

Sentencia C-083/18

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD SOBRE REFORMA TRIBUTARIA ESTRUCTURAL-Exequibilidad condicionada de norma que regula la exención de rentas asociadas a la vivienda de interés social y la vivienda de interés prioritario

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Requisitos

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Concepto de violación

CONCEPTO DE VIOLACION EN DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Razones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD POR OMISION LEGISLATIVA RELATIVA-Razones de procedencia

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD POR OMISION LEGISLATIVA RELATIVA-Exigencias

PRINCIPIO PRO ACTIONE EN DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Aplicación

OMISION LEGISLATIVA RELATIVA-Jurisprudencia constitucional

OMISION LEGISLATIVA-Clases

La omisión legislativa tiene lugar en dos situaciones específicas y distintas: (i) cuando existe una ausencia total e íntegra de normatividad por parte del Congreso; y (ii) cuando dicho órgano lleva a cabo la regulación de una determinada materia en forma imperfecta e incompleta. En el primero de los casos se estaría ante una omisión absoluta y en el segundo ante una relativa.

OMISION LEGISLATIVA RELATIVA-Alcance

OMISION LEGISLATIVA RELATIVA-Requisitos

OMISION LEGISLATIVA RELATIVA-Existencia conlleva a sentencia integradora

[D]e cara a la decisión que se deba adoptar cuando se acredite la existencia de una omisión legislativa relativa que deviene inconstitucional, es preciso indicar que, grosso modo, esta Corte ha indicado que las disposiciones acusadas que incurren en tal omisión, se pueden ajustar a la Constitución mediante la adopción de una sentencia que extienda sus consecuencias a los supuestos excluidos de manera injustificada, es decir, se debe dictar una sentencia integradora tipo aditiva, que mantenga en el ordenamiento el contenido que, en sí mismo, no resulta contrario a la Carta, pero incorporando al mismo aquel aspecto omitido, sin el cual la disposición es incompatible con la Constitución. En este tipo de fallos, se reconoce que la norma sujeta al escrutinio constitucional, no cuenta con elementos suficientes y, por tanto, es preciso agregarlos para que se ajuste a los mandatos constitucionales. En consecuencia, la norma resulta inconstitucional por los supuestos que no tuvo en cuenta, empero, debido a que en lo que sí reguló se adapta a la Carta, procede (i) la declaratoria de su exequibilidad, y, al mismo tiempo, (ii) la respectiva adición de las materias excluidas.

LEGISLADOR-Es competente para establecer exenciones tributarias

EXENCIONES TRIBUTARIAS-Consagración debe contar con iniciativa gubernamental

EXENCION TRIBUTARIA-Concepto

La doctrina constitucional ha sostenido que la exención, en materia tributaria, ha de entenderse como un trato preferencial a un sujeto pasivo de gravamen, que opera en los casos en que la norma exonera, total o parcialmente, a un bien o persona que, en principio, estaría siendo objeto de tributo. En otras palabras, “cuando habiéndose presentado el hecho generador, la ley estipula que no se producirán sus consecuencias o ello ocurrirá solo de forma parcial”. Así visto, la exención constituye un instrumento de estímulo fiscal, orientado hacia el cumplimiento de propósitos que para el Estado ameritan un tratamiento especial, como ha sucedido con el fortalecimiento de las políticas ambientales, de protección social o, sencillamente, para la redistribución y crecimiento económico.

EXENCION TRIBUTARIA-Características

Toda exención tributaria tiene un carácter (i) excepcional, pues la Constitución no ha consagrado un derecho a recibir o conservar exenciones, sino que, por el contrario, ha

establecido un deber general de contribuir, mediante el pago de tributos, al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (C.P art. 95-9); (ii) taxativo, ya que para gozar del beneficio el contribuyente tiene que encajar en los supuestos normativos que, por voluntad del Legislador, se sustraen de la obligación de tributar; y, (iii) personal, en tanto la exención tiene un destinatario concreto y, por lo tanto, queda prohibida toda forma de analogía, extensión o traslado del beneficio fiscal.

EXENCION TRIBUTARIA-Facultad legislativa no es absoluta

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA DE EXENCIONES TRIBUTARIAS-Límites

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA DE EXENCIONES TRIBUTARIAS-Situaciones jurídicas consolidadas y el principio de confianza legítima como límites

El legislador enfrenta dos tipos de situaciones cuando se trata de modificar o de suprimir normas que establecen beneficios tributarios: (i) Cuando la norma previa ha fijado unas condiciones para acceder al beneficio tributario y ha previsto un periodo determinado dentro del cual el mismo puede hacerse efectivo, el contribuyente que antes de la expedición de la nueva ley ha cumplido con todas las condiciones contempladas en el régimen anterior, tiene una situación consolidada que no puede ser desconocida mientras no se agote el periodo inicialmente previsto para hacer efectivo el beneficio. (ii) Cuando el contribuyente, con anterioridad a la expedición de la nueva ley, no ha cumplido con las condiciones contempladas en la normatividad que se modifica, pero, en atención a consideraciones objetivas, puede alentar la confianza legítima de que la misma se mantendría por un determinado periodo, lo que lo llevo a efectuar actos de ejecución que tienen entre sus supuestos el referido beneficio tributario, tiene derecho a que se contemple un régimen de transición que de manera razonable le permita adecuarse a la nueva realidad.

EXENCION TRIBUTARIA GENERADA POR LA UTILIDAD EN LA ENAJENACION DE PREDIOS DESTINADOS A FINES DE UTILIDAD PUBLICA-Antecedentes normativos

Referencia: Expediente D-12530

Asunto: Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 99 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 (...)”.

Magistrado Ponente:

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Bogotá DC, veintinueve (29) de agosto de dos mil dieciocho (2018)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y de conformidad con el procedimiento establecido en el Decreto 2067 de 1991 y el Acuerdo 02 de 2015, profiere la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública consagrada en el artículo 241, numeral 4º, de la Constitución Política, la ciudadana Adriana Catalina Hoyos Jiménez demanda la declaratoria de constitucionalidad condicionada del artículo 99 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 (...)”, al considerar que la norma incurre en una omisión legislativa relativa, por excluir del régimen de transición que asegura se presenta en el párrafo 1º de dicha disposición, la utilidad en la enajenación de los predios destinados a proyectos de renovación urbana no asociados a viviendas de interés social o de interés prioritario, que se iniciaron en vigencia del antiguo artículo 207-2, numeral 9, del Estatuto Tributario.

Por medio del Auto fechado el 9 de febrero de 2018, el Magistrado ponente encontró que, de manera preliminar, la demanda cumplía con los requisitos previstos en el artículo 2º del Decreto 2067 de 1991 y fijados por la jurisprudencia constitucional cuando se invoca la existencia de una omisión legislativa relativa. En consecuencia, resolvió fijar en lista la disposición acusada, comunicar el inicio del proceso a la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República, la Presidencia del Congreso de la República, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y Vivienda, Ciudad y Territorio y la Dirección de Impuestos y

Aduanas Nacionales (DIAN), así como correr su traslado a la Procuraduría General de la Nación, para que emitiera el concepto de su cargo.

De igual manera, el Magistrado ponente invitó a participar en el trámite de la demanda al Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT), al Centro Interdisciplinario de Estudios sobre el Desarrollo (CIDER) de la Universidad de los Andes, al Centro de Investigación para el Desarrollo (CID) de la Universidad Nacional de Colombia, a la Academia Colombiana de Jurisprudencia y a los Decanos de las Facultades de Derecho de las Universidades Javeriana, del Rosario, Libre y del Atlántico, para que intervinieran dentro del proceso de la referencia, si lo estimaban conveniente.

Una vez cumplidos los trámites previstos en el Decreto 2067 de 1991, la Corte Constitucional procede a resolver la demanda de la referencia.

II. NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe el artículo demandado y se subraya el texto del que, desde la perspectiva de la demandante, surge una omisión legislativa relativa, sin perjuicio de que se entienda que la demanda recae sobre la totalidad de la disposición.

“LEY 1819 DE 2016

(Diciembre 29)

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

(...)

PARTE II

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

(...)

ARTÍCULO 99. Adiciónese el artículo 235-2 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

ARTÍCULO 235-2. RENTAS EXENTAS A PARTIR DEL AÑO GRAVABLE 2018. A partir del 1° de enero de 2018, sin perjuicio de las rentas exentas de las personas naturales, las únicas excepciones legales de que trata el artículo 26 del Estatuto Tributario son las siguientes:

1. Las rentas exentas de la Decisión 578 de la CAN.
2. Las rentas de que tratan los artículos 4° del Decreto 841 de 1998 y 135 de la Ley 100 de 1993.
3. La renta exenta de que trata el numeral 12 del artículo 207-2 de este Estatuto en los mismos términos allí previstos.
4. Aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales, incluida la guadua, según la calificación que para el efecto expida la corporación autónoma regional o la entidad competente.

En las mismas condiciones, gozarán de la exención los contribuyentes que a partir de la fecha de entrada en vigencia de la presente ley realicen inversiones en nuevos aserríos vinculados directamente al aprovechamiento a que se refiere este numeral.

También gozarán de la exención de que trata este numeral, los contribuyentes que a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, posean plantaciones de árboles maderables debidamente registrados ante la autoridad competente.

La exención queda sujeta a la renovación técnica de los cultivos. La exención de que trata el presente numeral estará vigente hasta el año gravable 2036, incluido.

5. Las rentas exentas de que trata el artículo 96 de la Ley 788 de 2002. Estos contribuyentes no estarán cobijados por la exención a la que se refiere el artículo 114-1 de este estatuto.

6. Las siguientes rentas asociadas a la vivienda de interés social y la vivienda de interés prioritario:

- a) La utilidad en la enajenación de predios destinados al desarrollo de proyectos de vivienda de interés social y/o de vivienda de interés prioritario;

- b) La utilidad en la primera enajenación de viviendas de interés social y/o de interés prioritario;
- c) La utilidad en la enajenación de predios para el desarrollo de proyectos de renovación urbana;
- d) Las rentas de que trata el artículo 16 de la Ley 546 de 1999, en los términos allí previstos;
- e) Los rendimientos financieros provenientes de créditos para la adquisición de vivienda de interés social y/o de interés prioritario, sea con garantía hipotecaria o a través de leasing financiero, por un término de 5 años contados a partir de la fecha del pago de la primera cuota de amortización del crédito o del primer canon del leasing.

