, ya que los hechos generadores solo se encuentran gravados a la tarifa establecida a partir del año 2017, cuyo pago tendría lugar en 2018.

4. Señala que según los presupuestos establecidos en la jurisprudencia constitucional –sentencia C-007 de 2002–, no se vulneran los principios de buena fe y confianza legítima, porque en este caso se deben tener en cuenta los porcentajes a comparar en una tributación sobre los ingresos (antes de la Ley 1819) en donde se debería incluir el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre la equidad CREE.

Considera que de acuerdo al principio de integralidad de las leyes tributarias, la tarifa del impuesto sobre la renta de personas jurídicas, después de la expedición de la Ley 1607 de 2012, se establecía en un 25%, al tiempo que se causaba un impuesto sobre la renta para la equidad –CREE- con una tarifa del 9%, y que ambos tributos gravaban conjuntamente los ingresos, susceptibles de incrementar el patrimonio, esto es la renta del contribuyente.

Encuentra que los contribuyentes beneficiarios de la exención tributaria que el actor reclama eran sujetos pasivos del impuesto sobre la renta para la equidad –CREE- por lo que tributaban a una tarifa del 9 %. Explica que teniendo en consideración que por medio de la Ley 1819 de 2016 se suprimió el CREE, resultaba necesario para los sujetos activos titulares de exenciones tributarias que continuaran sujetos a la tarifa del 9 %, con el fin de no afectar los ingresos del Estado y, consecuentemente, la provisión de bienes públicos que de allí se derivan. Indica que siendo esto así, esa tarifa consagrada en la norma demandada puede ser entendida como un cambio en la denominación del impuesto, que incluso, resulta más favorable para el contribuyente frente al sistema anterior, teniendo en cuenta la posibilidad de depurar los ingresos constitutivos de la renta.

5. Por último, resalta que el gravamen con el impuesto sobre la renta y complementarios a la tarifa del 9 % por el término durante el que se concedió la renta exenta inicialmente, constituye un mero régimen de transición que respeta los principios de buena fe y estabilidad jurídica, y por ende no transgrede los artículos constitucionales formulados por el actor.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

6. En primer lugar, solicita que la Corte se declare **inhibida** para conocer del asunto de la referencia y, en subsidio, que el precepto demandado sea declarado **exequible.** Sobre la ineptitud de la demanda, estima que carece del requisito ***certeza*** puesto que las razones de inconstitucionalidad planteadas por el actor no se centraron en una proposición real y existente y, al contrario, recayeron sobre una interpretación incorrecta de la Ley 1819 de 2016, que a su juicio supone un empeoramiento de la carga fiscal para los contribuyentes con rentas exentas en virtud de los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario (por la construcción y remodelación de hoteles), sin detenerse a demostrar el detrimento que causa este cambio. Sostiene que el demandante

comparó las tarifas de manera aislada intentando demostrar una carga fiscal mayor a la anterior, cuando en realidad el legislador mantuvo la misma carga fiscal que se les garantizaba con la norma derogada.

Por otra parte, señala que la demanda carece de ***especificidad*** debido a que está constituida por afirmaciones vagas e indeterminadas y es repetitiva. Así mismo, considera que no se cumple con el presupuesto de ***suficiencia,*** en la medida en que no presenta razonamientos suficientes para sustentar la oposición de la norma a la Constitución y se funda exclusivamente en la comprensión personal del actor.

7. De otro lado, considera que si la Corte decide entrar al fondo de la demanda los apartados del parágrafo demandado deben ser declarados **exequibles.** Explica que el demandante omite información fundamental para el análisis de la carga fiscal que asume el contribuyente antes y después de la Ley 1819 de 2016, ya que en su opinión la progresividad no se puede predicar de un impuesto individualmente considerado, sino del sistema tributario en general.

Refiere que no existe ningún "detrimento", teniendo en cuenta que la carga impositiva en renta se mantuvo igual después de la promulgación de la norma acusada. Explica que examinadas las bases gravables, no es posible concluir que se disminuyó, pues deja de lado que se exoneró en esta reforma tributaria del impuesto sobre la renta para la equidad –CREE-, puntualmente afirmó que *"el demandante no puede inducir al error, como pretende a lo largo de su demanda, al comparar un supuesto 0 % (de antes), con un 9 % de ahora. Lo cierto es que el 9 % de ahora, corresponde al mismo 9 % de antes (con el impuesto sobre la renta para la equidad -CREE"*[13].

8. Frente al primer cargo relacionado con la supuesta violación del principio de irretroactividad de la ley, estima que no existe un cambio efectivo en la carga fiscal de los contribuyentes que se acogieron a los beneficios previstos en la Ley 1819, la cual no solo se mantuvo igual, sino que además se disminuyó, bajo el entendido que la base gravable del CREE era más amplia que la del impuesto de renta.

Del mismo modo, hace referencia a que en los antecedentes legislativos[14] se comprueba que *"la propuesta del Gobierno Nacional es mantener la exoneración de aportes parafiscales para esos contribuyentes y gravar esas rentas a una tarifa preferencial del 9 %, que es equivalente a las que pagan actualmente por el CREE"*[15]. Además, señala que en el trámite legislativo se explicó que la exención de los hoteles, conserva el tratamiento para quienes accedieron a ella antes de la entrada en vigencia de esta norma[16], y que precisamente se prevé un régimen de transición para tal efecto.

---

[13] Folio 831, cuaderno 5.
[14] Gaceta 894 de 2016.
[15] Folio 832, cuaderno 5.
[16] Cita la Gaceta del Congreso No 1088 de 5 de diciembre de 2016 que contiene la ponencia para primer debate del Proyecto de Ley No 178 de la Cámara.

9. Con relación al segundo cargo, encuentra que no se está en presencia de situaciones jurídicas consolidadas, principalmente porque los beneficios aún no se han materializado, respecto de los cuales tampoco hay certeza de que se surtan, pues estos dependen de hechos futuros e inciertos y se trata de situaciones jurídicas no consolidadas que se debaten o son susceptibles de discutirse ante autoridades administrativas o judiciales.

Resalta que tratándose de asuntos tributarios estas solo se consolidan con la firmeza de la declaración[17], dado que frente al impuesto sobre la renta y complementarios que contendría el beneficio mencionado, no solo no ha sido presentada (es decir que ni siquiera ha acaecido el beneficio), sino que además puede ser controvertida y discutida en sede administrativa y judicial[18]. Reitera que el actor se equivoca en considerar que se trata de un "derecho adquirido" dado que en este caso el beneficio del impuesto no ha ingresado al patrimonio del contribuyente, ya que se trata de declaraciones tributarias que ni siquiera se han presentado.

Así mismo, a su juicio no existe una modificación súbita, arbitraria e intempestiva, principalmente porque la norma demandada no está modificando la carga impositiva de los contribuyentes, ni afectando los cálculos que, antes de la Ley 1819 de 2016, ya habían realizado previsiblemente los distintos sujetos pasivos destinatarios del beneficio. Finalmente resalta que de acuerdo a la jurisprudencia constitucional el legislador cuenta con una amplia libertad de configuración en el establecimiento de exoneraciones o beneficios fiscales[19].

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-

10. Sostiene que los apartados del parágrafo de la norma acusada deben ser declarados **exequibles** al no vulnerar los principios de irretroactividad de las leyes tributarias, buena fe y confianza legítima consagrados en los artículos 338, 363 y 83 de la C. Pol.

Considera que la modificación del tratamiento tributario a determinadas rentas que habían sido exentas inicialmente, obedece a realidades fiscales del país que justifican el cambio normativo. Indica que en ejercicio de la potestad de configuración legislativa y por necesidades de política fiscal, el legislador decidió variar el tratamiento tributario sin alterar el plazo, por lo cual los beneficiarios tienen en ese término una tarifa especial del 9 % sobre el impuesto de renta y complementarios; muy por debajo de la tarifa general del impuesto del 33 %, que según el artículo 240 del Estatuto Tributario se establece para

---

[17] Cita la sentencia 21616 del 3 de agosto de 2016, de la Sección Cuarta del Consejo de Estado.
[18] Sobre este punto explica que el impuesto sobre la renta y complementario es un tributo de causación periódica, el cual es declarado anualmente al finalizar el mencionado periodo gravable, en esta medida, para el tiempo gravable de 2017, la declaración se efectuaría en 2018, momento en el cual comenzará a contar el término de firmeza de tres (3) años, conforme al artículo 714 del Estatuto Tributario. Concluye que los periodos sobre los que la norma demanda en realidad tendrán efecto (2017 y siguientes) en realidad están muy lejos de adquirir firmeza y por tanto de ser considerados como situaciones jurídicas consolidadas.
[19] Sentencia C-437 de 2013 y C-1060A de 2001.

personas jurídicas. Subraya que en esta materia, las prerrogativas *"no se pueden establecer de forma indeterminada, razón para decir que, no existe (sic) derechos adquiridos, porque se trata de una norma que consagraba un beneficio tributario en el impuesto sobre la renta y complementarios que es un impuesto de periodo anual. Por fuera de cada anualidad son meras expectativas para los contribuyentes que gozan de un tratamiento favorable"*[20].

11. De otro lado, alude que la reforma integrada mediante el parágrafo 1º del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016 responde a una reforma estructural que requería el país en el tema tributario, lo cual incluía modificaciones en los beneficios existentes y por esta razón el principio de irretroactividad no se desconoce en tanto la norma acusada tiene como objetivo la equidad tributaria[21] y eliminar la multiplicidad de regímenes y privilegios[22].

Manifiesta que las rentas obtenidas por servicios hoteleros prestados en instalaciones nuevas, remodeladas y/o ampliadas dentro del plazo estipulado, continúan con un beneficio tributario ya no de renta exenta, sino de tarifa especial en el impuesto sobre la renta y complementarios consagrado en el artículo 240 del Estatuto Tributario, ya que se conservó una tarifa preferencial del 9 % sobre este tipo de rentas.

Finalmente, destaca que los contribuyentes gozarán además de la exoneración del pago de aportes parafiscales y salud, correspondientes a sus trabajadores que devenguen menos de 10 SMLMV, y de este modo la reforma pretende es equilibrar las cargas públicas y proteger los postulados constitucionales de equidad y progresividad tributaria (art. 363 de la C. Pol.).

Instituto Colombiano de Derecho Tributario

12. Con relación al principio de irretroactividad de la ley, indica si bien es cierto los contribuyentes pudieron haber cumplido con los requisitos exigidos para la procedencia de la exención, ello no refleja la existencia de una situación jurídica consolidada que determine, frente a la eliminación de la exención, una aplicación retroactiva de la norma, por lo que no se puede afirmar su inconstitucionalidad.

13. En cambio, menciona que en torno al segundo cargo, los apartados del parágrafo del artículo demandado deben ser declarados **inexequibles**. Al respecto, reseña que la exención sobre las rentas hoteleras fue creada por la Ley 788 de 2002 (art. 18), con lo cual para la fecha de la modificación normativa habían transcurrido aproximadamente 14 años desde la expedición de dicha

---

[20] Folio 795, cuaderno 4.
[21] Cita las recomendaciones de la OCDE, de la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria (CEECT) y del mismo Gobierno.
[22] Señala que en la Exposición de Motivos del Proyecto de ley se especifica que, "*los beneficios producen grandes inequidades y distorsiones en la asignación de los recursos en la economía e la medida en que, o bien benefician a un sector o industria específica, como por ejemplo los extendidos a las empresas editoriales, al turismo y a actividades agropecuarias, o aún peor, a empresas específicas (frente a otras que compiten directamente con ellas) por el hecho de operar en zonas francas o estar amparadas por contratos de estabilidad jurídica…*".

legislación, término significativo a la luz del principio de confianza legítima. Señala que esa norma no fue objeto de modificaciones durante su vigencia y, por ende, el Estado está obligado a respetarla, siempre y cuando se cumplan los requisitos para su procedencia.

Encuentra que la exención sobre las rentas hoteleras "*generó efectos previsibles significativos*", en la medida en que los contribuyentes habrían cumplido los requisitos establecidos en el decreto reglamentario para su procedencia, entre los cuales se encontraban unos de mayor importancia como eran los relativos a la construcción o a la ampliación de los hoteles, lo cual les obligó a realizar importantes erogaciones económicas.

Universidad de Nariño

14. Solicita que la disposición revisada sea declarada **exequible**, dado el amplio margen de configuración legislativa. En su criterio, el asunto examinado no desconoce dicha libertad pues materializa una forma de intervención en la economía por parte del Estado y un mecanismo para garantizar la efectividad de la vigencia de un orden económico y social justo.

En esa medida, afirma que no se encuentran transgredidos los principios de buena fe y confianza legítima, ya que la norma que exceptuaba de cargas tributarias a los servicios hoteleros nuevos, remodelados y/o ampliados, establecía un tiempo de duración cierto y claro, por lo que quienes *primae facie* se veían cobijados por este beneficio, siempre supieron que en algún momento tenían que pagar el impuesto de renta. Explica que el legislador en todo caso sigue otorgando cierto beneficio al sector hotelero, por cuanto limita el impuesto sobre la renta y complementarios a la tarifa del 9 % diferenciándolo del impuesto cobrado a otras personas jurídicas, que corresponde al 33 %.

Concluye que, como la ha señalado la Corte Constitucional, el principio de confianza legítima no supone la imposibilidad de modificación de las disposiciones tributarias, pues la persona no goza una situación jurídica consolidada, sino de una expectativa modificable.

Universidad Externado de Colombia

15. Establece que la preceptiva examinada debe ser declarada **exequibles**, puesto que de acuerdo a la jurisprudencia constitucional, el principio de irretroactividad tributaria no impide que el legislador modifique el ordenamiento jurídico para introducir los cambios que considere necesarios en este campo, y que son una consecuencia del dinamismo propio de las actividades económicas, de manera que el contribuyente tiene una expectativa frente a ciertos escenarios, mas no una situación jurídica consolidada.

Así, considera que las exenciones tributarias no constituyen derechos del sujeto pasivo, porque las normas que las contienen no integran el patrimonio del contribuyente, sino que determinan las pautas a partir de las cuales se configura

el hecho generador de los distintos impuestos existentes dentro del sistema tributario.