Para gozar de las exenciones de que tratan los literales a) y b) de este numeral 6, se requiere que:

- i) La licencia de construcción establezca que el proyecto a ser desarrollado sea de vivienda de interés social y/o de interés prioritario.
- ii) Los predios sean aportados a un patrimonio autónomo con objeto exclusivo de desarrollo del proyecto de vivienda de interés social y/o de interés prioritario;
- iii) La totalidad del desarrollo del proyecto de vivienda de interés social y/o de interés prioritario se efectúe a través del patrimonio autónomo, y
- iv) El plazo de la fiducia mercantil a través del cual se desarrolla el proyecto, no exceda de diez (10) años. El Gobierno nacional reglamentará la materia. Los mismos requisitos establecidos en este literal serán aplicables cuando se pretenda acceder a la exención prevista por la enajenación de predios para proyectos de renovación urbana.

7. Venta de energía eléctrica generada con base en energía eólica, biomasa o residuos agrícolas, solar, geotérmica o de los mares, según las definiciones de la Ley 1715 de 2014 y el Decreto 2755 de 2003, realizada únicamente por parte de empresas generadoras, por un término de quince (15) años, a partir del año 2017, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Tramitar, obtener y vender certificados de emisión de bióxido de carbono de acuerdo con los términos del protocolo de Kyoto;

b) Que al menos el 50% de los recursos obtenidos por la venta de dichos certificados sean invertidos en obras de beneficio social en la región donde opera el generador. La inversión que da derecho al beneficio será realizada de acuerdo con la proporción de afectación de cada municipio por la construcción y operación de la central generadora.

8. La prestación del servicio de transporte fluvial con embarcaciones y planchones de bajo calado, por un término de quince (15) años a partir de la vigencia de la presente ley.

PARÁGRAFO 1°. Las rentas exentas de que trata el numeral 6, se aplicarán en los términos y condiciones allí previstos a partir del 1° de enero de 2017, incluso respecto de los proyectos en los que, a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, se hayan aportado los predios al patrimonio autónomo constituido con objeto exclusivo para el desarrollo de proyectos de VIS y/o VIP.

PARÁGRAFO 2°. Las rentas exentas de que trata este numeral y el numeral 4, se aplicarán también durante el año 2017 en la medida en que se cumpla con los requisitos previstos en el reglamento correspondiente para su procedencia.

PARÁGRAFO 3°. Las rentas exentas por la venta de energía eléctrica generada con base en los recursos eólicos, biomasa o residuos agrícolas, solar, geotérmica o de los mares, de que trata el presente artículo, no podrán aplicarse concurrentemente con los beneficios establecidos en la Ley 1715 de 2014”.

III. LA DEMANDA

La demandante considera que la norma transcrita desconoce el preámbulo y los artículos 1, 2, 13, 58, 83, 95-9, 150-12, 338 y 363 de la Constitución Política, por incurrir en una omisión legislativa relativa. Sostiene que el párrafo 1º de la norma en cuestión, aun cuando establece un régimen de transición, excluye de sus efectos las utilidades en la enajenación de predios destinados a proyectos de renovación urbana que no están asociados a viviendas de interés social o viviendas de interés prioritario (en adelante VIS o VIP), en los casos en los que los contribuyentes (personas jurídicas) iniciaron su ejecución

en vigencia de las reglas preestablecidas a la reforma tributaria. Para fundamentar su solicitud, la demandante expone los siguientes elementos, a partir de los criterios fijados por la jurisprudencia para la admisión de un cargo por omisión legislativa relativa:

a) La disposición acusada excluye de sus consecuencias jurídicas un caso equivalente o asimilable: los proyectos de renovación urbana no asociados a VIS o VIP

Desde su perspectiva, el artículo 99 de la Ley 1819 de 2016 regula dos situaciones jurídicas distintas. La primera, las rentas que seguirían exentas de gravamen en Colombia a partir del año 2018, y la segunda, las condiciones a las cuales se someterán las rentas que estando exentas en vigencia del derogado artículo 207-2, numeral 9, del Estatuto Tributario, perdieron el beneficio fiscal. Frente al segundo escenario, afirma que el parágrafo 1º establece un periodo de transición para los contribuyentes que cumplieron con los requisitos de ley para acceder a la exención, pero que aún no lo habían hecho efectivo por estar dentro del plazo de 10 años que establecía la legislación derogada (artículos 207-2, numeral 9º, del Estado Tributario, 58 de la Ley 388 de 1997 y 18 del Decreto 075 de 2013).

Manifiesta la accionante que a pesar de que el propio Legislador manifestó en los debates que no podían modificarse las condiciones bajo las cuales los contribuyentes realizaron estas inversiones, pues sin el estímulo tributario seguramente no se hubiera aceptado la carga de construir los proyectos de renovación urbana, en la versión definitiva de la ley, únicamente se incluyó a quienes, en vigencia del artículo 207-2, numeral 9, del Estado Tributario, iniciaron proyectos de renovación urbana asociados a VIS o VIP.

Esta circunstancia constituye para la demandante una omisión legislativa relativa, pues excluye a un grupo de contribuyentes que eran acreedores del mismo beneficio tributario, en tanto: (i) ambos cumplieron con las mismas condiciones al momento de radicar los proyectos de renovación urbana. De hecho, (ii) lograron obtener la licencia de construcción y realizaron inversiones en activos prediales destinados a patrimonios autónomos exclusivos, a fin de recibir el estímulo de renta exenta por diez años. Asimismo, (iii) desde la Ley 788 de 2002, el Legislador fijó el mismo estímulo tributario, con independencia de que el proyecto de renovación urbana estuviera asociado a VIS o VIP. Y, finalmente, iv) ambos, en igual medida, han generado beneficios para la población en zonas deterioradas o

subutilizadas de las ciudades, confiando en la durabilidad de la exención que el Estado aseguró se mantendría por el plazo de diez años.

b) Existen deberes específicos, impuestos directamente por la Constitución, que el Legislador desconoció al excluir a este grupo de contribuyentes

Para la demandante, al excluirse del régimen de transición previsto en el parágrafo 1° de la norma acusada al grupo de contribuyentes que iniciaron proyectos de renovación urbana no asociados a VIS o VIP, el Legislador omitió imperativos constitucionales derivados de los principios de buena fe, confianza legítima, seguridad jurídica y respeto por las situaciones jurídicas consolidadas, por cuanto dejó de proporcionarles el tiempo y los medios necesarios para adaptarse a la nueva regulación, aun cuando ellos previamente ajustaron su conducta a las condiciones previstas en la legislación derogada.

Asimismo, considera que se desconoció el principio de irretroactividad de la ley, pues la norma acusada no podía afectar a los contribuyentes cuya situación jurídica se formalizó en vigencia del artículo 207-2, numeral 9, del Estatuto Tributario (Ver, Sentencias C-594 de 2002, C-809 de 2007 y C-785 de 2012).

También asegura que pese a que el Legislador tenía la obligación de respetar los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, omitió establecer el mismo tratamiento para los contribuyentes que se encontraban en una situación equivalente a los beneficiarios del régimen de transición.

Finalmente, manifiesta que el Congreso de la República desconoció el principio de legalidad, en su dimensión material, al no promover una adecuada deliberación democrática, por medio de la cual se evaluaran las implicaciones socioeconómicas de la imposición del gravamen sobre el grupo de contribuyentes excluidos del régimen de transición. De hecho, afirma que el escenario que ahora se controvierte no respondió a la verdadera voluntad del Legislador, sino a “un error de técnica legislativa o el resultado de una redacción desafortunada” que no incluyó a todos los contribuyentes afectados con la modificación de la renta exenta.

c) La exclusión de este grupo de contribuyentes del régimen de transición carece de un principio de razón suficiente

Al respecto, indica que en el trámite legislativo de la reforma acusada no se demostraron razones constitucionalmente válidas para justificar la pérdida del incentivo tributario respecto de los contribuyentes que sí gozan del régimen de transición (VIS o VIP). En particular, porque esta clase de proyectos han sido catalogados como de utilidad pública, al favorecer la recuperación del manejo ambiental de las ciudades, la descongestión del tráfico urbano y la rehabilitación de bienes históricos y culturales (Leyes 9ª de 1989 y 388 de 1997).

d) La falta de justificación del tratamiento diferenciado frente al grupo de contribuyentes excluidos del régimen de transición genera una desigualdad negativa en términos económicos

En concreto, la demandante hizo referencia a los gastos no previstos en los que deberán incurrir ciertos constructores y que no se habían considerado en el momento de diseñar los proyectos de renovación urbana, los cuales en razón de la disposición acusada, no afectarán a los constructores que fueron incluidos en el régimen de transición, por desarrollar programas de vivienda de interés social (VIS) o vivienda de interés prioritario (VIP).

IV. INTERVENCIONES

1. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público en su intervención solicita que la Corte se declare inhibida para pronunciarse de fondo por ineptitud sustantiva de la demanda y, de forma subsidiaria, que declare la exequibilidad de la disposición acusada.

Respecto de la solicitud de inhibición, el Ministerio considera que la demanda no cumple con los requisitos de claridad, certeza y suficiencia.

La falta de claridad se presenta porque el cargo parte de una premisa equivocada, según la cual el precepto demandado establece un régimen de transición para proyectos de renovación urbana VIS o VIP. Afirma el Ministerio que la aproximación es incorrecta, pues ni el Gobierno Nacional al presentar el proyecto de reforma tributaria, ni el Congreso de la República en el debate del mismo, establecieron un régimen de transición para los

contribuyentes que cumplieran con las condiciones en vigencia del derogado artículo 207-2, numeral 9, del Estado Tributario. Únicamente, sostiene la entidad, se mantuvo la exención para los proyectos de renovación urbana asociados a VIS o VIP, pero en los términos y condiciones previstos en la reforma tributaria.

En relación con el requisito de certeza, argumenta que el cargo no recae sobre una proposición jurídica real y existente, sino sobre una deducción incorrecta de la demandante, para quien la norma incluye un régimen de transición, circunstancia que induce intencionalmente al error al operador jurídico. También sostiene el Ministerio que la demanda no expone cuáles son los criterios de comparación para adelantar el juicio de constitucionalidad entre los casos que alega son asimilables, ni las razones para mantener un tratamiento diferenciado sobre este grupo de contribuyentes, por lo que tampoco satisface el parámetro de suficiencia.

Frente al cargo por omisión legislativa relativa, en concreto, la Cartera expone que no se acreditaron los requisitos previstos por la jurisprudencia constitucional para afirmar su configuración, por las siguientes razones:

a) La norma no excluye de sus consecuencias jurídicas a un grupo de contribuyentes equivalentes o asimilables. Al contrario, lo que pretende es asegurar el desarrollo de proyectos de renovación urbana para la población más vulnerable del país.

Asegura que existe una diferencia sustantiva entre los proyectos de renovación urbana no asociados a VIS o VIP y aquellos que sí lo están, pues la exención tributaria pretende asegurar las necesidades habitacionales de los hogares con menos ingresos y más vulnerables del país. Objetivo que no se alcanza con los proyectos excluidos de la exención, ya que estos solamente se dirigen a contener los procesos de deterioro físico y ambiental en los centros urbanos. Bajo este entendimiento, explicó que la necesidad de conservar la exención sobre proyectos de VIS y VIP no depende de su relación con programas de renovación urbana, sino de que las iniciativas objeto de exención realmente favorezcan a la población vulnerable, en tanto los sectores industriales se negaban a construir este tipo de viviendas por las bajas utilidades que percibían.

b) No existe un deber específico de mantener tratamientos tributarios preferenciales, por el contrario, las exenciones constituyen una excepción al principio de igualdad

Afirma que la Constitución Política no consagra un derecho a recibir exenciones, como tampoco le impone al Legislador la obligación de conservarlas, sino que, por el contrario, fija un deber general, a cargo de todos los contribuyentes, de aportar al financiamiento del Estado, mediante el pago de impuestos. Observa que en este caso no existe una expectativa legítima y, menos aún, una situación jurídica consolidada.

En el mismo tenor, expresa que no se viola el principio de irretroactividad de la ley tributaria, como lo afirma la demandante, ya que la norma no modifica periodos que ya fueron objeto del gravamen. Sus efectos, como se evidencia de la lectura de la norma, solamente rigen hacia futuro.

En relación con el principio de legalidad, además, precisa que desde el inicio del trámite legislativo se explicó la importancia de redefinir las exenciones tributarias, aspecto que fue analizado en los debates parlamentarios y se justificó en el pliego de modificaciones al proyecto de ley, por lo que no puede sostenerse que el Legislador incumplió con el deber de deliberación mínima.

c) La supresión de la exención tributaria no obedece a una exclusión injustificada, sino a la necesidad de reducir las inequidades y distorsiones en la asignación de recursos en la economía y la coyuntura fiscal

En este punto, la entidad llamó la atención frente a uno de los cambios tributarios más importantes de la reforma: la limitación a las exenciones fiscales. Así, indicó que los amplios beneficios en el impuesto de renta producían “inequidades horizontales y distorsiones en la asignación de recursos en la economía”, por lo que el Legislador decidió conservar solamente aquellos beneficios tributarios que representaran un impacto económico y social considerable para el país, como sucede con los proyectos VIS o VIP.

d) No puede pretenderse un tratamiento tributario igualitario entre contribuyentes no comparables ni asimilables

Finalmente, expuso que no era posible afirmar una desigualdad negativa sobre sujetos que no son fáctica ni jurídicamente comparables. En este sentido, manifestó que los beneficios tributarios implementados de forma equivocada generan efectos perjudiciales para la economía nacional, en especial, por la disminución del recaudo, la asignación

desproporcionada de recursos para ciertos sectores de la sociedad y altos costos en la fiscalización de rentas que pretenden algún tipo de exención fiscal.

2. Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio

El apoderado del Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio solicita a la Corte declarar la exequibilidad de la norma demandada. Sustenta su solicitud en que el cargo formulado por la demandante no cumple con los requisitos formales previstos en la jurisprudencia constitucional, en la medida que se sustenta en una interpretación subjetiva (vaga y abstracta) de la disposición acusada, que descontextualiza el alcance de la ley y distorsiona el escenario que modificó el Legislador, en ejercicio de sus amplias facultades constitucionales.

3. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)

La apoderada de la entidad interviene en el proceso de constitucionalidad para requerir la declaratoria de exequibilidad de la norma, al estimar que el cargo por omisión legislativa relativa carece de sustento jurídico y fiscal.

Argumenta que el derogado artículo 207-2, numeral 9, del Estatuto Tributario, solo trataba como renta exenta la utilidad en la enajenación de predios destinados a la ejecución de proyectos de renovación urbana, siempre que estuvieran asociados a programas VIS y VIP. Ello, en atención a los cambios introducidos a través del Decreto 075 de 2013, “Por el cual se reglamentan el cumplimiento de los porcentajes de suelo destinado a programas de Vivienda de Interés Social para predios sujetos a los tratamientos urbanísticos de desarrollo (...)”. De ahí que, no sea cierto que los proyectos no VIS o VIP estaban exentos del impuesto a la renta con anterioridad a la reforma tributaria.

Adicional a lo anterior, señala que el Gobierno Nacional se propuso reducir las rentas exentas por medio de la norma demandada, atendiendo las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, que indicaban la necesidad de construir un sistema tributario más eficiente, eliminando, entre otros aspectos, los privilegios fiscales para ciertos sectores de la sociedad. En consecuencia, los cambios tributarios fijados por el Legislador obedecen a la libertad de configuración legislativa que

tuvo como centro de análisis la realidad fiscal del país, que exigía cambios profundos en la política tributaria.

4. Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT)

El interviniente solicita a esta Corporación declarar la exequibilidad condicionada de la norma acusada, en “el sentido de indicar que dicho beneficio se aplica también a los contribuyentes que desarrollaron proyectos no asociados a VIS y/o VIP y cumplieron con los requisitos exigidos en la normativa aplicable vigente.”.

Sostiene que el artículo acusado vulnera los principios de buena fe, confianza legítima y seguridad jurídica, en la medida que el contribuyente sí tenía la expectativa legítima de beneficiarse del estímulo tributario, al cumplir con la totalidad de condiciones previstas por el Legislador para acceder –en su oportunidad- a la exención tributaria. De esta manera, argumenta que existían razones objetivas para confiar en la durabilidad de la medida, en tanto: (i) el beneficio fiscal estuvo vigente por un término de 14 años, contados a partir de la vigencia de la Ley 788 de 2002, “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial (...)”; (ii) durante su vigencia no fue objeto de modificaciones por parte del Legislador ni del Gobierno Nacional y, por último, (iii) Al tratarse de una exención en la utilidad derivada de la venta de predios destinados a fines de utilidad pública, su aplicación es obligatoria para el Estado, siempre que se cumplieran los requisitos determinados para ello.

Para el Instituto, es evidente la vulneración a los principios de buena fe y confianza legítima de la disposición demandada, puesto que al haberse omitido como beneficiarios de las rentas exentas en la utilidad de la venta de predios destinados para proyectos de renovación urbana a aquellos no asociados con VIS y/o VIP, se desconocieron las situaciones jurídicas consolidadas en virtud de las razones objetivas existentes para confiar en la aplicación del beneficio.

Señala, por otra parte, el Instituto, que pese a lo anterior, no existe una vulneración clara del principio de irretroactividad de la ley tributaria, en la medida que el beneficio fiscal consagrado en el artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, así como aquel que se encontraba regulado en el artículo 207-2 numeral 9° del Estatuto Tributario, se haría efectivo únicamente en el momento de la enajenación de los predios.

5. Universidad del Rosario

El Consultorio Jurídico de la Facultad de Jurisprudencia, por medio de su Dirección General, solicita a esta Corporación que declare la exequibilidad condicionada de la norma acusada, al estimar la configuración de una omisión legislativa relativa.

6. Intervenciones ciudadanas

El ciudadano Carlos Hernando Puerto Quiroga coadyuva la pretensión de la demanda, al sostener que desde el momento que los contribuyentes cumplieron con los requisitos previstos en el derogado artículo 207-2 del Estatuto Tributario, tenían la expectativa legítima de gozar de la exención, sin importar que los proyectos de renovación urbana estuvieran o no asociados a VIS o VIS, pues los presupuestos sustanciales que daban lugar a este estímulo fiscal fueron cumplidos a cabalidad.

Así mismo, el ciudadano Santiago Felipe Pineda Buitrago interviene en el trámite de la demanda, solicitando la declaratoria de exequibilidad condicionada de la norma, porque en su criterio el Legislador incumplió su imperativo constitucional de proporcionarle a los contribuyentes excluidos de la reforma tributaria, los medios y el tiempo mínimo para adaptarse a la nueva regulación. Por ello, sostuvo que el Legislador decidió no aplicarles el régimen de transición previsto en el párrafo 1° de la disposición acusada, vulnerando los principios de buena fe, confianza legítima, irretroactividad de la ley tributaria y respeto por las situaciones jurídicas consolidadas.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

En ejercicio de las facultades previstas en la Constitución Política, el Procurador General de la Nación solicita a la Corte inhibirse de conocer de fondo de este asunto por ineptitud sustantiva de la demanda al formularse el cargo por omisión legislativa relativa.

El Ministerio Público inicia su análisis de constitucionalidad señalando que si se tiene en cuenta que en el presente caso se plantea una violación del principio de igualdad por discriminación en materia de rentas exentas por una omisión legislativa —al considerar la actora que lo regulado en el párrafo 1 del artículo 235-2 del E.T. en la forma incorporada por el artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, estableció un régimen de transición que mantiene

el tratamiento de renta exenta regulado en el derogado numeral 9 del artículo 207-2 del E.T., en relación con los sujetos pasivos que iniciaron proyectos de renovación urbana asociados a VIS o VIP y no en relación con los sujetos pasivos que iniciaron proyectos de renovación urbana no asociados a VIS o VIP—, se hace necesario determinar si es cierto o no que el Congreso de la República incurrió en la omisión legislativa que se le imputa, y si en verdad se estableció o no un régimen de transición que sustenta el cargo de omisión legislativa.

El Ministerio Público estima que el cargo formulado contra la norma demandada carece de certeza por dos razones: una formal y otra material.

En relación con el examen formal, sostiene que el tema del presunto régimen de transición que señala la demandante en relación con la renta exenta desarrollado en el numeral 9 del artículo 207-2 del E.T., no fue omitido por parte del Congreso de la República, sino que fue expresamente regulado por dicho órgano en el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, ya que allí se encuentra su voluntad concreta de derogar expresamente lo normado en el referido numeral 9. De esta manera, existía una intención legislativa inequívoca por parte del Congreso de la República: terminar de forma inmediata con el beneficio tributario controvertido. Por esta razón, considera que no puede afirmarse la configuración de una omisión legislativa relativa y, menos aún, de un régimen de transición.

Para la vista fiscal, la accionante debió enfocar su demanda contra el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016 en concordancia con el artículo 98 ibídem, máxime cuando su pretensión de fondo es que la Corte Constitucional dicte una sentencia condicionada -aditiva-. Ello es así porque los razonamientos jurídicos son diferentes para el cargo de omisión legislativa relativa, el contexto y contenido normativo susceptible de demanda es expresamente diferente al cuestionado en el presente proceso y, especialmente, porque las consecuencias jurídicas de una sentencia de exequibilidad condicionada son muy diferentes.