16. Señala que el parágrafo 1º (parcial) del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016 sería inconstitucional si derogara o modificara las rentas exentas para los hoteles que realicen la prestación de servicios hoteleros en nuevos hoteles construidos entre el 1º de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2017, para el año gravable 2016 o para periodos gravables anteriores. Sin embargo, estima que de la lectura de la disposición demandada, en concordancia con los artículos 363 y 338 de la C. Pol., la norma no vulnera el principio de irretroactividad ya que la disposición empezó a regir a partir del 1º de enero de 2017.

En este orden de ideas, indica que contrario a lo que afirma el accionante, el cumplimiento de requisitos no implica que la exención tributaria pase a conformar parte del patrimonio de los contribuyentes, sino que son presupuestos mínimos exigidos, para que el sujeto pasivo del tributo pueda acceder al beneficio previsto en el ordenamiento fiscal durante los periodos en los que las mismas se encuentran vigentes. Adicionalmente, expone que en la norma examinada se evidencia que el legislador quiso mantener el beneficio de una tarifa diferencial del 9 % para los contribuyentes que hayan cumplido con los requisitos previos durante el término concebido inicialmente.

17. Por último, concluye que a los beneficiarios de las rentas exentas no les han variado las condiciones fiscales en cuanto al monto de la obligación del año 2016 y año 2017, ya que para el año 2016, materialmente ellos tributaban CREE (impuesto sobre la renta para la equidad) a una tarifa del 9 %, y para el año 2017 la renta exenta paso a ser gravable con una tarifa del 9 %.

VI. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

18. El Ministerio Público solicita que se declare la **exequibilidad condicionada** del parágrafo 1º (parcial) del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016 en el entendido que se mantengan los efectos jurídicos de los numerales 3º y 4º del artículo 207-2 del Estatuto Tributario en relación con:

(i) las situaciones jurídicas consolidadas y que venían gozando de la exención tributaria por la prestación de servicios hoteleros en hoteles construidos, ampliados y remodelados a partir del año 2003;

(ii) las situaciones jurídicas consolidadas al 29 de diciembre de 2016, pero que no habían empezado a gozar de la exención tributaria por la prestación de servicios hoteleros en hoteles construidos, ampliados y remodelados a la entrada en vigencia de la ley 1819 de 2016; y

(iii) para los sujetos pasivos que al momento de entrar en vigencia la Ley 1819 de 2016 venían construyendo, ampliando y remodelando hoteles y concluyeron dichas obligaciones para tener derecho a la exención tributaria a más tardar el 31 de diciembre de 2017.

19. Asegura que el cargo atinente a la posible vulneración de los artículos 334 y 338 de la C. Pol sobre la irretroactividad de las leyes tributarias no está llamado a prosperar, dado que en los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del ET adicionados por la Ley 788 de 2002 se estableció que la exención sería por un término de treinta (30) años contados a partir del año gravable en que empezaran a prestar los servicios hoteleros.

En este sentido encuentra que las situaciones jurídicas consolidadas en materia de exención tributaria del impuesto de renta por la prestación de servicios hoteleros en hoteles nuevos, ampliados o remodelados hasta la vigencia fiscal del año 2016 quedaron en firme, y estima que a partir de la vigencia fiscal del año 2017 los sujetos pasivos que estaban exentos, empezarán a tributar el impuesto de renta a la tarifa del 9 % hasta completar el periodo de 30 años, tiempo por el cual inicialmente se les concedió la renta exenta[23]. De conformidad con ello, colige que la disposición acusada no infringe la prohibición de expedir leyes tributarias con vigencia retroactiva, puesto que sus efectos inician en el periodo fiscal siguiente a la entrada en vigencia de la ley, esto es en 2017.

20. Con relación al segundo cargo sobre la posible vulneración del principio de confianza legítima, encuentra que el legislador pudo haber desconocido las situaciones jurídicas consolidadas. En este sentido, explica que la nueva regulación que sobre la materia fue establecida en el parágrafo 5º del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, fija una tarifa del 9 % del impuesto de renta sobre los servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles o en hoteles ampliados o remodelados dentro de los 10 años siguientes a la vigencia de la Ley 1819 de 2016, únicamente en municipios de hasta doscientos mil habitantes, y por el término de 20 años contados a partir de que comience la prestación del servicio se generan cinco escenarios.

De ahí, el Ministerio Público encuentra que la norma derogada había generado unos efectos previsibles en los sujetos pasivos que llevaron, de buena fe, a acomodar los comportamientos de inversionistas hoteleros, sobre los que tal previsibilidad consistió en que estarían exentos del impuesto de renta por un periodo de treinta años contados a partir del momento en que empezaran a prestar sus servicios hoteleros en los hoteles que hubieren construido, ampliado o remodelado a partir del año 2003.

Teniendo en cuenta lo anterior, considera que el legislador realizó un cambio abrupto o súbito de legislación tributaria para eliminar la exención tributaria hotelera y cambiarla por una imposición del impuesto de renta del 9 % sobre los servicios hoteleros prestados sin ofrecerles a los sujetos pasivos el tiempo y

[23] Indica como ejemplo que "*un hotel que fue construido, ampliado o remodelado en el año 2003 y que empezó a prestar sus servicios en el año 2004, sus exenciones tributarias en materia de renta desde el periodo gravable 2004 hasta el periodo gravable 2016 quedaron en firme, y los 17 periodos fiscales restantes para completar los 30 años, contados a partir de la vigencia fiscal 2017, son los que quedan gravados con el impuesto de renta a la tarifa del 9% de las rentas obtenidas por prestación de servicios hoteleros*" (Folio 880, cuaderno 5).

los medios requeridos para adaptarse a una nueva situación tributaria. En su opinión no existe una situación excepcional o extrema de orden público que justifique el cambio sorpresivo de la legislación tributaria analizada; y además el legislador no analizó que los negocios hoteleros son una inversión muy cuantiosa y de riesgo mayor al promedio en materia de recuperación de la misma y de obtención de las ganancias esperadas, por ser negocios estacionales suntuarios, y no de flujo constante de caja como sucede con la provisión de productos de primera necesidad y de consumo.

Explica que una declaratoria de inconstitucionalidad de la norma resulta contraria al orden superior por comprometer el principio de la separación funcional del poder público, debido a que invadiría la competencia del legislador para modificar las leyes tributarias, y porque al declarar inconstitucional la derogatoria de los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario mediante lo dispuesto en el parágrafo 1º del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, tales artículos continuarían vigentes.

Del mismo modo, señala que tal situación se complicaría si se tiene en cuenta que el legislador, además de la derogatoria indicada, estableció en el parágrafo 5º del mismo artículo 100 de la Ley 1819, una regulación para el estímulo de la construcción, ampliación y remodelación de hoteles, pero dirigida únicamente a municipios de máximo doscientos mil habitantes, que resulta más gravosa y restringida territorialmente que la norma derogada.

VII. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

Competencia

1. De conformidad con lo dispuesto en el numeral 4º del artículo 241 de la Constitución, la Corte es competente para conocer el asunto de la referencia ya que se trata de una demanda interpuesta contra el parágrafo 1º (parcial) del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016 "*por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones*".

Cuestión previa: análisis de los requisitos de la demanda frente a solicitud de inhibición

2. Antes de estudiar el fondo del asunto la Corte se ocupará de analizar en primer lugar la petición de inhibición efectuada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, quien considera que la demanda no cumple con los requisitos de certeza, especificidad y suficiencia, y sugiere que la Corte debe proferir un **fallo inhibitorio.** Entonces, pasa la Sala a verificar si la demanda cumple con los requisitos mínimos para ser analizada.

3. El artículo 40.6 de la C. Pol., establece el derecho de interponer acciones públicas de inconstitucionalidad. El principio *pro actione*, implica que por la naturaleza pública de aquellas acciones, las mismas no deben estar sometidas a

condiciones técnicas especialísimas que la hagan inviable o improcedente. No obstante, la jurisprudencia también ha dispuesto que la demanda de inconstitucionalidad debe cumplir con unos criterios mínimos de racionalidad argumentativa, observando unos presupuestos generales y otros especiales que hagan viable la acción, los cuales deben ponderarse para establecer si se presentan argumentos con la racionalidad argumentativa necesaria para tomar una decisión de fondo.

Sobre los presupuestos generales, se ha señalado que las demandas de inconstitucionalidad deben cumplir con los criterios contenidos en el artículo 2º del Decreto ley 2067 de 1991[24]. Respecto del concepto de violación, la Corte ha señalado que las razones de inconstitucionalidad deben ser *claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes*, debido a que constituyen una carga mínima de argumentación que debe cumplir todo ciudadano[25]. Sin embargo se ha hecho énfasis en que estos requisitos no pueden convertirse en un escrutinio excesivamente riguroso, dado que la acción es de carácter público, y se debe garantizar el principio *pro actione*[26].

4. En el caso objeto de estudio, el Ministerio de Hacienda estima que el demandante hace una interpretación errónea de la norma, en donde omite información relevante al afirmar que la nueva regulación va a empeorar la posición o carga fiscal de los contribuyentes, sin tener en cuenta la base gravable integral y los descuentos que se establecen con la exoneración de impuestos como el CREE. Igualmente, considera que los argumentos de la demanda son vagos e indeterminados, puesto que el actor no demuestra de una manera fehaciente qué implica el cambio de legislación dando lugar a que no se cumplan con los criterios de certeza, especificidad y suficiencia, pues los cargos son una interpretación subjetiva del actor, que no logran cumplir con las exigencias mínimas para ser analizados.

5. Sobre el particular, observa la Sala que no asiste razón a la cartera de hacienda toda vez que el actor sustentó de manera cierta, específica y suficiente las razones sobre las cuales estima que el parágrafo 1º del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, vulnera los principios de irretroactividad tributaria, buena fe y confianza legítima contenidos en los artículos 338, 363 y 83 de la C. Pol.

Para la Sala, cuando el Ministerio justifica la ineptitud de la demanda en que el actor se circunscribió a acusar la existencia de efectos lesivos para los contribuyentes con la expedición de la Ley 1819 de 2016, está presentando argumentos de fondo sobre el estudio de constitucionalidad de la norma y no

---

[24] El artículo 2º del Decreto ley 2067 de 1991, establece que las demandas en las acciones públicas de inconstitucionalidad deben cumplir los requisitos siguientes: *(i)* el señalamiento de las normas acusadas como inconstitucionales, bien a través de su transcripción literal o un ejemplar de la publicación oficial de las mismas; *(ii)* la indicación de las normas constitucionales que se consideren infringidas; *(iii)* las razones por las cuales dichos textos se estiman violados; *(iv)* cuando resultare aplicable, el señalamiento del trámite impuesto por la Constitución para la expedición del acto demandado y la forma en que fue quebrantado; y *(v)* la razón por la cual la Corte Constitucional es competente para conocer de la demanda.

[25] Esta posición se viene sosteniendo desde la sentencia C-1052 de 2001, la cual se ha replicado en diversas oportunidades. Cfr. Sentencias C-055 de 2016, C-004 y C-045 de 2017; C-002 de 2018, entre otras.

[26] Sentencias C-413 de 2003, C-012 de 2010 y C-892 de 2012.

está cuestionando la certeza, especificidad y suficiencia del cargo configurado en el líbelo.

En efecto, se encuentra que el demandante hizo el contraste entre los apartados del parágrafo acusado y las normas superiores en cita, ofreciendo razones claras, especificas, pertinentes, certeras y suficientes. Así, la demanda parte de una recopilación dogmática en la materia, con especial énfasis en la jurisprudencia constitucional sobre cada uno de los principios presuntamente infringidos, y luego aporta las razones en que apoya su petición de inconstitucionalidad.

De tal forma, el actor afirma que la preceptiva examinada varió las condiciones de los contribuyentes de servicios hoteleros que estaban exentos de renta durante 30 años en virtud de la ley que la antecedía, lo cual desconoce, a juicio del accionante, situaciones jurídicas consolidadas bajo la ley anterior y, con ello dice, el principio de irretroactividad de la ley tributaria. Aunado a lo anterior, determinó que al haberse acreditado los requisitos para acceder al beneficio tributario, los contribuyentes contaban con una situación jurídica consolidada respecto del fisco, con lo cual se infringían los principios de buena fe y confianza legítima.

Bajo tales precisiones, la Corte concluye que la demanda cumple con el requisito de certeza debido a que parte del contexto en el que se inserta la norma cuestionada, esto es, de la eliminación de la exención de renta consagrada en la Ley 788 de 2002 y la imposición de un gravamen del 9 % a los mismos sujetos pasivos determinados en esa ley -prestadores de servicios hoteleros que operen en instalaciones nuevas o remodeladas-, para estructurar así sus acusaciones. En esa medida, no se trata de una tesis deducida por el actor, sino de un cargo construido sobre una proposición jurídica real y existente que se desprende del parágrafo 1º del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016.

También se acredita el presupuesto de especificidad, atendiendo a que el actor concretó los efectos derivados del precepto bajo estudio que, en su criterio, generan un cambio súbito e intempestivo en las condiciones de la obligación tributaria al modificar una exención tributaria por un cobro del impuesto sobre la renta correspondiente al 9 %. A su juicio, ello contradice los principios de irretroactividad, buena fe y confianza legítima, postura que desarrolló apoyándose en las subreglas contenidas en los pronunciamientos jurisprudenciales en la materia y explicando cómo las mismas se reúnen en el caso concreto.

De ahí que este Tribunal considera que se efectuó una oposición objetiva y verificable entre el parágrafo 1º del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016 y los artículos 338, 363 y 83 de la C. Pol., a partir de argumentos concretos, directos y determinados de carácter constitucional los cuales otorgan los elementos de convicción suficientes para que proceda el control abstracto por parte de la Corte, habida cuenta de la existencia de una duda mínima sobre la congruencia de la disposición demandada frente al ordenamiento superior.