Agrega que si la Corte Constitucional accediera a las pretensiones de la demandante dictando la sentencia de exequibilidad condicionada, esto implicaría incorporar con vigencia hacia el futuro en el artículo 235-2 del E.T. en la forma incorporada por el artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, el contenido del numeral 9 del artículo 207-2 del E.T., cuando el legislador expresamente derogó esta última norma.

Así las cosas, el cargo formulado contra la norma demandada carece del requisito de certeza, por una razón formal consistente en que la imputación de omisión legislativa por trato discriminatorio tributario no se predica de la norma demandada.

Desde el punto de vista material, explica la entidad que dentro de la potestad de producción legislativa en materia tributaria lo que hizo el Congreso de la República fue concederle efectos retrospectivos al numeral 6º del artículo 235-2 del Estatuto Tributario, para garantizar el desarrollo de proyectos de VIS o VIP. Es decir, la norma acusada no incluyó ningún tipo de beneficio para proyectos que a la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016 estuvieran relacionados con la enajenación de predios para el desarrollo de proyectos de renovación urbana. De ahí que, no pueda sostenerse la configuración de un régimen de transición, como equivocadamente lo plantea la actora.

Finalmente, manifiesta la entidad que el cargo carece de claridad, en la medida que la demandante plantea una violación del principio de legalidad por falta de deliberación democrática, pero tal afirmación no se desarrolla acorde con las pautas establecidas jurisprudencialmente, en los eventos que se busque demostrar un vicio procedimental en la conformación de una nueva ley. De esta manera, en criterio de la entidad, no se explica cómo el trámite dado al proyecto de ley generó la omisión alegada cuando éste se efectuó acorde con los pasos previstos en la legislación para el trámite y aprobación de una reforma tributaria estructural.

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

1. Competencia

De conformidad con lo dispuesto en el numeral 4º del artículo 241 de la Constitución Política, esta Corporación es competente para decidir sobre la demanda de inconstitucionalidad que en esta oportunidad se formula contra el artículo 99 de la Ley 1819 de 2016.

2. Alcance de la demanda

En el asunto sometido a la valoración de la Corte, la demandante acusa la inconstitucionalidad del artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, al considerar que el Legislador

vulneró imperativos constitucionales derivados de los principios de buena fe, confianza legítima, seguridad jurídica, respeto por situaciones jurídicas consolidadas, igualdad, equidad, justicia económica, irretroactividad de la ley tributaria y legalidad, al no incluir dentro de los efectos jurídicos de las medidas de transición previstas en el párrafo primero, a los contribuyentes que, en vigencia de la exención contenida en el numeral 9º del artículo 207-2 del Estatuto Tributario (ET), iniciaron y continúan ejecutando proyectos de renovación urbana no asociados a vivienda de interés social (VIS) y/o a viviendas de interés social prioritario (VIP).

A su juicio, tal exclusión constituye una omisión legislativa relativa que la Corte debe subsanar, en procura de amparar los derechos de quienes, habiendo cumplido con todos los requisitos exigidos, tenían la expectativa legítima de acceder al beneficio tributario que contemplaba el mencionado numeral 9º del artículo 207-2 del ET, cuál era el de asumir como renta exenta la utilidad derivada de la enajenación de los predios destinados para fines de utilidad pública en los proyectos de renovación urbana.

Conforme con ello, la actora pretende que, acreditada la existencia de una omisión legislativa relativa, esta Corporación disponga, mediante la declaratoria de exequibilidad condicionada de la disposición acusada, que se mantienen como renta exenta las utilidades en la enajenación de proyectos de renovación urbana, estén o no asociados a VIS o VIP, siempre que hubieran iniciado su ejecución en vigencia del derogado artículo 207-2, numeral 9, del ET.

En relación con la anterior acusación, un grupo de intervinientes, del que forman parte el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), plantea la declaratoria de exequibilidad simple de la norma acusada. En su concepto, el contenido de la disposición impugnada no afecta ningún postulado constitucional, y, por el contrario, atiende a las observaciones de los expertos en la materia, que señalaron la necesidad de construir un sistema tributario eficiente por la vía de eliminar cierto tipo de exenciones. De esta manera, el Legislador eliminó, en uso de sus facultades constitucionales, entre otros privilegios fiscales, el establecido para los proyectos de renovación urbana no VIS o VIP, por lo que no puede afirmarse la ocurrencia de una omisión legislativa relativa.

En contraste, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, la Universidad del Rosario y los ciudadanos que participaron del trámite de este proceso, solicitaron la declaratoria de una exequibilidad condicionada del artículo demandado. En el mismo sentido de los argumentos planteados en la demanda, sostienen que la omisión legislativa relativa se presenta por la decisión injustificada del Congreso de la República, de excluir a un grupo de contribuyentes de los efectos del régimen de transición previsto en el parágrafo 1º de la norma acusada, cuando en vigencia de la normatividad derogada cumplieron cada uno de los requisitos para hacerse acreedores de este beneficio tributario, sin contar con el tiempo necesario para materializarlo, que en su momento estableció el propio Congreso de la República a través del derogado artículo 207-2, numeral 9, del Estatuto Tributario.

Por su parte, el Procurador General de la Nación y quien interviene en representación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, le solicitan a la Corte declararse inhibida para emitir pronunciamiento de fondo, por ineptitud sustantiva de la demanda. Al respecto, coinciden en sostener que ni el Legislador ni el Gobierno Nacional, en el trámite de aprobación de la reforma Tributaria, consideraron un régimen de transición para las rentas exentas provenientes de proyectos de renovación urbana cualquiera que haya sido su finalidad (asociados o no asociados a proyectos VIS y/o VIP). Aducen que, por el contrario, este supuesto fue derogado explícitamente a través del artículo 376 de la misma normatividad, razón por la cual, el cargo por omisión legislativa relativa carece de los presupuestos de claridad, certeza y suficiencia.

3. Requisitos de procedibilidad de las demandas de inconstitucionalidad

La petición de inhibición que formula tanto el Procurador General de la Nación como el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, le impone a la Corte la necesidad de entrar a analizar, como cuestión inicial y previo al planteamiento del problema jurídico, el tema de la aptitud sustantiva de la demanda, a efectos de definir si, en la presente causa, hay o no lugar a efectuar el respectivo pronunciamiento de fondo.

Para ello, la Sala Plena expondrá los requisitos generales de procedibilidad de las demandas de inconstitucionalidad, así como los criterios adicionales cuando se alega un cargo por omisión legislativa relativa, a efectos de valorar su cumplimiento en el caso concreto.

3.1. Requisitos generales

Ha sido reiterativa esta Corporación en sostener que, conforme al mandato previsto en los artículos 241-4 de la Carta Política y 2° del Decreto 2067 de 1991, las demandas que en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad promuevan los ciudadanos contra las leyes de la República, deben cumplir ciertos requisitos mínimos de procedibilidad.

En innumerables pronunciamientos sobre la materia, ha explicado este Tribunal que establecer una carga procesal básica en la formulación de las demandas de inconstitucionalidad, no va en contravía del derecho ciudadano a participar en la defensa de la guarda e integridad de la supremacía de la Constitución (C.P. art. 40), sino que, por el contrario, busca un balance racional en el ejercicio del citado derecho, de manera que se garantice “la autorrestricción judicial y un debate constitucional en el que el demandante y no el juez sea quien defina el ámbito de control constitucional”[1]. Ello, sobre la base de considerar que, de ordinario, la Constitución Política no le atribuye a la Corte la función de llevar a cabo un control oficioso de constitucionalidad sobre las leyes, sino rogado, el cual se activa, precisamente, por vía del ejercicio ciudadano de la acción pública de inconstitucionalidad.

Siendo consecuente con dicho planteamiento, y tomando como referente lo previsto en el artículo 2° del Decreto 2067 de 1991, la propia jurisprudencia constitucional ha sostenido que las demandas que se presenten ante la Corte, en las que se controvierta la validez de una determinada disposición legal, deben contener: (i) las normas que se acusan como inconstitucionales; (ii) las disposiciones Superior que se consideran infringidas y (iii) la expresión de las razones o motivos por los cuales los textos superiores invocados se entienden violados.

La exigencia de tener que señalar las razones o motivos de la violación, lo ha dicho esta Corporación, se materializa, en realidad, en una carga de contenido sustancial para el ciudadano, en cuanto le impone desplegar una labor argumentativa mínima, que le facilite al operador judicial comprender el alcance de la acusación y adoptar una decisión de fondo acorde con el marco de referencia normativa que es objeto de cuestionamiento. Dicho presupuesto se traduce, entonces, en el deber de formular por lo menos un cargo concreto de inconstitucionalidad contra la norma o normas que se acusan, el cual, a su vez, de acuerdo con la doctrina constitucional sobre la materia, recogida y sistematizada en la Sentencia C-1052 de 2001[2], solo puede entenderse debidamente estructurado cuando

se sustenta en razones “claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes”[3].

En la referida Sentencia C-1052 de 2001, reiterada a su vez en diversos pronunciamientos sobre la materia, de manera que constituye un precedente consolidado, la Corte explicó el alcance de las razones de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia que se deben tener en cuenta en la formulación de los cargos de inconstitucionalidad, en los siguientes términos:

(i) El requisito de Claridad, exige que cada uno de los cargos de la demanda tenga un hilo conductor en la argumentación que permita al lector comprender y entender fácilmente el contenido de la demanda y las justificaciones en las que ella se funda.

(ii) El de Certeza, implica que la acusación recaiga sobre una proposición jurídica real y existente y no simplemente sobre una deducida por el actor pero que no surja de la disposición demandada; y, acorde con ello, que los cargos de la demanda se dirijan efectivamente contra las disposiciones impugnadas y no sobre otras normas que, en todo caso, no son consideradas en la demanda, ni son el objeto concreto de la acusación.

(iii) El de Especificidad, impone que haya precisión y concreción en la formulación del cargo, es decir, que se muestre en forma diáfana la manera como la norma acusada vulnera la Carta Política, permitiendo verificar una oposición objetiva entre el contenido de las normas demandadas y la Constitución, resultando inadmisibles los argumentos vagos, indeterminados, indirectos, abstractos y globales que no guardan relación concreta y directa con las disposiciones que se acusan.