6. En conclusión, la Corte considera que la demanda cumple con los requisitos mínimos para analizar los cargos formulados por el demandante y que, contrario a lo sostenido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se cumplen con los requisitos de certeza, especificidad y suficiencia.

Problema jurídico y metodología de decisión

7. Surtido lo anterior y habilitado el estudio de fondo en el presente asunto, la Corte se ocupará de determinar si se vulnera el principio de irretroactividad de la ley tributaria contenido en los artículos 338 y 363 de la C. Pol. y los principios de buena fe y confianza legítima contenidos en el artículo 83 superior, con ocasión de la modificación normativa incorporada al artículo 207-2 del Estatuto Tributario mediante el parágrafo 1º (parcial) del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016.

Para solucionar el problema jurídico planteado, la Corte abordará los siguientes temas: (i) el principio de irretroactividad de la ley tributaria, (ii) los principios de buena fe y confianza legítima en materia tributaria; (iii) derechos adquiridos, situaciones jurídicas consolidadas y expectativas legítimas en materia tributaria; (iv) las diferencias conceptuales entre el impuesto sobre la renta y complementarios y el impuesto sobre la renta para la equidad -CREE-; y (v) el examen de constitucionalidad de los apartados del parágrafo demandado.

El principio de irretroactividad de la ley tributaria. Reiteración de jurisprudencia

8. Según la doctrina, la retroactividad surge *"cuando sobreviven supuesto, actos, relaciones, situaciones o efectos jurídicos con origen en una norma anterior, que traen causa de la misma, y que ha sido derogada por otra posterior. El derecho transitorio indica la pauta para regular efectos jurídicos cuando coexisten dos leyes, (anterior y nueva), y la elección no ha sido impuesta por el legislador, dejando esta labor interpretativa al órgano judicial."*[27]

9. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 363 de la Constitución *"las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad".* Aunado a ello, el inciso final del artículo 338 *ejusdem* dispone que *"[l]as leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo".*

10. Este principio ha sido explicado por la jurisprudencia constitucional como *"la imposibilidad de señalar consecuencias jurídicas a actos, hechos o situaciones jurídicas que ya están formalizados jurídicamente, salvo que se prescriba un efecto más perfecto tanto para el sujeto de derecho, como para el*

[27] VALERO FERNÁNDEZ, Carmen Yolanda. Cuestiones de Retroactividad Penal. Madrid: Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid. 2019, p 82-83.

bien común, de manera concurrente, caso en el cual la retroactividad tiene un principio de razón suficiente para operar. Pues lo imperfecto siempre se sujeta a lo más perfecto, dada la naturaleza perfectible de la legalidad. (sic)"[28]

En tal sentido, la Corte ha indicado que *"una ley es retroactiva cuando tiene efectos o alcance hacia el pasado, modificando las consecuencias previstas en un régimen jurídico anterior: 'En términos muy amplios se entiende que una ley es retroactiva cuando proyecta sus efectos sobre el pasado o –con mayor rigor técnico- cuando modifica los efectos jurídicos de hechos o situaciones ocurridos en el pasado. Es decir, cuando les otorga efectos jurídicos que son distintos de los que les otorgaba a esos hechos o situaciones del pasado la ley vigente en el momento en que ellos ocurrieron o se configuraron'*[29]*."*[30]

De tal forma, los pronunciamientos de esta Corporación han resaltado la aplicación de este principio frente a la potestad del Estado previniendo que imponga tributos que se extiendan hacia el pasado[31]. En efecto, la irretroactividad de la ley tributaria garantiza el principio de seguridad jurídica, de manera que *"su alcance pueda ser conocido por los destinatarios de la norma y por los eventuales realizadores de los hechos generadores del gravamen, evitando de esta manera que los sujetos pasivos de la obligación tributaria y, aún los beneficiarios del gravamen, puedan ser tomados por sorpresa, lo que a su turno garantiza la realización del principio de legalidad, a partir del cual se amparan los hechos causados y consolidados bajo el imperio de una norma jurídica"*[32].

Este Tribunal ha reiterado que *"los efectos producidos por la ley tributaria en el pasado debe respetarlos la ley nueva, es decir, que las situaciones jurídicas consolidadas no pueden ser desconocidas por la ley derogatoria"*[33]. Lo expuesto en momento alguno pretende proscribir cualquier tipo de modificación de las leyes tributarias, ni limitar su libertad de configuración legislativa, pues solamente persigue que *"una vez que el legislador ha establecido unas condiciones bajo las cuales los contribuyentes realizan una inversión, hacen una operación, se acogen a unos beneficios, etc., éstas no pueden ser modificadas posteriormente en detrimento de sus intereses, porque la conducta del contribuyente se adecuó a lo previsto en la norma vigente al momento de realizarse el acto correspondiente y de acuerdo con las exigencias por ella previstas"*[34].

11. Esta regla general no es absoluta y, en tal sentido, la Corte ha aceptado una excepción cuando la norma dispone variaciones favorables al

---

[28] Sentencia C-549 de 1993.
[29] *José Luis Shaw, "La aplicación de la norma tributaria en el tiempo, la retroactividad y la ultractividad. En: El Tributo y su aplicación. Perspectiva para el siglo XXI. César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez (Coordinadores). Madrid, Marcial Pons, 2008, p.880.*
[30] Sentencia C-635 de 2011.
[31] Sentencia C-185 de 1997.
[32] Sentencia C-430 de 2009.
[33] Sentencias C-393 de 1996, C-604 de 2000
[34] Sentencias C-604 de 2000 y C-809 de 2007, entre otras.

contribuyente[35]. Para este Tribunal *"[e]n asuntos tributarios, la legislación no puede ser estática ni irreformable, pues ello equivaldría no sólo a desconocer la realidad cambiante de todo país y el dinamismo propio del Estado sino también los fines esenciales que debe cumplir. El recaudo de tributos es básico en toda sociedad, ya que constituye el instrumento esencial de política macroeconómica con que cuenta el Estado para financiar su funcionamiento; adelantar programas de diversa índole en el campo de la salud, la educación, las obras públicas, la seguridad social, la seguridad ciudadana, en fin, satisfacer las necesidades públicas básicas."*[36]

En efecto, la Corte ha destacado que *"el principio de irretroactividad de la ley tributaria no impide ni obstaculiza la labor del legislador de modificar el ordenamiento positivo para introducir los cambios que considere necesarios en ese campo, atendiendo razones políticas, económicas, sociales o de conveniencia. En consecuencia, bien puede modificar, adicionar y derogar disposiciones jurídicas de esa índole, con una sola limitación: la no violación de los distintos postulados, reglas y derechos constitucionales. De no ser así, 'el ordenamiento jurídico correría el riesgo de petrificarse, si al regular las relaciones de coexistencia social y adaptarse a las realidades de cada momento, debiera inhibirse de afectar de una u otra manera las relaciones jurídicas preexistentes'."* [37]

Puntualmente, frente a las normas con efectos retroactivos, se ha indicado que *"si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad, sí puede aplicarse en el mismo periodo sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución. La prohibición contenida en esta norma está encaminada a impedir que se aumenten las cargas del contribuyente, modificando las regulaciones en relación con periodos vencidos o en curso. La razón de la prohibición es elemental: El que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe"*[38].

Empero, esta excepción ha sido interpretada de manera cautelosa por la Corte, en razón a que se encuentran en juego la protección de las situaciones jurídicas consolidadas y el carácter de derecho público que comporta la obligación tributaria.

Al respecto, esta Colegiatura ha afirmado que *"la posibilidad de reconocer efectos retroactivos a leyes tributarias está atada a la presencia de situaciones jurídicas consolidadas.*[39] *Al respecto se indicó que el concepto de derechos adquiridos está intrínsecamente vinculado con la garantía de protección de situaciones jurídicas consolidadas, lo cual a su vez, está relacionado con el principio de irretroactividad de la ley, según el cual los efectos retroactivos de*

---

[35] Sentencia C-785 de 2012.
[36] Sentencia C-393 de 1996.
[37] Sentencia C-604 de 2000.
[38] Sentencia C-527 de 1996.
[39] *Sentencia C- 952 de 2007.*

las leyes en materia tributaria no pueden afectar situaciones ya reconocidas y cuyos efectos se hayan dado bajo una legislación anterior, por lo cual este principio prohíbe en materia de tributos que una ley tenga efectos con anterioridad a su vigencia, salvo que se trate de una disposición favorable para el contribuyente"[40].

Además, la obligación tributaria es una contrapartida con *"alcance colectivo"* en el desarrollo del concepto de Estado social de derecho *"de manera que no puede desconocerse a la hora de revisar los efectos de una medida fiscal el impacto que esta produce no sólo respecto de los contribuyentes o sujetos pasivos del tributo sino respecto de los beneficiarios del mismo, por cuanto la razón de ser del tributo es que el ciudadano contribuya con las cargas públicas dentro de criterios de justicia y equidad, los cuales no pueden ser aplicados arbitrariamente sólo a favor de uno de los sujetos frente a los cuales este tenga incidencia"*[41].

En sentencia C-604 de 2000, este Tribunal aseguró que: *"para efectos de determinar si se han vulnerado o no situaciones jurídicas consolidadas se debe distinguir los casos en que las exenciones se establecen como estímulo o incentivo tributario a cambio de una contraprestación, y aquellas que consagran exenciones generales sin contraprestación alguna, pues en el primer evento se generan situaciones jurídicas particulares y concretas que el legislador está obligado a respetar y el segundo tal fenómeno no se presenta por lo que el legislador bien puede suprimirlas o modificarlas, obviamente con la observancia de los distintos preceptos constitucionales que rigen la materia".*

Entonces, colige la Sala que el artículo 363 superior que funge como una garantía para los contribuyentes, no constituye una restricción inamovible para el legislador, pues a partir de un análisis ponderado frente a la conservación del interés general y el principio democrático, el Congreso cuenta con la competencia para determinar los fines de la política tributaria y las medidas necesarias para alcanzarla, pudiendo modificar el ordenamiento jurídico para introducir los cambios que considere pertinentes, de acuerdo con la realidad del país, con obligatoria observancia del equilibro de cargas para los contribuyentes y, por ende, de las situaciones jurídicas consolidadas de terceros.

12. En suma, el principio de irretroactividad de la ley tributaria de consagración constitucional se soporta en el respeto de la seguridad jurídica y la conservación del orden justo. En tal sentido, generalmente, las normas de contenido tributario no pueden incorporar efectos hacia el pasado, sino que su aplicación debe hacerse imperativa a partir de su expedición. Sin embargo, lo anterior no implica que el legislador esté cohibido para incorporar variaciones en las normas que regulan la materia con la finalidad de atender las necesidades derivadas del dinamismo de la economía, sino que las regulaciones que se expidan deben ser respetuosas del ordenamiento constitucional que rige la

---

[40] Sentencia C-785 de 2012.
[41] Sentencia C-430 de 2009.

materia y, en especial, de las situaciones jurídicas consolidadas de los contribuyentes.

Los principios de buena fe y confianza legítima en materia tributaria. Reiteración de jurisprudencia

13. El artículo 83 superior dispone que *"las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquellos adelanten ante estas".*

La jurisprudencia constitucional ha entendido el principio de buena fe *"como una exigencia de honestidad, confianza, rectitud, decoro y credibilidad que otorga la palabra dada, a la cual deben someterse las diversas actuaciones de las autoridades públicas y de los particulares entre sí y ante éstas, la cual se presume, y constituye un soporte esencial del sistema jurídico; de igual manera, cada una de las normas que componen el ordenamiento jurídico debe ser interpretada a luz del principio de la buena fe, de tal suerte que las disposiciones normativas que regulen el ejercicio de derechos y el cumplimiento de deberes legales, siempre deben ser entendidas en el sentido más congruente con el comportamiento leal, fiel y honesto que se deben los sujetos intervinientes en la misma. En pocas palabras, la buena fe incorpora el valor ético de la confianza y significa que el hombre cree y confía que una declaración de voluntad surtirá, en un caso concreto, sus efectos usuales, es decir, los mismos que ordinaria y normalmente ha producido en casos análogos."*[42]

Además, la Corte ha reiterado que cumple una *"función integradora en el ordenamiento y (...) reguladora de las relaciones entre los particulares y el Estado."*[43] Este principio, entonces, constituye una presunción de hecho que admite prueba en contrario, de forma que no es absoluto y admite limitaciones pues al aplicarse en un asunto específico debe ponderarse con otros mandatos superiores como la seguridad jurídica, el interés general o los derechos de los terceros[44]. Ahora bien, el postulado de la buena fe *"no implica que las autoridades públicas deban regular los asuntos suponiendo que las personas se portan siempre bondadosamente y que cumplen voluntariamente con todas sus obligaciones legales[45]. Tampoco se opone a que, con el propósito de salvaguardar el interés general, el legislador prevea la posibilidad de que se den ciertos comportamientos contrarios a derecho y adopte medidas para prevenir sus efectos ni a que se establezcan determinadas regulaciones y trámites administrativos[46]."*[47]

---

[42] Sentencia C-131 de 2004.
[43] Sentencias C-071 de 2004 y C-1194 de 2008, citadas en la sentencia C-551 de 2015.
[44] Sentencias C-963 de 1999 y C-131 de 2004.
[45] *Sentencia C-490 de 2000.*
[46] *Sentencia C-412 de 2001*.
[47] Sentencia C-131 de 2004.

14. En materia tributaria, este Tribunal ha considerado que el principio de buena fe se deriva del principio de irretroactividad[48], bajo el entendido de que *"los efectos producidos por la ley tributaria en el pasado debe respetarlos la ley nueva, es decir, que las situaciones jurídicas consolidadas no pueden ser desconocidas por la ley derogatoria, porque la conducta del contribuyente se adecuó a lo previsto en la norma vigente para el periodo fiscal respectivo y de acuerdo con las exigencias allí impuestas."*[49]

Además, en sentencia C-604 de 2000 se indicó que su amparo se activa una vez *"el legislador ha establecido unas condiciones bajo las cuales los contribuyentes realizan una inversión, hacen una operación, se acogen a unos beneficios, etc*, [entonces] *éstas no pueden ser modificadas posteriormente en detrimento de sus intereses, porque la conducta del contribuyente se adecuó a lo previsto en la norma vigente al momento de realizarse el acto correspondiente y de acuerdo con las exigencias por ella previstas."*

De tal forma, la observancia del principio de la buena fe en este tema depende del respeto de las situaciones jurídicas consolidadas derivadas del principio de irretroactividad[50].