(iv) El de Pertinencia, requiere que el reproche formulado por el peticionario sea de naturaleza estrictamente constitucional, lo que significa que debe estar fundado en la apreciación del contenido de la norma Superior que se expone como violada y el precepto demandado, resultando inaceptables los argumentos que se formulan a partir de consideraciones puramente legales y doctrinarias, o aquellos otros que se limitan a expresar puntos de vista subjetivos en los que el demandante, en realidad, no está acusando el contenido de la norma sino utilizando la acción pública de inconstitucionalidad para resolver un problema de orden particular, como podría ser la indebida aplicación de la disposición en un caso concreto o específico. En ese orden de ideas, tampoco son admisibles las acusaciones que fundan en un análisis de conveniencia de la norma

demandada, calificándola de inocua, innecesaria, o reiterativa a partir de una valoración parcial de sus efectos.

(v) Finalmente, el de Suficiencia, conlleva a que en la acusación se expongan todos los elementos de juicio, argumentativos y probatorios, que son necesarios para iniciar el estudio de constitucionalidad de la norma demandada. La suficiencia del razonamiento se basa en el alcance persuasivo que debe tener la demanda, mediante la presentación de argumentos que, aunque no logren prime facie convencer al operador jurídico sobre la contrariedad de la norma acusada con la Carta, si despierten una duda mínima en torno a su inconstitucionalidad, de forma tal que permita iniciar un proceso dirigido a desvirtuar la presunción de constitucionalidad que ampara a toda norma legal, haciendo de ese modo necesario un pronunciamiento por parte del órgano de control.

Así las cosas, solo en la medida en que la acusación formulada cumpla con los requisitos descritos, es posible que este Tribunal asuma plena competencia para proferir decisión de fondo en el respectivo juicio de inconstitucionalidad que se le propone. Por el contrario, si la demanda no satisface los aludidos prepuestos, la misma es sustancialmente inepta, y, por tanto, no le queda otro camino al juez constitucional que proferir una decisión inhibitoria.

3.2. Presupuesto adicional cuando se alega una omisión legislativa relativa

Al respecto, la doctrina constitucional ha definido que “cualquiera que sea la decisión por tomar en estos casos, la misma está condicionada por el hecho de que previamente se haya definido la naturaleza jurídica de la omisión – absoluta o relativa- y, siendo ésta relativa, que sea específica y directamente predicable de la normatividad impugnada y no de otros dispositivos que no fueron acusados en la demanda”.[5]

En efecto, tal y como ha sido aceptado de manera uniforme por la jurisprudencia constitucional, la inactividad del Congreso de la República, en lo concerniente al ejercicio de su función legislativa, puede llegar a afectar o desconocer derechos y garantías superiores, razón por la cual, también por esa vía, es posible someter sus actos al control de constitucionalidad. Ha entendido la Corte que, en esos eventos, “la presunta infracción a la Carta proviene, no del derecho positivo preexistente -fruto de la acción legislativa ordinaria o especial- como es lo común, sino de la falta de regulación normativa en torno a materias

constitucionales sobre las cuales el Congreso tiene asignada una específica y concreta obligación de hacer”.

Sin embargo, también se ha aclarado que no toda inactividad legislativa puede verse sometida al control constitucional. El respeto por la autonomía e independencia del Congreso, en contraste con la necesidad de precisar el ámbito la competencia funcional del propio órgano de control, ha llevado a este Tribunal a sostener que solo son objeto de cuestionamiento aquellas conductas omisivas que puedan ser calificadas como parciales o relativas, por oposición a las omisiones absolutas que, en razón a su propia naturaleza, están excluidas de cualquier tipo de escrutinio judicial.

En el caso de la omisión absoluta, la misma conlleva una ausencia total e íntegra de normatividad por parte del Congreso y, por tanto, no existe norma sobre la cual pueda recaer el respectivo juicio[6]. En cambio, tratándose de la omisión legislativa relativa, esta alude a la violación de un deber constitucional que se materializa en una actuación imperfecta e incompleta del legislador[7], y que tiene lugar, precisamente, “cuando el Congreso ha creado una disposición pero deja de introducir elementos que, a la luz de los mandatos superiores, hacen que ella resulte incompleta, arbitraria, inequitativa, inoperante o ineficiente[8] y vulneradora del principio de igualdad, del debido proceso[9] u otras disposiciones de rango constitucional”[10].

En punto a la hipótesis precedente -la de la omisión legislativa relativa-, lo ha dicho la Corte, se cumple el fundamento básico del control de constitucionalidad, que no es otro que la confrontación objetiva y verificable entre la ley y la Carta Política, pues el debate tiene lugar respecto de un texto legal que se reputa imperfecto en su concepción, y que a partir de la ausencia parcial de regulación, al confrontarlo con la Constitución, puede terminar por afectar ciertos derechos y garantías superiores[11].

Bajo ese entendimiento, cuando el cargo se propone por la vía de una omisión legislativa relativa, se reitera, la posibilidad de conocer y emitir un pronunciamiento de fondo, se halla condicionada a que previamente se verifique que la omisión alegada sea atribuible directamente al texto de la disposición impugnada y no a ningún otro u otros enunciados normativos no vinculados al trámite de constitucionalidad[12].

Sobre este aspecto, ha subrayado la Corte en la importancia de que la configuración de la

presunta inconstitucionalidad por omisión no le imponga al órgano de control un ejercicio interpretativo de un conjunto más amplio de disposiciones, de regulaciones diversas e incluso de normas indeterminadas[13], pues ello desbordaría su ámbito de competencia funcional el cual está circunscrito al juzgamiento específico de la preceptiva impugnada. Así entendido, el requisito de procedibilidad se concreta, en estos casos, en el hecho de que “la omisión que se plantea pueda coherentemente imputársele a la disposición acusada o, en otros términos, que sea lógicamente atribuible a su texto”[14], siendo este presupuesto necesario para que la Corte pueda entrar a conocer y evaluar la acusación por omisión legislativa relativa.

En relación con esto último, en reciente pronunciamiento, la Corte precisó que “la satisfacción de este presupuesto solo implica que la demanda es formalmente apta y puede ser analizada, no que el elemento considerado por el demandante constitucionalmente obligatorio dentro de la norma efectivamente lo sea y, por lo tanto, se configure una verdadera omisión del legislador”[15], pues este “es ya el problema constitucional de fondo planteado a la Corte, que deberá ser resuelto en el análisis material de los cargos[16]”[17].

Así las cosas, para que esta Corporación pueda entrar a pronunciarse sobre una demanda por omisión legislativa relativa, es necesario que el actor formule por lo menos un cargo concreto de inconstitucionalidad, a partir de razonamientos claros, ciertos, específicos, pertinentes y suficientes, a su vez orientados a mostrar, conforme a un criterio general de objetividad y coherencia, que la carencia de regulación que se alega se predica directamente del enunciado normativo impugnado y que la misma es contraria a los mandatos de la Constitución invocados como violados. Tal verificación solo conduce a reconocer que la demanda es sustancialmente apta y, por tanto, la misma no compromete la posición de la Corte en torno a la existencia material de la omisión legislativa alegada. Por tanto, únicamente en la medida en que la demanda cumpla con los requisitos de procedibilidad, y se establezca -prima facie- que la omisión alegada se predica de la norma acusada, es que se entiende activada la competencia de la Corporación para adelantar el respectivo análisis de fondo sobre la presunta omisión legislativa relativa y, por tanto, para proferir la decisión que corresponda de acuerdo con lo que resulte probado en el proceso.

Finalmente, debe aclarar la Corte, como lo ha hecho en anteriores pronunciamientos[18],

que el cumplimiento de los requisitos adjetivos de la demanda deben valorarse conforme al principio pro actione, esto es, sin someter la acusación a un escrutinio excesivamente riguroso, de manera que se haga nugatorio e inoperante, en la práctica, el derecho político a promover acciones públicas en defensa de la Constitución Política (C.P. art. 40-6). Así, en virtud del referido principio, el test de procedibilidad debe aplicarse con cierto grado de flexibilidad, permitiendo que las dudas que puedan surgir sobre su cumplimiento sean interpretadas a favor del actor, dando paso a la admisión de la demanda y a proferir la respectiva decisión de fondo.

3.3. Análisis sobre la aptitud sustantiva de la demanda

En relación con la demanda que es objeto de estudio, el Procurador General de la Nación y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, le solicitan a la Corte declararse inhibida para emitir pronunciamiento de fondo, tras considerar que, respecto a la acusación por omisión legislativa relativa, la demanda formulada no cumple con los presupuestos de claridad, certeza y suficiencia.

Según quedó explicado en el apartado anterior, para que la Corte pueda pronunciarse sobre una acusación por omisión legislativa relativa, es necesario que el actor formule por lo menos un cargo concreto de inconstitucionalidad, a partir de razonamientos claros, ciertos, específicos, pertinentes y suficientes, a su vez orientados a mostrar, conforme a un criterio general de objetividad y coherencia, que la ausencia de regulación alegada se predica directamente del enunciado normativo impugnado y que la misma es contraria a los mandatos de la Constitución invocados como violados.

Así entendido, considera la Corte que la petición de inhibición formulada por el Procurador General de la Nación y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público debe ser rechazada, toda vez que la demanda presentada contra el artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, en particular contra el párrafo 1º, cumple con los requisitos mínimos de procedibilidad a los que se ha hecho expresa referencia. Ello, en razón a que de la acusación presentada puede extraerse la adecuada estructuración de al menos un cargo concreto de inconstitucionalidad, basado en razones claras, ciertas, pertinentes, suficientes y específicas.

Sobre esa base, si bien es cierto que alrededor de tal acusación se exponen algunos

planteamientos que pueden ser interpretados como inconsistentes e irrelevantes, la demanda cuenta con un grado mínimo de coherencia y solidez, que permite llevar a cabo una confrontación objetiva entre la ley acusada y la Constitución, derivada a su vez de la necesidad de establecer el verdadero alcance de la norma acusada y si, en realidad, al regular el tema de las exenciones tributarias, el Legislador dejó de introducir en ella elementos que, a la luz de los mandatos superiores, hacen que resulte incompleta, arbitraria, inequitativa, inoperante o ineficiente y, por tanto, vulneradora de imperativos constitucionales derivados de los principios de buena fe, confianza legítima, seguridad jurídica, respeto por situaciones jurídicas consolidadas, igualdad, equidad, justicia económica, irretroactividad de la ley tributaria y legalidad -en su dimensión deliberativa-, alegados en la demanda.

Ciertamente, teniendo en cuenta los requisitos especiales que ha establecido la jurisprudencia para definir la naturaleza jurídica de la omisión legislativa, se evidencia, a su vez, que el cargo formulado por el actor se dirige claramente a plantear la existencia de una omisión relativa o parcial. Ello es así, si se tiene en cuenta que la demanda se estructura sobre un supuesto normativo existente, es decir, sobre una proposición jurídica del régimen tributario, contenida específicamente en el artículo 99 de la Ley 1819 de 2016. Acorde con ello, la acusación se dirige a reprochar la ausencia en dicha norma de ciertas medidas cuya exclusión estaría afectando un segmento específico de contribuyentes. Concretamente, aquellos que, habiendo cumplido con los requisitos exigidos por la ley, desarrollaron y ejecutaron proyectos de renovación urbana no asociados a vivienda de interés social (VIS) y/o a vivienda de interés social prioritario (VIP), iniciados durante los más de 14 años que estuvo vigente el numeral 9º del artículo 207-2 del ET, y que contaban con acceder al beneficio tributario que dicha norma preveía para los proyectos de renovación urbana en general, antes de su derogatoria expresa por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.

En relación con esto último, debe señalarse que el numeral 9º del artículo 207-2 del ET reconocía, como renta exenta, la generada por la utilidad en la enajenación de predios destinados a fines de renovación urbana, independientemente de cual fuera la naturaleza del proyecto, por un término igual a la ejecución del mismo y su liquidación, sin que excediera en ningún caso de diez años, con lo cual era claro que los contribuyentes que desarrollaron proyectos de renovación urbana no asociados VIS y/o a VIP, estaban cobijados por el beneficio tributario, pudiendo resultar afectados por la aludida derogatoria en la

medida que su situación no fue considerada por el artículo demandado, donde se regula concretamente el tema de las exenciones tributarias y se adoptan las medidas específicas sobre los proyectos de renovación urbana, pero solo en relación con VIS y VIP.

Acorde con lo dicho, advierte también la Corte que el cargo que por omisión se plantea es, prima facie, directamente predicable de los apartes normativos acusados. En efecto, una lectura detenida del artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, en particular de su párrafo 1º, permite advertir que en sus respectivos contenidos normativos se regula el tema de la exención tributaria alegada y la posible ausencia de regulación sobre ciertos aspectos.

En la referida disposición, se establecen las rentas exentas para personas jurídicas que estarían vigentes a partir del periodo gravable 2018, determinando en el numeral 6º, como renta exenta, las “asociadas a la vivienda de interés social y la vivienda de interés prioritario”, dentro de las cuales se incluyó: “c) la utilidad en la enajenación de predios para el desarrollo de proyectos de renovación urbana”. Conforme con ello, la misma norma, en el párrafo 1º, adopta medidas especiales respecto de las rentas exentas asociadas a la vivienda de interés social (VIS) y a la vivienda de interés social prioritario (VIP). Tales medidas consisten en disponer la aplicación inmediata de la exención a partir del 1º de enero de 2017, e incluir en ella a los proyectos VIS y VIP iniciados antes de dicha fecha.

No obstante, la norma no toma medidas respecto a los proyectos de renovación urbana no asociados a vivienda de interés social (VIS) y/o a vivienda de interés social prioritario (VIP) que se iniciaron antes de la fecha de vigencia de la Ley 1819 de 2016. Tal hecho resulta particularmente relevante frente al asunto que se debate, si se tiene en cuenta que en el artículo 376 de la misma Ley 1819 de 2016, como ya se mencionó, se derogó expresamente y de manera general la renta exenta generada por la utilidad en la enajenación de predios de renovación urbana prevista el numeral 9º del artículo 207-2 del ET.

Siendo ello así, y sin que corresponda en este apartado entrar a determinar si en realidad se configura la omisión alegada, es presumible que la alegada omisión, prima facie, pueda proyectar sus efectos sobre el contenido material de la preceptiva acusada, pues es allí donde el Legislador adopta medidas respecto al beneficio tributario aplicable a los proyectos de renovación urbana que fue expresamente derogado en el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.

De este modo, encuentra la Corte que de la Ley 1819 de 2016 surge el siguiente panorama normativo en relación con la materia propuesta en la demanda:

En primer lugar se tiene que el beneficio tributario aplicable a los proyectos de renovación urbana fue expresamente derogado en el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016. A su vez, el artículo 99 de la ley adicionó el artículo 235-2 del Estatuto Tributario, para regular las rentas exentas a partir del 1º de enero de 2018, entre las que incluyó las derivadas de la utilidad en la enajenación de predios para el desarrollo de proyectos de renovación urbana, siempre y cuando estuviesen asociadas a la vivienda de interés social y la vivienda de interés prioritario.

De este modo, se tiene que a partir de la vigencia de la Ley 1819 de 2016, quedó derogada la exención prevista en el numeral 9º del artículo 207-2 del Estatuto Tributario para los proyectos de renovación urbana y que dicha derogatoria se predica tanto de los proyectos asociados a VIS o a VIP, como de los que no, sin perjuicio de que, como se desarrollará más adelante, ya desde el 23 de enero de 2013 dichos proyectos necesariamente debían tener un componente VIS o VIP. No obstante, la ley restableció, con nuevas condiciones, la exención para los proyectos de renovación urbana asociados a VIP o a VIS, a partir del 1º de enero de 2018.

En este contexto, en el párrafo primero del artículo 99 de la Ley 1819 de 2016 se dispuso que “Las rentas exentas de que trata el numeral 6, se aplicarán en los términos y condiciones allí previstos a partir del 1º de enero de 2017, incluso respecto de los proyectos en los que, a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, se hayan aportado los predios al patrimonio autónomo constituido con objeto exclusivo para el desarrollo de proyectos de VIS y/o VIP.”

Dicha previsión, entonces se predicaba tanto de los proyectos que se iniciasen a partir de la fecha de vigencia de la ley, como de aquellos en los que con anterioridad se hubiesen aportado los predios al patrimonio autónomo constituido con objeto exclusivo para el desarrollo de proyectos de VIS y/o VIP.

De este modo, la ley reguló la situación en la quedaba la exención prevista en el numeral 9º del artículo 207-2 del Estatuto Tributario, en relación con proyectos de renovación urbana asociados a VIS O VIP, pero guardó silencio en relación con la situación de los

proyectos de renovación urbana que no estuviesen asociados a VIS o VIP. Esto es, en relación con el primer tipo de proyectos, la Ley 1819 de 2016 incluyó una regulación para el periodo comprendido entre la derogatoria del artículo 207-2 del ET y el 1º de enero de 2018, fecha partir de la cual, de manera general, entraban a regir las exenciones en ella previstas.

Lo anterior podría dar lugar a un entendimiento conforme al cual el efecto derogatorio de las exenciones para aquellos proyectos de renovación urbana no incluidos en la previsión del párrafo 1º del artículo 235-2 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por la Ley 1819 de 2016, sería inmediato, sin que se hubiese indicado lo que ocurriría con aquellos proyectos no vinculados a VIS o VIP en los que de acuerdo con la regulación vigente para 2013, se hubiesen aportado en su momento los bienes al respectivo patrimonio autónomo y no se hubiese cumplido el plazo de diez años contemplado para hacer la correspondiente enajenación.

De ese modo, en aplicación del principio pro actione, para la Corte es claro que la acusación formulada se ampara en razones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes. Ello es así, en cuanto la acusación: (i) permite entender el sentido de la demanda y lo que con ella se persigue (claridad); (ii) se dirige a controvertir directamente el contenido de la norma impugnada y, de ella, prima facie, surge la presunta omisión legislativa relativa alegada (certeza); (iii) los argumentos en que se basa son de naturaleza estrictamente constitucional e intentan mostrar la manera como la norma acusada vulnera la Carta Política, permitiendo una confrontación objetiva entre el contenido de la preceptiva impugnada y algunas de las disposiciones superiores invocadas como violadas (especificidad y pertinencia); y (iv) contiene elementos fácticos que buscan justificar la ocurrencia de la omisión alegada y, a partir de ello, poner en duda la constitucionalidad de la medida normativa cuestionada (suficiencia).

En virtud de lo expuesto, estima esta Corporación que en la presente causa se está en presencia de una demanda en forma, razón por la cual debe procederse a adoptar la decisión de fondo que corresponda.

4. Problema jurídico y metodología de la decisión

Teniendo en cuenta el contenido de la demanda y lo expresado en las distintas

intervenciones, en esta oportunidad le corresponde a la Corte determinar si la disposición demandada, al no precisar la situación de los contribuyentes (personas jurídicas) que de conformidad con la normatividad vigente con anterioridad a la expedición de la Ley 1819 de 2016 cumplieron con todas las condiciones previstas para tener como exenta la utilidad derivada de la enajenación de los predios destinados a proyectos de renovación urbana no asociados a vivienda de interés social (VIS) y/o a viviendas de interés prioritario (VIP), desconoce principios constitucionales como los de buena fe, confianza legítima y respeto por situaciones jurídicas consolidadas.

Para resolver el anterior problema jurídico, la Corte (i) dejará en claro los presupuestos que han sido previstos por la jurisprudencia de esta Corporación para aceptar la declaratoria de una omisión legislativa relativa; luego de lo cual, pasará al tema específico que se debate, (ii) señalando los criterios básicos que este Tribunal ha adoptado frente al tema de las exenciones tributarias y, para mayor claridad de los puntos en disputa (iii) se hará un recuento del contexto normativo que sirvió de fundamento al beneficio tributario aplicable a la utilidad derivada de los predios destinados para fines de utilidad pública, concretamente, respecto de proyectos de renovación urbana asociados y no asociados a VIS y/o a VIP, hasta el momento de la expedición de la Ley 1819 de 2016. Con estos elementos expuestos, (iv) la Sala pasará a resolver el cargo específico.

5. Doctrina constitucional sobre la omisión legislativa relativa. Presupuestos para que tenga lugar su declaratoria.

Tal y como fue explicado en el acápite correspondiente al estudio de procedibilidad de la demanda, las omisiones del Congreso, en lo correspondiente al ejercicio de su función legislativa, pueden dar lugar a incurrir en infracciones a la Carta Política, motivo por el cual, también por esa vía, es posible someter sus actos al control de constitucionalidad. En esas hipótesis, el desconocimiento de mandatos superiores tiene ocurrencia, no como consecuencia de la labor de producción normativa, que es el escenario natural donde ello puede tener lugar, sino por falta o ausencia de regulación respecto de asuntos que el Congreso debe desarrollar a través de la ley, esto es, en los casos de omisión legislativa.

La omisión legislativa tiene lugar en dos situaciones específicas y distintas: (i) cuando existe una ausencia total e íntegra de normatividad por parte del Congreso; y (ii) cuando

dicho órgano lleva a cabo la regulación de una determinada materia en forma imperfecta e incompleta[19]. En el primero de los casos se estaría ante una omisión absoluta y en el segundo ante una relativa.