15. A su vez, el principio de confianza legítima *"pretende proteger al administrado y al ciudadano frente a cambios bruscos e intempestivos efectuados por las autoridades. Se trata entonces de situaciones en las cuales el administrado no tiene realmente un derecho adquirido, pues su posición jurídica es modificable por las autoridades. Sin embargo, si la persona tiene razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación, y el cambio súbito de la misma altera de manera sensible su situación, entonces el principio de la confianza legítima la protege. En tales casos, en función de la buena fe, el Estado debe proporcionar al afectado tiempo y medios que le permitan adaptarse a la nueva situación. Eso sucede, por ejemplo, cuando una autoridad decide súbitamente prohibir una actividad que antes se encontraba permitida, por cuanto en ese evento, es deber del Estado permitir que el afectado pueda enfrentar ese cambio de política".*[51]

La jurisprudencia constitucional ha precisado que el principio de confianza legítima en legislación tributaria no supone la imposibilidad de modificación de las disposiciones tributarias, pues la persona no goza en principio de una situación jurídica consolidada, sino de una expectativa modificable[52]. Sobre el papel de los derechos adquiridos y la protección del referido principio la Corte se ha pronunciado en los siguientes términos:

> *"Finalmente y con relación al tema de los derechos adquiridos, es claro para la Corte que la Constitución Nacional consagra la protección de los*

---

[48] Sentencia C-809 de 2007.
[49] Sentencia C-393 de 1996.
[50] Sentencia C-809 de 2007.
[51] Sentencia C-478 de 1998.
[52] Sentencia C-809 de 2007.

derechos adquiridos en materia civil en su artículo 58 Superior, y que de acuerdo con la jurisprudencia constitucional[53] en el derecho público las situaciones jurídicas consolidadas también son objeto de protección. En este orden de ideas, la Constitución garantiza los derechos adquiridos, concepto que hace relación a situaciones jurídicas consolidadas frente a las cuales no puede existir una afectación por medio de leyes o normatividad posterior[54]. En este sentido, el concepto de derechos adquiridos se relaciona directamente con el principio de irretroactividad de la ley, por cuanto, como esta Corte lo ha establecido, en principio una norma posterior no puede desconocer situaciones jurídicas consolidadas durante la vigencia de una regulación anterior, pero en cambio la ley puede modificar discrecionalmente las meras probabilidades o esperanzas que se tienen de obtener algún día un derecho.

En materia tributaria, el concepto de derechos adquiridos está intrínsecamente vinculado con la garantía de protección de situaciones jurídicas consolidadas, lo cual a su vez está relacionado con el principio de irretroactividad de la ley, según el cual los efectos retroactivos de las leyes en materia tributaria no pueden afectar situaciones ya reconocidas y cuyos efectos se hayan dado bajo una legislación anterior, por lo cual este principio prohíbe en materia de tributos que una ley tenga efectos con anterioridad a su vigencia, salvo que se trate de una disposición más favorable para el contribuyente [Siempre que se trate de tributos de período]. En este sentido es que el artículo 363 de la Constitución Nacional establece que las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.

La facultad del Legislador de modificar o derogar las normas tributarias no resulta restringida por el principio de irretroactividad de las leyes tributarias y tal atribución debe ejercerse con arreglo a los principios y garantías constitucionales, de equidad y de justicia. (Art. 95-5 C.N.). Sin embargo, el principio de irretroactividad no se opone al concepto de situación jurídica consolidada, respecto del cual esta Corporación ha precisado que 'aun cuando en materia tributaria no se puede hablar de derechos adquiridos, pues estos hacen referencia al derecho privado (art. 58 C.N.), sí debe hablarse de situaciones jurídicas consolidadas, las cuales emanan del principio de legalidad del tributo' posición jurídica que se reitera."[55]

Así, para la Corte *"la protección de esa confianza legítima, y a diferencia de la garantía de los derechos adquiridos, no impide que el Legislador, por razones de interés general, modifique las regulaciones sobre un determinado asunto".*[56] Tratándose del ordenamiento jurídico tributario, también ha aclarado que *"no existe el amparo de derechos adquiridos pues la dinámica propia del Estado*

---

[53] *Sentencia C-506 de 1996.*
[54] *Sentencia C-478 de 1998; C-007 del 2002.*
[55] Cita de la sentencia C-952 de 2007 tomada den la sentencia C-430 de 2009.
[56] *Ibídem.*

obliga al legislador a modificar la normatividad en aras de lograr el bienestar de la colectividad en general; en consecuencia, nadie puede pretender que un determinado régimen tributario lo rija por siempre y para siempre, esto es, que se convierta en inmodificable".[57]

16. Es así como este principio brinda al ciudadano una expectativa susceptible de amparo al contar con motivos que fundaban su confianza en que la regulación existente le seguiría siendo aplicable. En efecto, la confianza legítima en materia tributaria protege las *"razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación"* y precave *"el cambio súbito de la misma"*, siempre que concurran los siguientes presupuestos[58]:

(i) La norma anterior ha estado vigente por un muy largo periodo;
(ii) no ha estado sujeta a modificaciones ni hay propuestas sólidas de reforma;
(iii) su existencia es obligatoria, es decir, no es discrecional para las autoridades responsables de suprimir el beneficio; y
(iv) ha generado efectos previsibles significativos, es decir, ha conducido a que los particulares acomoden de buena fe sus comportamientos a lo que ella prescribe.

17. Ello no implica la intangibilidad de las normas tributarias, por el contrario supone que al momento de efectuar tales modificaciones, el legislador, en atención a que *"el Estado debe proporcionar al afectado tiempo y medios que le permitan adaptarse a la nueva situación"*[59], deba agotar una mayor carga relacionada con cualquiera de las siguientes opciones[60]:

(i) Que haya un periodo de transición.
(ii) Que no se establezcan barreras o trabas para que los afectados ajusten su comportamiento a lo prescrito por la nueva norma.
(iii) Que el beneficio tributario no sea derogado durante el lapso en que está corriendo el término para que los contribuyentes gocen de él.

Por ello, en aras de determinar el ámbito de protección de la confianza legítima se debe analizar la proporcionalidad de la afectación, sin desconocer la libertad de configuración jurídica de que dispone el Congreso y la potestad que este tiene para determinar la oportunidad y conveniencia de las reformas que aprueba.[61]

---

[57] Sentencia C-393 de 1996.
[58] Sentencia C-007 de 2002.
[59] *Ibídem*.
[60] *Ibídem*.
[61] En sentencia C-007 de 2002, se indicó sobre el particular: *"La jurisprudencia citada* [sentencia C-478 de 1998] *versa sobre la necesidad de que exista un criterio de ponderación entre la seguridad jurídica garantizada a los miembros de una sociedad, regida bajo las reglas propias del Estado social de derecho, y la posibilidad de que el Estado –y, en particular, el Congreso de la República– pueda adoptar, modificar y acabar las políticas públicas que estime convenientes para alcanzar los fines que le han sido encomendados por la Carta Política. En una democracia, el Congreso no está atado a sus propias leyes porque sería insostenible que una mayoría política coyuntural pudiera impedir que en el futuro, cuando el pueblo soberano elija a otros representantes, la nueva mayoría ejerza las competencias que la Constitución le ha confiado al legislador. Por ello, la seguridad jurídica debe ceder ante la potestad del Congreso de modificar o derogar las leyes. No*

Diferencias conceptuales entre el impuesto sobre la renta y complementarios y el impuesto sobre la renta para la equidad -CREE-

18. En el ordenamiento jurídico colombiano han sido incluidos algunos impuestos que pese a compartir algunas similitudes, se deben analizar a profundidad a fin de establecer su identidad o disparidad. Dicho estudio debe partir, primordialmente, de los elementos de toda obligación tributaria[62], a saber: i) sujetos (activo y pasivo), ii) hecho generador, iii) base gravable[63], y iv) tarifa.

19. En efecto, el impuesto sobre la renta y complementarios fue consagrado en el artículo 1º del Decreto 2053 de 1974, compilado en el artículo 5º del Decreto 624 de 1989 -Estatuto Tributario-[64]. Se trata de un impuesto directo, de orden nacional, cuyo titular de recaudo es la Nación y que consulta la capacidad contributiva de la persona[65]. Grava la totalidad de ingresos anuales del contribuyente que tengan la potencialidad de incrementar su patrimonio neto al momento de ser percibidos, así como las ganancias ocasionales y remesas.

Al respecto, la Corte ha indicado que *"para el establecimiento del impuesto de renta se consulta la capacidad de pago del contribuyente, la cual se estima tomando en cuenta todos los ingresos que haya recibido, con independencia de su origen y durante un periodo determinado, gravándolos con una tarifa establecida en la ley, la cual difiere ya se trate de sociedades nacionales y extranjeras, (…) o de personas naturales y extranjeras residentes y asignaciones y donaciones modales (…)".*[66]

---

obstante, lo anterior no significa que los ciudadanos estén a merced de un legislador soberano. La Constitución los protege y limita el ejercicio del poder legislativo. Uno de esos límites es precisamente el principio de confianza legítima que garantiza tanto el respeto de la buena fe de los particulares como la seguridad jurídica cuando se presentan determinadas condiciones objetivas. No podría ser de otra manera en un Estado Social de Derecho, dentro del cual la seguridad jurídica no impide cambios en las reglas de juego pero sí exige que éstos no se hagan arbitraria y súbitamente sin consideración alguna por la estabilidad de los marcos jurídicos que rigen la acción de las personas y en desmedro de la previsibilidad de las consecuencias que se derivan para los particulares de ajustar su comportamiento a dichas reglas".

[62] CUSGÜEN OLARTE, Eduardo. Manual de Derecho Tributario. Bogotá: Editorial Leyer. 2005, pg.75.

[63] En sentencia C-393 de 2016, se definió como *"la magnitud o la medición del hecho gravado al cual se aplica la correspondiente tarifa, para de esta manera liquidar el monto de la obligación tributaria. Es decir, constituye el quantum del hecho generador sobre el cual se aplica la tarifa"*.

[64] *"ARTICULO 5o. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SUS COMPLEMENTARIOS CONSTITUYEN UN SOLO IMPUESTO. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 1o.> El impuesto sobre la renta y complementarios se considera como un solo tributo y comprende:*

1. Para las personas naturales, sucesiones ilíquidas, y bienes destinados a fines especiales en virtud de donaciones o asignaciones modales contemplados en el artículo 11, los que se liquidan con base en la renta, en las ganancias ocasionales, en el patrimonio y en la transferencia de rentas y ganancias ocasionales al exterior**.*

2. Para los demás contribuyentes, los que se liquidan con base en la renta, en las ganancias ocasionales y en la transferencia al exterior de rentas y ganancias ocasionales, así como sobre las utilidades comerciales en el caso de sucursales de sociedades y entidades extranjeras".*

[65] CUSGÜEN OLARTE, Eduardo. *Op. cit.* pg. 39.

[66] Sentencia C-1003 de 2004.

20. Por su parte, el impuesto sobre la renta para la equidad -CREE- fue creado en el artículo 20 de la Ley 1607 de 2012[67] y derogado por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016. Este impuesto fue creado *"como aporte de las sociedades y personas jurídicas y asimiladas en beneficio de los trabajadores, la generación de empleo y la inversión social en los términos de la ley"*[68].

Conforme a la jurisprudencia constitucional correspondía a *"un tributo en la modalidad de renta de destinación específica, cuyo sujeto pasivo son las sociedades, personas jurídicas y asimiladas contribuyentes del impuesto sobre la renta. Este gravamen se causa por la percepción de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio del sujeto pasivo -es decir por la sola percepción de ingresos que constituyan riqueza- y sus beneficiarios son los comprendidos en las destinaciones específicas definidas en el artículo 24 de la Ley 1607 de 2012 [Sena e ICBF]. El diseño del gravamen fue justificado en la necesidad de aliviar las cargas tributarias de los empleadores, asociadas a la nómina, dado el alto impacto que comportaban para la generación de empleo formal. El Legislador consideró que los aportes parafiscales que debían sufragar los empleadores al vincular personal mediante contrato de trabajo, representaban un desestimulo significativo para la formalización del empleo, a la vez que promovían la vinculación informal"*[69].

21. Ambos impuestos, entonces, cuentan con características propias que los diferencian entre sí. Este Tribunal sostuvo sobre el particular en sentencia C-393 de 2016 :

"El impuesto sobre la renta para la equidad CREE es un tributo semejante

---

[67] *"ARTÍCULO 20. IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD (CREE). <Artículo derogado por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016> Créase, a partir del 1o de enero de 2013, el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) como el aporte con el que contribuyen las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, en beneficio de los trabajadores, la generación de empleo, y la inversión social en los términos previstos en la presente ley.*
También son sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta para la Equidad las sociedades y entidades extranjeras contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta por sus ingresos de fuente nacional obtenidos mediante sucursales y establecimientos permanentes. Para estos efectos, se consideran ingresos de fuente nacional los establecidos en el artículo 24 del Estatuto Tributario.
PARÁGRAFO 1o. En todo caso, las personas no previstas en el inciso anterior, continuarán pagando las contribuciones parafiscales de que tratan los artículos 202 y 204 de la Ley 100 de 1993, el artículo 7o de la Ley 21 de 1982, los artículos 2o y 3o de la Ley 27 de 1974 y el artículo 1o de la Ley 89 de 1988 en los términos previstos en la presente ley y en las demás disposiciones vigentes que regulen la materia.
PARÁGRAFO 2o. Las entidades sin ánimo de lucro no serán sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), y seguirán obligados a realizar los aportes parafiscales y las cotizaciones de que tratan los artículos 202 y 204 de la Ley 100 de 1993, y los pertinentes de la Ley 1122 de 2007, el artículo 7o de la Ley 21 de 1982, los artículos 2o y 3o de la Ley 27 de 1974 y el artículo 1o de la Ley 89 de 1988, y de acuerdo con los requisitos y condiciones establecidos en las normas aplicables.
PARÁGRAFO 3o. Las sociedades declaradas como zonas francas al 31 de diciembre de 2012, o aquellas que hayan radicado la respectiva solicitud ante el Comité Intersectorial de Zonas Francas, y los usuarios que se hayan calificado o se califiquen a futuro en estas, sujetos a la tarifa de impuesto sobre la renta establecida en el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, continuarán con el pago de los aportes parafiscales y las cotizaciones de que tratan los artículos 202 y 204 de la Ley 100 de 1993 y los pertinentes de la Ley 1122 de 2007, el artículo 7o de la Ley 21 de 1982, los artículos 2o y 3o de la Ley 27 de 1974 y el artículo 1o de la Ley 89 de 1988, y de acuerdo con los requisitos y condiciones establecidos en las normas aplicables, y no serán responsables del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE)".

[68] https://www.dian.gov.co/impuestos/sociedades/Cree/QueDebeSaber/Abc/Paginas/default.aspx. Consultada el 16 de marzo de 2019.

[69] Sentencia C-291 de 2015.

al impuesto sobre la renta, puesto que comparten algunos elementos comunes, como el hecho generador. En ese sentido, mientras que el CREE grava la obtención de ingresos susceptibles de generar riqueza, el impuesto sobre la renta grava los ingresos susceptibles de producir incremento neto del patrimonio.

No obstante lo anterior, se diferencian en los siguientes aspectos, a saber: (i) el CREE es un impuesto de destinación específica para la financiación de programas de inversión social en beneficio de la población más necesitada del país, mientras que el impuesto sobre la renta no posee esta cualidad, ya que su recaudo ingresa directamente al presupuesto general de la Nación; (ii) están obligados a declarar el CREE las personas jurídicas, sociedades y asimiladas declarantes del impuesto de renta[70], en cambio son sujetos del impuesto sobre la renta, tanto las personas naturales como las personas jurídicas; (iii) las tarifas son diferentes, la del CREE es del 9%, el impuesto sobre la renta es del 25% para personas jurídicas; (iv) en lo concerniente a la base gravable, la del CREE comprende menos deducciones que la del impuesto a la renta[71]; (v) el sujeto pasivo del CREE está exonerado del pago de aportes parafiscales; por el contrario quienes paguen el impuesto sobre la renta no cuentan con este beneficio; (vi) el Impuesto sobre la renta para la equidad CREE no se incorporó al Estatuto Tributario, por su parte el impuesto sobre la renta se rige por las normas del Estatuto Tributario; y, por último, (vii) el CREE no prevé una remisión general a las normas del impuesto sobre la renta en caso de vacíos, por lo que sus regulación es integral e independiente; el impuesto sobre la renta está regulado por el Estatuto Tributario y sus normas complementarias."

Así, las diferencias entre el impuesto sobre la renta y complementarios y el impuesto sobre la renta para la equidad CREE, mientras este último conservó su vigencia, se sintetizan a continuación:[72]

	Impuesto sobre la renta y complementarios	**Impuesto sobre la renta para la equidad -CREE-**
Sujeto activo	Nación	Nación
Sujeto pasivo	- Personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes o no en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes con o sin residencia en el país	- Personas jurídicas, sociedades y asimiladas declarantes del impuesto de renta - Sociedades y personas jurídicas que a partir del 1º de

[70] No son contribuyentes del CREE: las entidades sin ánimo de lucro, las sociedades declaradas como zonas francas al 31 de diciembre de 2012 o aquellas que hayan radicado la respectiva solicitud ante el comité Intersectorial de Zonas Francas y los usuarios que se hayan calificado en estas zonas francas. Parágrafo 2 y 3 del Artículo 20 de la Ley 1607 de 2012.

[71] Son las taxativamente señaladas en el artículo 22.

[72] https://www.dian.gov.co/impuestos/sociedades/Cree/QueDebeSaber/Abc/Paginas/default.aspx consultada 16 de marzo de 2019. Cfr. Sentencia C-393 de 2016

	- Sociedades y entidades nacionales y extranjeras No exonera de pago de aportes parafiscales ni de salud	enero de 2013 adquieran la calidad de Zona Franca - Sociedades y entidades extranjeras declarantes del impuesto sobre la renta por los ingresos de fuente nacional que obtengan mediante sus sucursales y establecimientos permanentes Exonera de pago de aportes parafiscales (Sena e ICBF) y aportes en salud
Hecho generador	Ingresos susceptibles de producir incremento neto del patrimonio	Ingresos susceptibles de generar riqueza
Base gravable	Ingresos netos totales – costos = Renta bruta – deducciones = Renta líquida – rentas exentas = RENTA GRAVABLE[73]	Ingresos brutos susceptibles de incrementar el patrimonio, sin incluir las ganancias ocasionales (+) Rentas Brutas Especiales (-) devoluciones, rebajas y descuentos (-) ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional = Ingresos netos (-) Costos (-) Deducciones taxativamente señaladas (-) Rentas exentas (+) Renta por recuperación de deducciones= BASE GRAVABLE DEL CREE. En todo caso, la base gravable del CREE no podrá ser inferior al 3% del Patrimonio Líquido del contribuyente en el último día del año gravable inmediatamente anterior.[74]

[73] Artículo 26 del ET: *"LOS INGRESOS SON BASE DE LA RENTA LIQUIDA. La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley".*

[74] Artículo 22 ley 1607 de 2012, derogado por la Ley 1819 de 2016. *"BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD (CREE). <Artículo CONDICIONALMENTE exequible> <Artículo modificado por el artículo 11 de la Ley 1739 de 2014. El nuevo texto es el siguiente:> La base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) a que se refiere el artículo 20 de la presente ley, se establecerá restando de los ingresos brutos susceptibles de incrementar el patrimonio realizados en el año gravable, las devoluciones rebajas y descuentos y de lo así obtenido se restarán los que correspondan a los*

		Comprende menos deducciones que el impuesto sobre la renta y complementarios.
Tarifa	25 %[75]	9 %[76]
Destinación	General en virtud del artículo 359 C. Pol. Su recaudo ingresa directamente al presupuesto general de la Nación	Específica para la financiación de programas de inversión social en beneficio de la población más necesitada del país, que es usuaria del SENA y del ICBF
Regulación	Se rige por las normas del ET y sus normas complementarias.	No se incorporó en el ET, tampoco se prevé una remisión general a las normas del impuesto sobre la renta en caso de vacíos, por lo que su regulación es integral e independiente

22. Sin embargo, con la reforma tributaria introducida mediante la Ley 1819 de 2016, fueron adoptadas varias decisiones que variaron sustancialmente el panorama normativo antes expuesto, no porque se incorporaran aspectos idénticos en ambos tributos, sino en razón a la voluntad del legislador de eliminar el CREE y unificarlo con el impuesto sobre la renta y complementarios.

De tal forma, en la exposición de motivos del proyecto de ley en mención[77] se indicó que una de las finalidades perseguidas era la unificación del impuesto sobre la renta y complementarios con el impuesto sobre la renta para la equidad

---

ingresos no constitutivos de renta establecidos en los artículos 36, 36-1, 36-2, 36-3, 45, 46-1, 47, 48, 49, 51, 53 del Estatuto Tributario. De los ingresos netos así obtenidos, se restarán el total de los costos susceptibles de disminuir el impuesto sobre la renta de que trata el Libro I del Estatuto Tributario. También se restarán las deducciones de los artículos 107 a 117, 120 a 124, 126-1, 127-1, 145, 146, 148, 149, 159, 171, 174 y 176 del Estatuto Tributario, siempre que cumplan con los requisitos de los artículos 107 y 108 del Estatuto Tributario, así como las correspondientes a la depreciación y amortización de inversiones previstas en los artículos 127, 128 a 131-1 y 134 a 144 del Estatuto Tributario. Estas deducciones se aplicarán con las limitaciones y restricciones de los artículos 118, 124-1, 124-2, 151 a 155 y 177 a 177-2 del Estatuto Tributario. A lo anterior se le permitirá restar las rentas exentas de que trata la Decisión 578 de la Comunidad Andina y las establecidas en los artículos 4o del Decreto número 841 de 1998, 135 de la Ley 100 de 1993, 16 de la Ley 546 de 1999 modificado por el artículo 81 de la Ley 964 de 2005, 56 de la Ley 546 de 1999. Para efectos de la determinación de la base mencionada en este artículo se excluirán las ganancias ocasionales de que tratan los artículos 300 a 305 del Estatuto Tributario.

Para todos los efectos, la base gravable del CREE no podrá ser inferior al 3% del patrimonio líquido del contribuyente en el último día del año gravable inmediatamente anterior de conformidad con lo previsto en los artículos 189 y 193 del Estatuto Tributario.

PARÁGRAFO TRANSITORIO. Para los periodos correspondientes a los cinco años gravables 2013 a 2017, se podrán restar de la base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), las rentas exentas de que trata el artículo 207-2, numeral 9 del Estatuto Tributario."

[75] Artículo 240 ET.

[76] Artículo 23 de la Ley 1607 de 2012. Derogado por la Ley 1819 de 2016.

[77] Gaceta 894 de 2016.

-CREE- lo que suponía la eliminación de este último, por cuanto la Comisión de expertos había encontrado que la aplicación simultanea de las dos obligaciones tributarias, generaba "*problemas de eficiencia económica, inequidad horizontal, además que resultan complejos y difíciles de administrar"*[78].

Lo anterior debido a que *"[l]a coexistencia del impuesto sobre la renta y complementarios y del impuesto sobre la renta para la equidad –CREE que, como se explicó con anterioridad, recaen en casi todos sus aspectos sobre la misma base gravable (i.e. la obtención de rentas), ha generado altos costos de cumplimiento y fiscalización, en la medida en que ambos impuestos se liquidan en distintas declaraciones y generan distintas obligaciones formales que deben ser cumplidas en distintas fechas. Es así como se busca atender dichos inconvenientes, mediante la reunificación de los dos impuestos".*[79] En esa medida, se propuso:

> *"[I]ntroducir cambios estructurales al impuesto conjunto de renta ordinario y CREE. El objetivo principal es hacer la tributación directa sobre personas jurídicas más sencilla, promover su equidad horizontal y reducir los desestímulos que actualmente genera sobre la inversión y el crecimiento de las empresas. Los principales cambios se centran en: i) la unificación en un solo impuesto; ii) la reducción de las tarifas hacia estándares internacionales; iii) la ampliación de la base gravable, a través de la eliminación o reducción de privilegios tributarios; y iv) la realización de modificaciones para conectar el Estatuto Tributario con las NIIF. (…)*
>
> *La reunificación propuesta busca conservar las virtudes de tener un solo impuesto sin dejar de lado las virtudes del CREE; en particular, se busca conservar:*
> *1. La exoneración general de los aportes parafiscales y de seguridad social en salud para las personas jurídicas respecto de sus empleados que ganen mensualmente 10 SMLMV o menos.*
> *2. La destinación específica de los recursos provenientes del CREE. En este sentido, 9% de la tarifa del impuesto sobre la renta tendrán la misma destinación que tenía el CREE. Así, la destinación sería la siguiente:*
> *• 2.2 al ICBF*
> *• 1.4 al SENA*
> *• 4.4. al Sistema de Seguridad Social en Salud*
> *• 0.4 a financiar programas para la primera infancia*
> *• 0.6 a financiar a las instituciones de educación superior públicas, créditos beca a través del ICETEX y mejoramiento de la calidad de la educación superior.*
> *3. La situación actual de los contribuyentes que hubieran accedido a un régimen de rentas exentas del impuesto sobre la renta y complementarios, pero que estuvieran gravados con CREE. Así las cosas, se conserva para*

[78] *Ibídem*, pg. 107.
[79] *Ibídem*, pg. 109.

dichos contribuyentes el gravamen del 9% sobre las rentas, más la sobretasa en los casos que haya lugar a ella. De igual manera, dichos contribuyentes gozarán de la exoneración del pago de aportes parafiscales y salud, correspondientes a sus trabajadores que devenguen menos de 10 SMLMV. (…)

En consideración a la reunificación del impuesto sobre la renta y complementarios y el impuesto sobre la renta para la equidad – CREE que se propone, es necesario definir unas reglas claras de transición respecto de las pérdidas fiscales, los excesos de renta presuntiva y los saldos a favor que se originaron en ambos impuestos, los cuales pueden no coincidir."[80]

De tal manera, una vez aprobada, la reforma tributaria incorporada en la Ley 1819 de 2016 trajo consigo un aumento en la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios al 33%[81]. Además, se dispuso la exoneración del pago de parafiscales a las personas jurídicas contribuyentes cuyos trabajadores devengaran menos de 10 s.m.l.m.v.[82]. Otro cambio consistió en la introducción de la destinación específica a 9 puntos porcentuales del impuesto sobre la renta dirigidos al Sena, ICBF, primera infancia y establecimientos de educación superior a través de créditos del Icetex[83].