La jurisprudencia constitucional ha puntualizado que la Corte es competente para conocer de posibles omisiones legislativas relativas, porque allí se está ante una actuación del Legislador susceptible de ser comparada con el texto constitucional. En efecto, es relativa la omisión cuando, no obstante existir normatividad sobre un tema en particular, aquella incurre en un déficit de protección constitucional al desconocer situaciones que también debieron ser reguladas si se pretendía mantener una debida concordancia con la Norma Superior[20].

El Legislador en este escenario actuó, pero lo hizo sin la suficiencia tal, que es permitido reprocharle no estar al nivel de la protección que debió brindar y frente a la cual estaba constitucionalmente compelido, situación que podría derivar (i) en la afectación directa del principio de igualdad, o, (ii) en la violación de otros principios y mandatos constitucionales. Una omisión legislativa relativa desconoce el principio de igualdad cuando el contenido normativo no abarca, de manera injustificada, a todos los destinatarios que deberían quedar incluidos en la regulación[21]. De otra parte, es posible que una norma no incluya una condición o elemento esencial que se debió prever en el trámite de su emisión y que, con ello, se desconozcan otros preceptos constitucionales ajenos al principio de igualdad[22], como se ha estudiado, por ejemplo, en los casos en que se involucran los derechos al debido proceso (art. 29) o al libre desarrollo de la personalidad (art. 16), por citar tan solo algunos ejemplos[23].

Para establecer con claridad si el Congreso de la República desconoce, en este contexto, la Carta Política y sus mandatos, la Corte ha considerado necesario el cumplimiento de ciertos presupuestos materiales. Tales presupuestos fueron decantados en un primer momento por la Sentencia C-427 de 2000, al revisar la jurisprudencia constitucional elaborada antes de su emisión sobre la figura bajo estudio, para ser reiterados con posterioridad, mayoritariamente, en eventos donde lo que se alegaba era la presunta ocurrencia de una discriminación derivada del silencio del Legislador[24]. Recientemente, a través de la Sentencia C-352 de 2017, la Corte reconfiguró y ordenó los requisitos que deben cumplirse para que tenga lugar la ocurrencia de una omisión legislativa relativa. El mencionado fallo -

en la parte que interesa al desarrollo del presente asunto-, dispuso que el test para verificar la existencia o no de una omisión legislativa relativa debería adelantarse verificando, en su orden, los siguientes puntos:

(a) Que exista una norma sobre la cual se predique necesariamente el cargo y que (i) excluya de sus consecuencias jurídicas aquellos casos equivalentes o asimilables o, en su defecto, (ii) que no incluya determinado elemento o ingrediente normativo. Este criterio constituye la diferencia más notoria que se tiene con la omisión absoluta, y es que solo podría estarse en presencia de una omisión relativa cuando no haya sido incluido un ingrediente que guarde inescindible relación con el contenido normativo acusado; de no ser así, la Corte estaría llamada a declarar su inhibición[25].

(b) Que exista un deber específico impuesto directamente por el Constituyente al Legislador que resulta omitido, por (i) los casos excluidos o (ii) por la no inclusión del elemento o ingrediente normativo del que carece la norma. Esto tiene que ver con que la inconstitucionalidad por omisión relativa debe fundarse en una concreta “obligación de hacer”[26], de la cual el Legislador se sustrajo parcialmente. Sobre el punto, ha puesto de presente la jurisprudencia que la omisión debe derivarse del incumplimiento de los imperativos constitucionales contenidos en la Norma Superior[27].

(c) Que la exclusión de los casos o ingredientes carezca de un principio de razón suficiente. Debe revisarse en este punto si el Legislador, cuando desconoció el deber, contó con una razón suficiente, esto es, que el hecho de omitir algún elemento al momento de proferir la norma no hizo parte de un ejercicio caprichoso, sino, por el contrario, ello estuvo fundado en causas claras y precisas que lo llevaron a considerar la necesidad de obviar el aspecto echado de menos por los demandantes.

(d) Que, en los casos de exclusión, la falta de justificación y objetividad genere una desigualdad negativa frente a los que se encuentran amparados por las consecuencias de la norma. Este presupuesto se entenderá aplicable solo en los eventos en que exista la conculcación del principio de igualdad, es decir, cuando la norma incompleta se evidencia discriminatoria al no contemplar todas las situaciones idénticas a la regulada[28], o, dicho en otras palabras, cuando no se extiende “un determinado régimen legal a una hipótesis material semejante a la que termina por ser única beneficiaria del mismo”[29]. Para ello

debe revisarse la razonabilidad de la diferencia de trato, que pasa por valorar a) si los supuestos de hecho en que se encuentran los sujetos excluidos del contenido normativo son asimilables a aquellos en que se hallan quienes sí fueron incluidos, y, b) si adoptar ese tratamiento distinto deviene necesario y proporcionado con miras a obtener un fin legítimo[30].

La omisión legislativa relativa se predica, en consecuencia, respecto de disposiciones que, si bien prima facie no son por sí mismas inconstitucionales, resultan ser contrarias a la Carta, ya sea porque la regulación imperfecta o incompleta genera tratos discriminatorios, porque sus consecuencias jurídicas no se extienden a supuestos de hecho iguales o análogos a los que la misma contempla, o porque el precepto no incluye ingredientes o condiciones indispensables para la armonización de su enunciado normativo con los mandatos de la Carta[31].

Visto de esta manera el desarrollo del test, la Corte podría, caso a caso, analizar con mayor rigor si la omisión deviene inconstitucional o no -cualquiera sea el principio invocado y el deber específico sobre el cual el Legislador no se pronunció-. Así, el déficit de protección constitucional que deriva en el desconocimiento de mandatos constitucionales que no tengan relación directa con el principio de igualdad, tendría que adelantar los tres primeros pasos y con ello quedaría agotado el estudio, pues, como se observó, el último criterio solo sería imprescindible cuando se alegue la ocurrencia de una eventual discriminación.

Finalmente, de cara a la decisión que se deba adoptar cuando se acredite la existencia de una omisión legislativa relativa que deviene inconstitucional, es preciso indicar que, grosso modo, esta Corte ha indicado que las disposiciones acusadas que incurren en tal omisión, se pueden ajustar a la Constitución mediante la adopción de una sentencia que extienda sus consecuencias a los supuestos excluidos de manera injustificada,[32] es decir, se debe dictar una sentencia integradora tipo aditiva[33], que mantenga en el ordenamiento el contenido que, en sí mismo, no resulta contrario a la Carta, pero incorporando al mismo aquel aspecto omitido, sin el cual la disposición es incompatible con la Constitución[34].

En este tipo de fallos, se reconoce que la norma sujeta al escrutinio constitucional, no cuenta con elementos suficientes y, por tanto, es preciso agregarlos para que se ajuste a

los mandatos constitucionales[35]. En consecuencia, la norma resulta inconstitucional por los supuestos que no tuvo en cuenta, empero, debido a que en lo que sí reguló se adapta a la Carta, procede (i) la declaratoria de su exequibilidad, y, al mismo tiempo, (ii) la respectiva adición de las materias excluidas.

6. Autonomía del Legislador para crear, modificar y suprimir exenciones tributarias. Límite respecto de situaciones jurídicas consolidadas y el principio de confianza legítima.

Para efectos de entrar a resolver el cargo específico que en este caso se plantea, debe la Corte analizar cuáles son los límites constitucionales que debe respetar el Legislador cuando ejerce su potestad impositiva para crear, modificar o suprimir exenciones tributarias. Los criterios básicos que la jurisprudencia de este Tribunal ha adoptado en la materia son los siguientes:

Ha iniciado la Corte por señalar que, en materia tributaria, el Congreso de la República tiene plenas atribuciones para fijar la política fiscal (C.P. art. 150-12) y, por ello, cuenta con la potestad para determinar las reglas y disposiciones que han de regular las bases gravables, los sujetos pasivos o activos de los impuestos, las tasas y sus tarifas, así como las formas de cobro y recaudo que deberán aplicarse (C.P. art. 338), a fin de asegurar un sistema tributario que se funde en los principios de eficacia, progresividad de las contribuciones y un trato equitativo respecto de las distintas situaciones en que se pueden encontrar los contribuyentes (C.P. art. 363)[36].

También ha sostenido que el órgano que tiene la capacidad constitucional para crear tributos, tiene la posibilidad de modificarlos y suprimirlos, inclusive, indicar los casos que quedan exentos de su pago por motivos de conveniencia fiscal, para estimular el crecimiento de la economía nacional o por razones sociales dirigidas a garantizar la igualdad real y efectiva entre los contribuyentes. De manera que, su competencia es lo bastante amplia como para determinar, autónomamente, los sujetos que pagarán tributos y los que estarán excluidos de la carga fiscal[37].

En esa labor, ha precisado la Corte, el Legislador cuenta con la amplia potestad para consagrar exenciones tributarias, siempre que lo haga, como lo prevé el ordenamiento superior, por iniciativa gubernamental (C.P. art. 154). Por este motivo, cuando en desarrollo de sus atribuciones constitucionales, el Congreso de la República establece una exención

que estima conveniente para el diseño de la política fiscal, tal determinación, en sí misma, no puede catalogarse como inconstitucional, pues lo único que hace el Legislador es desarrollar, de forma negativa, la función confiada en los artículos 150-12 y 154 de la Constitución Política[38].

La doctrina constitucional ha sostenido que la exención, en materia tributaria, ha de entenderse como un trato preferencial a un sujeto pasivo de gravamen, que opera en los casos en que la norma exonera, total o parcialmente, a un bien o persona que, en principio, estaría siendo objeto de tributo. En otras palabras, “cuando habiéndose presentado el hecho generador, la ley estipula que no se producirán sus consecuencias o ello ocurrirá solo de forma parcial”[39]. Así visto, la exención constituye un instrumento de estímulo fiscal, orientado hacia el cumplimiento de propósitos que para el Estado ameritan un tratamiento especial, como ha sucedido con el fortalecimiento de las políticas ambientales, de protección social o, sencillamente, para la redistribución y crecimiento económico[40].

Bajo este entendimiento, ha manifestado que toda exención tributaria tiene un carácter (i) excepcional, pues la Constitución no ha consagrado un derecho a recibir o conservar exenciones, sino que, por el contrario, ha establecido un deber general de contribuir, mediante el pago de tributos, al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (C.P. art. 95-9); (ii) taxativo, ya que para gozar del beneficio el contribuyente tiene que encajar en los supuestos normativos que, por voluntad del Legislador, se sustraen de la obligación de tributar; y, (iii) personal, en tanto la exención tiene un destinatario concreto y, por lo tanto, queda prohibida toda forma de analogía, extensión o traslado del beneficio fiscal[41].