Análisis de los cargos propuestos

23. El actor considera que el parágrafo 1º del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016 desconoce los principios de irretroactividad de la ley tributaria, buena fe y confianza legítima, comoquiera que suprime la exención de renta consagrada en el artículo 18 de la Ley 788 de 2002 a favor de los prestadores de servicios hoteleros en edificaciones nuevas, remodeladas o ampliadas durante un periodo de 30 años. A su juicio, la norma acusada al disponer que tales sujetos pasivos están obligados al pago del impuesto a la renta y complementarios en una tarifa

---

[80] *Ibídem*, pg. 109-110.
[81] Artículo 240 del ET.
[82] Artículo 114-1 del ET, introducido mediante el artículo 65 de la Ley 1819 de 2016: *"Estarán exoneradas 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, las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, correspondientes a los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes.*
Así mismo las personas naturales empleadoras estarán exoneradas de la obligación de pago de los aportes parafiscales al SENA, al ICBF y al Sistema de Seguridad Social en Salud por los empleados que devenguen menos de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes. Lo anterior no aplicará para personas naturales que empleen menos de dos trabajadores, los cuales seguirán obligados a efectuar los aportes de que trata este inciso."
[83] Artículo 243 del ET introducido por el artículo 102 de la Ley 1819 de 2016: *"A partir del periodo gravable 2017, 9 puntos porcentuales (9%) de la tarifa del Impuesto sobre la Renta y Complementarios de las personas jurídicas, se destinarán así:*
1. 2.2 puntos se destinarán al ICBF.
2. 1.4 puntos al SENA.
3. 4.4 puntos al Sistema de Seguridad Social en Salud.
4. 0.4 puntos se destinarán a financiar programas de atención a la primera infancia.
5. 0.6 puntos a financiar las instituciones de educación superior públicas para el mejoramiento de la calidad de la educación superior y/o para financiar créditos beca a través del Icetex"

del 9 %, afecta las situaciones jurídicas consolidadas en vigencia de la anterior disposición y con ello los referidos mandatos de estirpe constitucional. Por tal motivo, solicita la constitucionalidad condicionada del precepto acusado, en el entendido de que se garantice la renta exenta a los contribuyentes que bajo el régimen anterior hubieran acreditado los requisitos para ello.

Las entidades públicas intervinientes -Presidencia de la República, DIAN y Ministerio de Hacienda y Crédito Público[84]- solicitaron se declarara la exequibilidad del aparte demandado, así como las universidades de Nariño y Externado de Colombia. Por su parte, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario instó a la Corte a que decretara la inconstitucionalidad de la norma en cuestión y la Procuraduría General de la Nación consideró necesario un pronunciamiento de exequibilidad condicionada al respeto de las situaciones jurídicas consolidadas de los contribuyentes.

Sobre la pretensión de constitucionalidad condicionada

24. Previo a abordar los cargos de inconstitucionalidad propuestos en el caso *sub examine*, corresponde reiterar la competencia de este Tribunal tratándose de demandas que pretenden que se declare la constitucionalidad condicionada de una norma. Aunque en un primer momento la Corte no aceptaba este tipo de demandas[85], posteriormente determinó la procedencia de este tipo de peticiones, en aplicación del principio de conservación del derecho, cuando se defina un cargo apto de inconstitucionalidad en términos claros, ciertos, específicos, pertinentes y suficientes, aunado a que la decisión de inexequibilidad resulte más gravosa para el orden jurídico y de mayor afectación para principio democrático.[86]

En el presente asunto, como se indicó en consideraciones anteriores (supra f. j. n.º 2 a 6), el actor cumple con los presupuestos básicos de una demanda de constitucionalidad, además de los presupuestos de claridad, certeza, pertinencia, especificidad y suficiencia, por consiguiente el estudio de la solicitud de que se profiera una decisión condicionada en el entendido de que se protejan las situaciones jurídicas consolidadas bajo la normatividad vigente previa a la promulgación de la norma demandada, y que se determine un periodo de transición hasta tanto se agoten los efectos jurídicos materializados en los

---

[84] También solicitó se profiriera un fallo inhibitorio por inepta demanda.

[85] En sentencia C-892 de 2006 se estableció que "*la pretensión de exequibilidad sujeta a condicionamientos conlleva al ejercicio indebido de la acción de constitucionalidad 'pues es la Corte Constitucional (…) la que soberanamente determina cuáles son los efectos de sus decisiones tomando en consideración los cargos formulados por quienes hacen uso del derecho previsto en los artículos 241 y 242 de la Constitución Política, desarrollados por el Decreto 2067 de 1991', y no resulta de recibo la pretensión de adicionar contenido normativo en sentido contrario al previsto en la disposición acusada*".

[86] En sentencia C-020 de 2015 se indicó que "*en las hipótesis en las cuales las acciones públicas formulan solicitudes de exequibilidad condicionada, diversos aspectos deben evaluarse para establecer si cabe un pronunciamiento (…) en primer lugar es necesario definir si hay un cargo de inconstitucionalidad planteado en términos claros, ciertos, específicos, pertinentes y suficientes. Este es un presupuesto imprescindible de competencia de la Corte en el control de constitucionalidad de las leyes ordinarias (C.P. art. 241 num. 4). La jurisprudencia ha considerado por lo mismo que incluso las demandas que se orientan a solicitar la exequibilidad condicionada de una norma pueden ser estudiadas y resueltas de fondo, si proponen un cargo apto de inconstitucionalidad*".

respectivos contribuyentes que hubieran cumplido los requisitos para ello, resulta viable en este caso.

Sobre la vigencia de la norma demandada

25. La demanda examinada en el presente asunto se dirigió contra el parágrafo 1º (parcial) del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 240 del Estatuto Tributario, a saber:

> *"Artículo 100. Modifíquese el artículo 240 del Estatuto Tributario el cual quedará así:*
>
> *Artículo 240. Tarifa general para personas jurídicas. La tarifa general del impuesto sobre la renta aplicable a las sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras o sin residencia obligadas a presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, será del 33%.*
>
> *PARÁGRAFO 1o. A partir de 2017 las rentas a las que se referían los numerales 3, 4, 5 y 7 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario y la señalada en el artículo 1o de la Ley 939 de 2004 estarán gravadas con el impuesto sobre la renta y complementarios a la tarifa del 9% por el término durante el que se concedió la renta exenta inicialmente, siempre que se haya cumplido con las condiciones previstas en su momento para acceder a ellas. (...)"* (Subrayado corresponde al texto acusado)

Con la expedición de la Ley 1943 de 2018, la disposición en mención fue derogada parcialmente, así:

> *"Artículo 122°. Vigencia y derogatorias. El artículo 70 de la presente Ley regirá a partir del 01 de julio de 2019 y los demás artículos de la presente Ley, rigen a partir de su promulgación y deroga (...) la referencia al numeral 7 del artículo 207-2 del parágrafo 1 del artículo 240, (...) del Estatuto Tributario."*

26. De las anteriores transcripciones, se infiere que el contenido del texto demandado no coincide con el objeto de la derogatoria parcial. En efecto, la presente acción se dirigió exclusivamente a las exenciones de rentas consagradas en los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del ET, mientras que la referida derogatoria se limitó al numeral 7 del mismo artículo. En esos términos, se concluye que la norma acusada está vigente en la actualidad, pues su permanencia en el ordenamiento jurídico no se modificó con la Ley 1943 de 2018.

Contexto normativo de la disposición acusada

27. Teniendo en cuenta que los cargos de inconstitucionalidad propuestos en este asunto alegan la modificación súbita de los preceptos relacionados con exención de rentas a prestadores de servicios hoteleros en instalaciones nuevas, remodeladas o ampliadas durante un lapso determinado, previo a abordar el análisis de fondo, la Corte estima necesario presentar el panorama normativo sobre la materia.

El artículo 207-2 del ET, conforme a la modificación efectuada en el artículo 18 de la Ley 788 de 2002[87], dispone:

> *"Artículo 207-2. Otras rentas exentas: Son rentas exentas las generadas por los siguientes conceptos, con los requisitos y controles que establezca el reglamento: (...)*
> *3. Servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles que se construyan dentro de los quince (15) años siguientes a partir de la vigencia de la presente ley, por un término de treinta (30) años.*
> *4. Servicios hoteleros prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen dentro de los quince (15) años siguientes a la vigencia de la presente ley, por un término de treinta (30) años. La exención prevista en este numeral, corresponderá a la proporción que represente el valor de la remodelación y/o ampliación en el costo fiscal del inmueble remodelado y/o ampliado, para lo cual se requiere aprobación previa del proyecto por parte de la Curaduría Urbana y la Alcaldía Municipal, del domicilio del inmueble remodelado y/o ampliado. En todos los casos, para efectos de aprobar la exención, será necesario la certificación del Ministerio de Desarrollo. (...)"*

Tal prerrogativa fiscal fue reglamentada mediante el Decreto 2755 de 2003, que en su artículo 4[88] consagró las condiciones para acceder a la exención de renta durante 30 años para servicios hoteleros prestados en instalaciones nuevas que hubieren sido construidas con anterioridad al 31 de diciembre de 2017 (para tal efecto, debían tener por lo menos un 61 % de avance de obra, con anterioridad a esa fecha)[89], siempre que se reunieran algunos requisitos determinados en el

---

[87] Entró en vigencia el 27 de diciembre de 2002.

[88] *"Artículo 4o. Renta exenta en servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles. <Artículo compilado en el artículo 1.2.1.22.10 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016. Debe tenerse en cuenta lo dispuesto por el artículo 3.2.1.1 del mismo Decreto 1625 de 2016> <Artículo modificado por el artículo 1 del Decreto 463 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Las rentas provenientes de servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles cuya construcción se inicie antes del 31 de diciembre de 2017, obtenidas por el establecimiento hotelero o por el operador según el caso, estarán exentas del Impuesto sobre la renta* ***por un término de treinta (30) años contados partir del año gravable en que se inicien las operaciones****. Para tal efecto, se consideran nuevos hoteles únicamente aquellos hoteles construidos o que demuestren un avance de por lo menos el 61% en la construcción de la infraestructura hotelera entre el 1o de enero del año 2003 y el 31 de diciembre del año 2017. \\ Parágrafo 1o. Los ingresos provenientes de los servicios de moteles, residencias y establecimientos similares no se encuentran amparados por la exención prevista en este artículo. \\ Parágrafo 2o. El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo certificará a través del área que se designe para tales efectos, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales el avance de que trata el inciso segundo de este artículo. \\ Parágrafo 3o. En todo caso para la procedencia de la exención en servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles se deberá dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo quinto del Decreto 2755 de 2003."*

[89] Ibídem.

artículo 5[90] del mismo decreto. En igual medida, se estipuló este beneficio para quienes operaren en edificaciones remodeladas y/o ampliadas entre el 1º de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2017, a partir del momento en que iniciara el funcionamiento con dichos cambios locativos[91].

Con posterioridad, el artículo 100 de la Ley 1819 de 2016 -parcialmente demandado en esta oportunidad- modificó el artículo 240 del ET, en los términos señalados en el fundamento jurídico n.º 18 de esta providencia, disponiendo que las rentas estatuidas en los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del ET, entre otras, pasarían a estar gravadas con una tarifa del 9 % para efectos del impuesto a la renta y complementarios *"por el término durante el que se concedió la renta exenta inicialmente, siempre que se haya cumplido con las condiciones previstas en su momento para acceder a ellas".*

---

[90] *"Artículo 5o. Requisitos para la procedencia de la exención en servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles. <Artículo compilado en el artículo 1.2.1.22.11 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016. Debe tenerse en cuenta lo dispuesto por el artículo 3.2.1.1 del mismo Decreto 1625 de 2016> Para la procedencia de la exención, el contribuyente deberá acreditar el cumplimiento de los siguientes requisitos cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, los exija: 1. Inscripción en el Registro Nacional de Turismo del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. \\ 2. Certificación expedida por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, sobre la prestación de servicios hoteleros en el nuevo establecimiento hotelero. \\ 3. Certificación expedida por la Curaduría Urbana, por la Secretaría de Planeación o por la entidad que haga sus veces del domicilio del inmueble, en la cual conste la aprobación del proyecto de construcción del nuevo establecimiento hotelero. \\ 4. Certificación del Representante Legal y del Revisor Fiscal y/o Contador Público, según el caso, en la cual conste: a) Que la actividad prestada corresponde a servicios hoteleros debidamente autorizados; b) Que el valor de las rentas solicitadas como exentas en el respectivo año gravable corresponden a servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles construidos a partir del 1o. de enero de 2003; c) Que lleva contabilidad separada de los ingresos por servicios hoteleros y de los originados en otras actividades. \\ Parágrafo. Se entiende por servicios hoteleros, el alojamiento, la alimentación y todos los demás servicios básicos y/o complementarios o accesorios prestados por el operador del establecimiento hotelero."*

[91] *"Artículo 6o. Renta exenta para servicios hoteleros prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen. <Artículo compilado en el artículo 1.2.1.22.12 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016. Debe tenerse en cuenta lo dispuesto por el artículo 3.2.1.1 del mismo Decreto 1625 de 2016> <Artículo modificado por el artículo 2 del Decreto 920 de 2009. El nuevo texto es el siguiente:> Las rentas provenientes de los servicios hoteleros prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen entre el 1o de enero del año 2003 y el 31 de diciembre del año 2017, obtenidas por el establecimiento hotelero o por el operador, estarán exentas del impuesto sobre la renta por un término de treinta (30) años contados a partir del año gravable en que se inicien las operaciones de prestación de servicios en el área remodelada o ampliada. \\ La exención corresponderá a la proporción que represente el valor de la remodelación y/o ampliación en el costo fiscal del inmueble remodelado y/o ampliado. \\ Parágrafo. Los ingresos provenientes de los servicios de moteles, residencias y establecimientos similares no se encuentran amparados por la exención prevista en este artículo.*

Artículo 7o. Requisitos para la procedencia de la exención por servicios hoteleros prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen. <Artículo compilado en el artículo 1.2.1.22.13 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016. Debe tenerse en cuenta lo dispuesto por el artículo 3.2.1.1 del mismo Decreto 1625 de 2016> Para la procedencia de la exención por concepto de servicios hoteleros prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen, el contribuyente deberá acreditar el cumplimiento de los siguientes requisitos cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, los exija: 1. Inscripción en el Registro Nacional de Turismo del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. \\ 2. Certificación expedida por la Curaduría Urbana del domicilio del inmueble o por la entidad que haga sus veces, en la cual conste la aprobación del proyecto de remodelación y/o ampliación del hotel correspondiente. \\ 3. Certificación expedida por la alcaldía municipal del domicilio del inmueble en la cual conste la aprobación del proyecto de remodelación y/o ampliación del hotel correspondiente. \\ 4. Certificación sobre la prestación de servicios hoteleros en establecimientos remodelados y/o ampliados, expedida por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. \\ 5. Certificación suscrita por un arquitecto o ingeniero civil con matrícula profesional vigente en la que se haga constar la remodelación y/o ampliación realizada, cuando estas no requieran licencia de construcción y licencia de urbanismo. \\ 6. Certificación del Representante Legal y del Revisor Fiscal y/o Contador Público del contribuyente beneficiario de la exención en la que se establezca: a) Costo fiscal del inmueble remodelado y/o ampliado; b) Valor total de la inversión por concepto de remodelación y/o ampliación; c) Proporción que representa el valor de la remodelación y/o ampliación en el costo fiscal del inmueble remodelado y/o ampliado; d) Que lleva contabilidad separada de los ingresos por servicios hoteleros y de los originados en otras actividades."

28. Así las cosas, se observa que los establecimientos hoteleros prestados en instalaciones nuevas, remodeladas y/o ampliadas pasaron de estar gravados con tarifa 0 % por un periodo determinado desde la Ley 788 de 2002, a una tarifa del 9 % por el tiempo restante para cumplir ese lapso a partir de la expedición de la Ley 1819 de 2016.

Análisis del parágrafo 1º del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016 frente a los principios de irretroactividad, buena fe y confianza legítima

29. Las exenciones han sido definidas por este Tribunal como *"hechos que estarían gravados, de manera total o parcial, pero que por motivos de política económica, fiscal, social o ambiental, se sustraen total o parcialmente del pago",* que se *"identifican por su carácter taxativo, limitativo, inequívoco, personal e intransferible"* y que deben observar los principios constitucionales del sistema tributario dispuestos en el artículo 363 superior.[92]

De igual forma, la Corte ha resaltado que *"las exenciones en materia tributaria constituyen: i) un beneficio; ii) puesto que se cumple el hecho generador pero no se despliegan los efectos del gravamen, o estos se producen de manera parcial; iii) deben fijarse por vía legislativa; y iv) deben respetar los principios de equidad, eficiencia, y progresividad.*"[93]

Si bien es cierto, en materia tributaria, el margen de configuración del legislador es extenso y supone tanto la creación de impuestos como la consagración de exenciones tributarias[94], el mismo comporta límites inexcusables a la luz del ordenamiento superior como la irretroactividad de la ley, el respeto de la buena fe y la confianza legítima, los principios constitucionales y los derechos fundamentales.

---

[92] Sentencia C-551 de 2015. Igualmente, en sentencia C-748 de 2009 se indicó que las exenciones surgen cuando *"el legislador impide el nacimiento de la obligación tributaria en relación con determinados sujetos o disminuye la cuantía de la misma, por consideraciones de política fiscal. Así, si bien en principio, respecto del contribuyente, se concreta el hecho generador del tributo, éste se excluye de forma anticipada de la obligación tributaria, por disposición legal, mediante una técnica de desgravación que le permite al legislador ajustar la carga tributaria, de manera que consulte los atributos concretos del sujeto gravado o de la actividad sobre la que recae la obligación tributaria, siempre con sujeción a criterios razonables y de equidad fiscal."*

[93] Sentencia C-260 de 2015.

[94] En sentencia C-551 de 2015, se indicó sobre el particular: *"El margen de configuración del legislador en materia tributaria es muy amplio, conforme a lo previsto en los artículos 150.12, 154 y 338 de la Constitución. Dentro de este margen el legislador puede crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones nacionales, y puede regular todo lo pertinente al tiempo de su vigencia, sus sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo. Además, puede prever exenciones a dichos tributos. En virtud del principio democrático el legislador, dentro del marco de la Constitución, puede definir tanto los fines de la política tributaria como elegir los medios que considere adecuados para alcanzar dichos fines. (…) Si bien se trata de un margen amplio, este tribunal ha precisado que tiene una serie de límites, que obedecen a dos fundamentos constitucionales: (i) el deber de contribuir a la financiación de los gastos públicos (art. 95.9 C.P.) dentro de criterios de justicia y equidad; y (ii) el diseño de un sistema tributario fundado en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, cuyas leyes no se pueden aplicar de manera retroactiva (art. 363 C.P.). Además de estos límites, el margen de configuración del legislador no puede ejercerse de manera arbitraria, valga decir, de modo que resulte imposible justificarlo conforme a la Constitución; ni ejercerse de forma contraria a los derechos fundamentales; ni desconocer en su ejercicio que las leyes tributarias no pueden aplicarse de manera retroactiva."*

30. La Corte ha establecido que en orden a determinar la congruencia de la eliminación del referido beneficio fiscal con el régimen constitucional, es menester analizar el tipo de exención bajo estudio, pues la decisión depende de que aquella suponga o no una contraprestación, en los siguientes términos: *"al momento de estudiar la constitucionalidad de una norma tributaria que suprime una exención debe la Corte, para efectos de determinar si se han vulnerado o no situaciones jurídicas consolidadas, distinguir los casos en que las exenciones se establecen como estímulo o incentivo tributario a cambio de una contraprestación, como sucedió en el asunto (…)* [en] *que se ofreció una exención de impuestos para quienes adquirieran determinados bonos de deuda pública; y aquellos que consagran exenciones generales sin contraprestación alguna, pues en el primer evento se generan situaciones jurídicas, particulares y concretas que el legislador está obligado a respetar y, en el segundo, tal fenómeno no se presenta por lo que el legislador bien puede suprimirlas o modificarlas, obviamente, con observancia de los distintos preceptos constitucionales que rigen la materia."*[95]

31. Así las cosas, corresponde a este Tribunal analizar la norma demandada, conforme las reglas definidas por la jurisprudencia de este Tribunal, de cara a establecer su conformidad con los principios de irretroactividad, buena fe y confianza legítima.

32. En primer lugar, se advierte que la exención de renta para los prestadores hoteleros estaba prescrita en el artículo 18 de la Ley 788 de 2002 y el Decreto reglamentario 2755 de 2003, como un beneficio destinado exclusivamente a quienes hubieren cumplido con una condición específica, esto es, abrir operación en una instalación nueva, remodelada y/o ampliada entre el 1º de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2017. Para el caso de construcciones nuevas se requería que entre esas fechas se contara, como mínimo, con un 61 % de avance de obra.

Bajo tal precisión, en atención a los pronunciamientos de este Tribunal, ello ***constituye un incentivo tributario sujeto a una contraprestación***[96], puesto que quienes ejerzan su labor en edificaciones que no presenten las calidades locativas reseñadas no podían acceder a la prerrogativa en cuestión. En esa medida, es imperiosa la garantía de las situaciones jurídicas consolidadas a los particulares que hubieren acreditado los presupuestos definidos por la ley para tal efecto, en virtud de los principios de irretroactividad y buena fe, sin que las mismas constituyan derechos adquiridos tratándose de normas sobre impuestos.

33. Así las cosas, teniendo en cuenta que los efectos de la Ley 788 de 2002 no finiquitaban en 2017, por el contrario se extendían por un periodo determinado (30 años) a partir de la entrada en operación del establecimiento hotelero, de manera que los contribuyentes que hubieren reunido los requisitos para acceder a dicha prerrogativa entre el 1º de enero de 2003 y el 29 de diciembre de 2016 -fecha de promulgación y de entrada en vigor de la Ley 1819 de 2016- ostentan

---

[95] Sentencia C-604 de 2000.
[96] *Cfr*. *Supra* f. j. N.º 11.

una situación jurídica consolidada consistente en la renta exenta por dicho lapso desde la puesta en funcionamiento, debe concluirse que en relación con esos sujetos no era posible variar las condiciones del beneficio tributario en tanto eran acreedores del mismo, en virtud de los principios de buena fe e irretroactividad.

La Corte no es ajena a la idea de que las reformas tributarias persigan que no se afecten los recursos del Estado, busquen atender las necesidades del dinamismo de la economía y los requerimientos de la realidad nacional. Por ello, se reconoce que el Congreso es competente para desarrollar dichas medidas en aras de salvaguardar el interés general y en ejercicio del principio democrático; sin embargo, ello debe promoverse con observancia de las normas constitucionales vigentes, de forma que no se afecten las condiciones de tributación materializadas en vigencias anteriores, debido a que el contribuyente se ha adecuado a lo previsto en la norma para los periodos fiscales respectivos y de conformidad con las reglas allí fijadas, como lo ha desarrollado prolijamente la jurisprudencia de esta Corte.

Se reitera entonces que el legislador cuenta con una amplia libertad de configuración en materia tributaria, empero debe ceñirse a los postulados superiores correspondientes. Así, cuando decide eliminar una exención no puede desconocer situaciones jurídicas consolidadas a favor de los contribuyentes. Máxime cuando dicho beneficio tributario exige que los sujetos pasivos deban hacer unas inversiones, como en el presente caso ocurrió en materia de construcción, remodelación o ampliación de las edificaciones en las cuales se prestan servicios hoteleros, por lo cual una vez se hubieren cumplido los requisitos legales y reglamentarios no se puede variar la situación frente a la cual se encontraban los contribuyentes, puesto que una vez ellos asumieron una carga legítima para acceder a la exención de renta se concretó su posibilidad de disfrutar de tal beneficio tributario durante el tiempo determinado en la norma anterior, esto es, la Ley 788 de 2002 y su decreto reglamentario.

En tal sentido, esa situación debía ser respetada por el Congreso al incorporar una modificación que afectaba el beneficio que ya venían disfrutando los contribuyentes bajo la legislación anterior y, por tanto, la disposición examinada desconoce el principio buena fe -derivado del principio de irretroactividad de la ley tributaria- de los contribuyentes que hubieren concretado su derecho con anterioridad a la promulgación de la Ley 1819 de 2016, quienes ostentaban una situación jurídica consolidada sobre la exención de renta para establecimientos hoteleros nuevos o remodelados, al haber acreditado los presupuestos exigidos para acceder a dicha prebenda.

Así las cosas, para la Corte es menester la protección de las situaciones consolidadas en la medida en que la alteración de las condiciones del tributo suscitada desconoció los efectos que estaba produciendo la Ley 788 de 2002 al momento de su derogatoria, no existía una razonable perspectiva para su cambio y, en todo caso, se trató de un cambio abrupto, imprevisible e inesperado sobre las circunstancias para gozar de tal estimulo.

34. Ahora bien, frente a la presencia de posibles expectativas legítimas debe examinarse si los beneficiarios contaban con razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación establecida en la Ley 788 de 2002, para que pueda concluirse que el cambio súbito producido con la expedición del parágrafo 1º del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, infringe el principio de confianza legítima en materia tributaria (supra f. j. N.º 16), como se procede a estudiar:

(i) La norma anterior ha estado vigente por un muy largo periodo: la exención de renta de que trata el asunto de la referencia fue creada por el artículo 18 de la Ley 788 de 2002 y estuvo vigente durante 14 años previos a la expedición de la Ley 1819 de 2016. Este lapso sin lugar a dudas es extenso y constata el cumplimiento del presente requerimiento.

(ii) No ha estado sujeta a modificaciones ni hay propuestas sólidas de reforma: revisadas las notas de vigencia de la Ley 788 de 2002, la Corte encontró que la misma no fue modificada por ninguna disposición diferente a la norma demandada, lo que constata su carácter sólido y la vocación de permanencia que la misma presentó mientras estuvo en vigor, es decir, por 14 años. Al respecto, este Tribunal ha determinado que *"si el Legislador [hubiera] dado muestra notoria de que la exención requería de ajustes para alcanzar su cometido, resulta evidente que no podía haberse generado entre los particulares una idea de certeza respecto de la vocación de permanencia de la misma"*[97], por lo que es dable deducir que ante la inexistencia de intención reformatoria de la medida, se acrecienta la certidumbre a manos del contribuyente.

Tampoco puede entenderse que el impuesto sobre la renta para la equidad –CREE- establecido en la Ley 1607 de 2012, en momento alguno fungió como una variación de las exenciones al impuesto sobre la renta y complementarios, puesto que mientras coexistieron tales tributos contaban con naturalezas jurídicas diferentes (*supra* f. j. N.º 21).

(iii) Su existencia es obligatoria, es decir, no es discrecional para las autoridades responsables de suprimir el beneficio: del tenor literal del parágrafo acusado se deriva que la supresión de la exención de renta al sector hotelero no comporta ningún margen de discrecionalidad para la autoridad administrativa, puesto que al disponerse *"a partir de 2017 las rentas a las que se referían los numerales 3, 4, 5 y 7 del artículo 207-2del Estatuto Tributario (…) estarán gravadas con el impuesto sobre la renta y complementarios a la tarifa del 9% por el término durante el que se concedió la renta exenta inicialmente, siempre que se haya cumplido con las condiciones previstas en su momento para acceder a ellas"*, se evidencia un imperativo de cobro del referido impuesto sobre la tarifa del 9 % desde la vigencia 2017, a quienes con

[97] Sentencia C-007 de 2002.

anterioridad se encontraban eximidos de pago con ocasión de la aplicación del artículo 18 de la Ley 788 de 2002.

(iv) Ha generado efectos previsibles significativos, es decir, ha conducido a que los particulares acomoden de buena fe sus comportamientos a lo que ella prescribe: teniendo en cuenta que la exención tributaria originalmente se planteó para tuviese una cobertura de 30 años y confirió un margen de 15 años -1º de enero de 2003 al 31 de diciembre de 2017- para efectuar las construcciones y adecuaciones de cara a acceder al mentado beneficio, entre ellos para el caso de construcciones nuevas debía reportarse un avance de obra del 61 %, la Sala observa que los contribuyentes tenían confianza sobre la permanencia de tales efectos en los tiempos determinados dada la claridad de los requerimientos exigidos para tal incentivo fiscal.

Sobre este aspecto, la Corte ha manifestado que *"cuando consagra un término fijo, el legislador introduce un elemento de certidumbre respecto de la durabilidad de la exención porque estimula a los agentes económicos a que planifiquen sus decisiones en función del periodo durante el cual van a poder gozar de los beneficios que se derivan de la exención –lo cual no implica, que el Congreso no pueda en ningún caso modificar las normas que conceden exenciones durante un término cierto y explícito*[98]*."*[99]

Sin embargo, no se puede inferir que quienes no hubieren iniciado la senda de cumplimiento de los requisitos exigidos, como los referidos al avance de la construcción de la infraestructura inferior al 61 % o la remodelación de las edificaciones antiguas, habían adecuado decididamente su comportamiento al contenido de la exención de renta consagrada en la Ley 788 de 2002 y su decreto reglamentario.

En efecto, por más que estuviere vigente el beneficio en mención al momento de la expedición de la norma acusada, quien no hubiere actuado para acreditar los requisitos y hacerse acreedor del privilegio tributario en cuestión, no había adecuado su comportamiento a aquel y, por consiguiente, el tenor de lo dispuesto en el artículo 19 de la Ley 788 de 2002 no se configuró una expectativa legítima susceptible de ser protegida en este tipo de casos.

35. Así las cosas, al no reunirse los lineamientos jurisprudenciales antes desarrollados, la Corte colige que al momento de expedir la norma bajo

---

[98] *Así, por ejemplo, en la Sentencia C-341 de 1998, se indicó: "Considera la Corte que la decisión legislativa de modificar los términos en los cuales ha sido reconocida una exención tributaria, de tal manera que se reduzca su cobertura, ya en cuanto a los sujetos pasivos del impuesto, ora en lo referente a las bases y hechos gravables, en relación con los productos o actividades que dan lugar a ella, implica necesariamente el ejercicio de la atribución que tiene el Congreso de imponer cargas tributarias a los súbditos del Estado. La disminución de la exención, o su supresión, así como la determinación de acortar el término de su vigencia se reflejan en la obligación de los contribuyentes de pagar lo que no estaban pagando y, en consecuencia, los correspondientes ajustes en sus declaraciones tributarias y en sus pagos deben producirse, con arreglo a la Constitución, sólo en relación con periodos posteriores a aquél en el cual ha entrado en vigencia la nueva norma. De entenderse lo contrario, es decir que las restricciones introducidas cobijan periodos tributarios en curso se les estaría dando un efecto retroactivo que resulta a todas luces inconstitucional".*

[99] Sentencia C-007 de 2002.

revisión, el legislador no desconoció el principio de confianza legítima de los potenciales beneficiarios que ni siquiera habían iniciado actuaciones para concretar el acceso a la exención.

En suma, frente a quienes cumplieron los requisitos entre el 30 de diciembre de 2016 y el 31 de diciembre de 2017, la Ley 1819 de 2016 no mermó las expectativas legítimas respecto a la obtención del beneficio, por cuanto al no haber acreditado los requerimientos con anterioridad a la expedición de la norma acusada, el legislador tenía la posibilidad de modificar las condiciones de cobro del tributo sin afectarlos, pues aunque se encontraban dentro del periodo cubierto por la Ley 788 de 2002, aquellos no habían concretado su situación, por tanto al no tratarse de un derecho cierto y exigible, es oponible el cambio normativo.

En este escenario, no se advierte la existencia de una situación jurídica consolidada, toda vez que al expedir la disposición acusada no se habían materializado las exigencias para gozar de la exención consagrada en la preceptiva anterior, de forma que esta última no alcanzó a producir efectos sobre los contribuyentes antes de perder vigor; tampoco se advierten constatadas las subreglas determinadas por la jurisprudencia de cara a la protección del principio de la confianza legítima. De tal manera, no afrenta el orden constitucional la aplicación del precepto acusado frente a este grupo de personas.

De conformidad con lo expuesto, respecto de las personas que no habían acreditado los presupuestos para acceder al beneficio con anterioridad a la expedición de la preceptiva examinada, *primae facie*, no se advierte infringido el ordenamiento constitucional, sin perjuicio de lo cual quienes se consideren afectados pueden eventualmente acudir a la acción de amparo.

36. Finalmente, la Sala destaca que las intervenciones de la Presidencia de la República y del Ministerio de Hacienda y Crédito Público indican que el cambio normativo no era desfavorable para los contribuyentes pues compensaba el mismo porcentaje antes cobrado por el impuesto sobre la renta para la equidad -CREE- eliminado mediante la Ley 1819 de 2016.

Sobre el particular, la exposición de motivos de la referida norma destacó la necesidad de ajustar los beneficios tributarios a los estándares internacionales. Puntualmente, en relación con la norma acusada se indicó que:

> *"Uno de los aspectos principales de la propuesta de la Comisión de Expertos en materia de personas jurídicas, era la posibilidad de disminuir la tarifa corporativa, condicionada a que se eliminaran los beneficios tributarios existentes, en particular las rentas exentas. Ahora bien, varias de las rentas exentas que la Comisión propone eliminar requerían de cuantiosas inversiones, como las rentas de hoteles construidos o remodelados entre 2002 y 2017, los contratos de leasing celebrados entre 2002 y 2012, y los cultivos de tardío rendimiento. En este sentido, la*

propuesta del Gobierno Nacional es mantener la exoneración de aportes parafiscales para esos contribuyentes y gravar esas rentas a una tarifa preferencial del 9%, que es equivalente a la que pagan actualmente por el CREE. También recibirán este tratamiento las rentas de las Empresas Industriales y Comerciales del Estado con participación del Estado superior al 90% que ejerzan los monopolios de suerte y azar y licores y alcoholes, así como las rentas obtenidas por empresas editoriales por los primeros $1.000 millones de utilidades. Es relevante mencionar que el Congreso está autorizado para hacer las modificaciones que aquí se proponen para las rentas exentas. Como lo ha señalado reiteradamente la Corte Constitucional, la libertad de configuración del Legislador en materia tributaria es amplia y, por esta misma vía, es amplia su facultad de derogar tratamientos tributarios preferenciales. (…)

Por lo mismo, no existen, respecto de las rentas exentas que aquí se eliminan, derechos adquiridos a conservar esos tratamientos preferenciales de manera indeterminada. La existencia de una norma que consagra un beneficio tributario en un impuesto de periodo anual constituye, por fuera del respectivo año gravable, una mera expectativa para el contribuyente que ha accedido a ese tratamiento. (…)

En atención a lo anterior y conforme se explica más adelante, las rentas exentas que desaparecen mantendrán vigencia durante 2017, para asegurar que los contribuyentes cuenten con un tiempo razonable para ajustarse al nuevo esquema de tributación. Al lado de lo anterior, la propuesta conserva la carga tributaria de los contribuyentes que habían hecho inversiones importantes para acceder a una renta exenta; para ello, se elimina la renta exenta y se dispone que en adelante estos contribuyentes tributarán a una tarifa del 9%, equivalente a la carga tributaria que hoy pagan por concepto del CREE."[100]

En este punto, para la Corte no cabe duda que se trata de obligaciones tributarias originalmente dirigidas a sujetos pasivos diferentes y con destinación diversa. Sin embargo, tampoco desconoce que la intención del legislador fue unificar el impuesto sobre la renta y complementarios y el impuesto sobre la renta para la equidad CREE a causa de percances operativos y la ineficiencia que causaba la coexistencia de dichos tributos (*supra* f. j. Nº. 22).

Este Tribunal considera que la libertad de configuración normativa del Congreso en materia tributaria permite adoptar decisiones como la unificación de tales obligaciones fiscales adelantada en la Ley 1819 de 2016, pues responde a las necesidades de la economía nacional. No obstante, ello no es óbice para que el legislativo desconozca los principios de buena fe e irretroactividad y de paso las situaciones jurídicas consolidadas en vigencia de la Ley 788 de 2002. En esa medida, las modificaciones legales debían ser cuidadosas frente a las condiciones de los contribuyentes y, en especial, de aquellos que tuvieron que

[100] Gaceta 894 de 2016, pg. 110-111.

efectuar inversiones significativas para acceder a beneficios tributarios, como es el caso de los prestadores hoteleros de que trata la norma acusada.

Así las cosas, no es de recibo un argumento tendiente a que la confianza de los exonerados se mermó ante la creación del CREE mediante la Ley 1607 de 2012, toda vez que claramente los contribuyentes tenían razones objetivas frente las exenciones del impuesto sobre la renta y complementarios, independientemente de la restante carga tributaria que les correspondiera. En tal sentido, que el legislador haya optado por unificar los referidos tributos por cuestiones de practicidad y dificultades en el recaudo, no puede ocasionar que se afecten las situaciones jurídicas consolidadas bajo el amparo de otra ley y no es oponible a quienes hayan concretado las exenciones a su favor. Pese a que las entidades públicas intervinientes indicaron que la norma bajo examen resultaba más favorable para el contribuyente respecto del sistema anterior, este aspecto tampoco encuentra sustento normativo ni fáctico.

Si bien es cierto, el parágrafo 1º del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016 efectuó la supresión de la exención del impuesto sobre la renta y complementarios -creada en el artículo 18 de la Ley 788 de 2002-, gravando a los prestadores de servicios hoteleros bajo una tarifa del 9 %, es decir, la misma tarifa aplicada al CREE mientras estuvo vigente, este Tribunal advierte tal modificación no observó los presupuestos objetivos para considerarla ajustada plenamente a la Constitución como se expuso con anterioridad respecto del principio de buena fe e irretroactividad de la ley tributaria (*supra* f. j. N.º 32 y 33).

37. En efecto, la disposición examinada desconoce los principios de irretroactividad de la ley tributaria y buena fe de los contribuyentes que hubieren concretado su derecho antes de la promulgación de la Ley 1819 de 2016; mientras que se observa congruente con el ordenamiento superior, en especial frente al mandato de confianza legítima, tratándose de las personas que no habían acreditado los presupuestos para acceder al beneficio de la renta exenta con anterioridad a la expedición.

En tal sentido, se advierte que el parágrafo 1º del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016 admite dos supuestos de hecho para su aplicación, uno de los cuales es abiertamente contradictorio del texto constitucional, por consiguiente corresponde a la Corte Constitucional retirar dicha interpretación del ordenamiento jurídico, de forma que la preceptiva estudiada, se declarará exequible siempre que no menoscabe las situaciones jurídicas consolidadas durante la vigencia del artículo 18 de la Ley 788 de 2002 y durante el tiempo que fueron concedidos los beneficios tributarios.

Conclusión

38. Habida cuenta que los efectos de la Ley 788 de 2002 se extendían por un lapso determinado a partir de la entrada en operación del establecimiento hotelero, los contribuyentes que hubieren reunido los requisitos para acceder a dicha prerrogativa entre el 1º de enero de 2003 y el 29 de diciembre de 2016 -

fecha de promulgación y de entrada en vigor de la Ley 1819 de 2016- ostentan una situación jurídica consolidada consistente en la renta exenta por el tiempo fijado en la primera normativa, por ende debe concluirse que en relación con esos sujetos no era posible variar las condiciones del beneficio tributario en tanto eran acreedores del mismo, en virtud de los principios de buena fe e irretroactividad.

No ocurre lo mismo, frente a quienes cumplieron los requisitos entre el 30 de diciembre de 2016 y el 31 de diciembre de 2017, comoquiera que la expedición de la Ley 1819 de 2016 no desconoció el principio a la confianza legítima, por cuanto al no haber acreditado los requisitos con anterioridad a la expedición de la norma acusada, el legislador tenía la posibilidad de modificar las condiciones de cobro del tributo sin afectarlos, pues aunque se encontraban dentro del periodo cubierto por la Ley 788 de 2002, aquellos no habían concretado su situación, máxime teniendo en cuenta que la situación de los contribuyentes no reúne los presupuestos jurisprudenciales para determinar conculcado el mentado principio.

VIII. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional de la República de Colombia, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE

Declarar **EXEQUIBLE** el parágrafo 1º del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, 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.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase.

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO
Presidenta
Con impedimento aceptado

CARLOS BERNAL PULIDO
Magistrado
Salvamento de voto

DIANA FAJARDO RIVERA
Magistrada

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ
Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO
Magistrado
Aclaración de voto

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO
Magistrado

CRISTINA PARDO SCHLESINGER
Magistrada
Impedimento aceptado

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS
Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS
Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ
Secretaria General

SALVAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO
CARLOS BERNAL PULIDO
A LA SENTENCIA C-235/19

Referencia: Expediente D-12173

Magistrado Ponente:
JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS

En atención a la decisión adoptada, de forma mayoritaria, por la Sala Plena de la Corte Constitucional, en el expediente de la referencia, me permito presentar Salvamento de Voto, amparado en las siguientes consideraciones:

1. El fundamento constitucional de la prohibición de retroactividad de la ley tributaria consagrada en el artículo 363 de la Constitución, es la protección de los principios de *seguridad jurídica* y *confianza legítima* de los contribuyentes. Esta precisión es fundamental, toda vez que el principio de favorabilidad no es aplicable como parámetro de decisión en el derecho tributario. Los tributos no satisfacen la imposición de una pena, en términos de castigo o agravio. Por el contrario, obedecen al deber de solidaridad de los ciudadanos para coadyuvar al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.

2. De otro lado, aunque es cierto que los efectos producidos por la ley tributaria en el pasado debe respetarlos la ley nueva, también es cierto que el legislador siempre conserva su competencia para modificar las leyes tributarias. La prohibición de retroactividad de las leyes tributarias no es una regla absoluta.

3. A mi juicio, la tensión que suscita la cuestión se debe analizar a partir de un juicio de ponderación entre el principio de seguridad jurídica, y la competencia del legislador para configurar las leyes tributarias.

4. De esa manera es plausible concluir: (i) La protección de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima no implica *per se* la prohibición de aplicación retroactiva de la ley tributaria; (ii) La prohibición absoluta de aplicación retroactiva de la ley tributaria implica una limitación irrazonable de la libertad de configuración legislativa, más aun si se tiene en cuenta el contexto económico, de suyo variable, en el que están inmersas las disposiciones tributarias; (iii) La disposición acusada afectaría irrazonablemente la seguridad jurídica de los contribuyentes si, y solo si, prevé, como así lo hace, de manera abrupta e intempestiva un cambio en la aplicación de los beneficios consagrados.

5. En este contexto, estimo que una decisión razonable y ponderada sería la exequibilidad de la norma acusada pero condicionada a que las autoridades políticas prevean un *régimen de transición* para la aplicación de la exención.

Con el debido respeto,

CARLOS BERNAL PULIDO
Magistrado