Para el análisis de constitucionalidad, entonces, no puede asumirse que las exenciones que han sido concedidas para un determinado grupo de contribuyentes sean beneficios inmodificables o irreversibles por parte del propio Legislador, ya que dicha interpretación no solo le impediría al Estado adaptarse a las distintas coyunturas económicas y necesidades de la colectividad, sino que además sería una postura que quebrantaría el principio democrático, pues sujetaría, sin razón válida, la función general que tiene el Congreso de la República para interpretar, reformar y derogar las leyes preexistentes (C.P. art. 150-1) [42].

En consecuencia, la decisión legislativa de cambiar o suprimir una exención tributaria, de tal manera que, por ejemplo, se reduzca su cobertura, varíen los sujetos pasivos beneficiados por ella, se modifique la base gravable o los tipos de actividades económicas que daban lugar a su aplicación, hace parte del ejercicio atribuido por la propia Constitución al Legislador[43].

Sin embargo, la potestad del Legislador para introducir ajustes o modificar las exenciones tributarias, inclusive, para suprimirlas, de ninguna manera debe interpretarse como una facultad absoluta, pues existen límites previstos en la Constitución para evitar que los cambios tributarios afecten garantías superiores plasmadas en favor de los contribuyentes[44]. En particular, ha sostenido la Corte que al momento de evaluar la constitucionalidad de una norma que modifica o elimina un beneficio tributario, debe asegurarse que la misma respete, al menos: (i) el principio de irretroactividad de la ley, fundamento constitucional para la protección de las situaciones jurídicas consolidadas y, (ii) el principio de buena fe, del cual se desprende la garantía de las expectativas legítimas para los contribuyentes[45].

(i) Recogiendo criterios fijados en la jurisprudencia de la Corte debe entenderse que, en temas tributarios, no es dable solicitar, en general, la protección de derechos adquiridos, “pues (...) nadie puede pretender que un determinado régimen tributario lo rija por siempre y para siempre, esto es, que se convierta en inmodificable”[46]. No obstante lo anterior, en atención al artículo 363 constitucional, que prohíbe la aplicación retroactiva de las leyes tributarias, la Corte ha amparado situaciones jurídicas consolidadas. Es decir, lo obtenido por la persona al amparo de la vigencia de la norma anterior, que no puede ser modificado por la nueva normatividad, pues “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” [47].

También ha quedado claro que, en temas de exenciones, se presenta una situación jurídica consolidada respecto de los periodos ya acontecidos o en el transcurso de la derogatoria de la legislación, frente a los cuales el titular puede exigir la materialización de su derecho en cualquier momento[48]. En otras palabras, ha señalado la Corte, el Congreso de la República solo está autorizado constitucionalmente para modificar o derogar las leyes tributarias con efectos hacia futuro[49], a fin de que sus decisiones no desconozcan la

consolidación de situaciones jurídicas contempladas en la legislación vigente[50].

Lo dicho hasta el momento, entonces, implica que “la norma que establece una exención tributaria por determinado número de años o por un cierto período, también puede ser modificada o inclusive suprimida aun antes de que el tiempo total de su vigencia, inicialmente previsto, haya transcurrido, siempre que no afecte [situaciones jurídicas], en concreto, radicadas en cabeza de los contribuyentes y en relación con lapsos ya corridos o en transcurso, amparados por la exención”[51].

(ii) Asimismo, al amparo del principio de buena fe, previsto en el artículo 83 constitucional, la Corte también ha protegido las expectativas legítimas de los contribuyentes. En términos generales, bajo este presupuesto, se han salvaguardado constitucionalmente a los sujetos que, aun cuando no son titulares de un derecho, pues no alcanzaron a consolidar ninguna prerrogativa de conformidad con la legislación anterior, era razonable considerar que, de no haberse presentado un cambio súbito en el ordenamiento jurídico, los mismos estaban próximos a cumplir con los presupuestos para gozar del beneficio legal y, por lo mismo, su situación merecía algún tipo de protección especial[52].

En temas tributarios, han sido objeto de protección constitucional las expectativas legítimas de quienes aspiraban a beneficiarse de una exención, únicamente cuando el contribuyente demostrara que tenía razones objetivas para confiar en la durabilidad de la medida legislativa. En estos casos, sostuvo la Corte, le corresponde al Congreso de la República, ante el cambio significativo en la normatividad fiscal, proporcionarle a los afectados, al menos, los medios y el tiempo necesario para adaptarse a la nueva regulación[53].

A diferencia del escenario precedente donde la persona consolida una situación jurídica respecto de los periodos transcurridos o en curso que la protege de las reformas adoptadas por el Legislador, lo que se ampara con las expectativas legítimas son los lapsos que todavía no han comenzado a transcurrir, pero en virtud de la normatividad derogada, sin embargo, se desprende una expectativa razonable de gozar de algún beneficio fiscal[54].

De lo anterior se colige que, en este evento, ningún derecho se ha adquirido para el mantenimiento de la exención tributaria y, por ende, el Congreso de la República no está

obligado a conservar en el tiempo cualquier expectativa de los contribuyentes[55]. Sin embargo, en la medida que las modificaciones de las reglas de juego no pueden llevar al extremo de establecer un tratamiento tributario arbitrario, por medio del cual se desampare a las personas que adecuaron su comportamiento al marco jurídico vigente, le corresponde al Legislador proteger aquellas expectativas legítimas de los contribuyentes fundadas en razones objetivas. Tales razones se presentan, ha indicado la Corte, cuando la norma en cuestión, por ejemplo: “(i) ha estado vigente por un muy largo período; (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 suprimir el beneficio; y además, (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”[56].

Así, de acuerdo con lo que se acaba de exponer, el legislador enfrenta dos tipos de situaciones cuando se trata de modificar o de suprimir normas que establecen beneficios tributarios: (i) Cuando la norma previa ha fijado unas condiciones para acceder al beneficio tributario y ha previsto un periodo determinado dentro del cual el mismo puede hacerse efectivo, el contribuyente que antes de la expedición de la nueva ley ha cumplido con todas las condiciones contempladas en el régimen anterior, tiene una situación consolidada que no puede ser desconocida mientras no se agote el periodo inicialmente previsto para hacer efectivo el beneficio. (ii) Cuando el contribuyente, con anterioridad a la expedición de la nueva ley, no ha cumplido con las condiciones contempladas en la normatividad que se modifica, pero, en atención a consideraciones objetivas, puede alentar la confianza legítima de que la misma se mantendría por un determinado periodo, lo que lo llevo a efectuar actos de ejecución que tienen entre sus supuestos el referido beneficio tributario, tiene derecho a que se contemple un régimen de transición que de manera razonable le permita adecuarse a la nueva realidad.

7. Antecedentes normativos de la exención tributaria generada por la utilidad en la enajenación de predios destinados a fines de utilidad pública.

Para efectos de estudiar la posible existencia de una omisión legislativa relativa en el artículo 99 de la Ley 1819 de 2016 cuando, al derogar la exención sobre la utilidad derivada de la enajenación de los predios destinados para fines de utilidad pública, concretamente,

respecto de proyectos de renovación urbana no asociados a vivienda de interés social (VIS) y/o a viviendas de interés prioritario (VIP), no incluyó una regulación referente a las situaciones jurídicas que se hubiesen consolidado con anterioridad a su vigencia, considera la Sala conveniente referirse previamente a los antecedentes normativos del referido beneficio tributario.

El numeral 9º del artículo 18 de la Ley 788 de 2002, mediante el cual se adicionó al ET el artículo 207-2, estableció como renta exenta la generada por “[l]a utilidad en la enajenación de predios destinados a fines de utilidad pública a que se refieren los literales b) y c) del artículo 58 de la Ley 388 de 1997 que hayan sido aportados a patrimonios autónomos que se creen con esta finalidad exclusiva”. De acuerdo con la misma norma, la referida renta exenta se mantenía vigente “por un término igual a la ejecución del proyecto y su liquidación, sin que exceda en ningún caso de diez (10) años”, precisando que “[t]ambién gozarán de esta exención los patrimonios autónomos indicados”.

Acorde con lo anterior, el artículo 58 la Ley 388 de 1997, que a su vez modificó el artículo 10 de la Ley 9ª de 1989, en los literales b) y c), “declara[ba] de utilidad pública o interés social la adquisición de inmuebles para destinarlos a...”: “b) Desarrollo de proyectos de vivienda de interés social, incluyendo los de legalización de títulos en urbanizaciones de hecho o ilegales diferentes a las contempladas en el artículo 53 de la Ley 9ª de 1989, la rehabilitación de inquilinatos y la reubicación de asentamientos humanos ubicados en sectores de alto riesgo”; y la “c) Ejecución de programas y proyectos de renovación urbana y provisión de espacios públicos urbanos”. (Negritas fuera de texto original).

El artículo 92 de la misma Ley, preveía también la necesidad de incorporar la vivienda de interés social en los planes de ordenamiento territorial y los instrumentos que los desarrollen, incluyendo los planes parciales para programas de renovación urbana. En esa orientación, la norma señalaba que: “[l]os municipios y distritos determinarán sus necesidades en materia de vivienda de interés social, tanto nueva como objeto de mejoramiento integral, y de acuerdo con las mismas definirán los objetivos de mediano plazo, las estrategias e instrumentos para la ejecución de programas tendientes a la solución del déficit correspondiente. En todo caso al incorporar suelo de expansión urbana, los planes de ordenamiento y los instrumentos que los desarrollen determinarán porcentajes del nuevo suelo que deberán destinarse al desarrollo de programas de vivienda

de interés social. Igual previsión habrán de contener los planes parciales para programas de renovación urbana. Lo anterior, sin perjuicio de que este tipo de programas se localicen en otras zonas de la ciudad, de acuerdo con las normas generales sobre usos del suelo”.

En virtud de los anteriores mandatos, la renta exenta, reconocida por el artículo 207-2 del ET, adicionado por el numeral 9º del artículo 18 de la Ley 788 de 2002, se aplicaba sobre la utilidad derivada de la enajenación de los predios de: (i) proyectos de vivienda de interés social (VIS); y (ii) programas y proyectos de renovación urbana y provisión de espacios públicos; siempre y cuando dichos predios fueran aportados a patrimonios autónomos creados con la exclusiva finalidad de desarrollar y ejecutar dichos proyectos.

Así entendido, el referido beneficio fue instituido, entonces, como un estímulo para la inversión en proyectos, tanto de VIS como de renovación urbana en cualquier orden.

Ahora bien, mediante el Decreto 2755 de 2003, el Gobierno Nacional reglamentó el artículo 207-2 del ET, adicionado -como se ha dicho- por el numeral 9º del artículo 18 de la Ley 788 de 2002. El citado decreto, en su artículo 24, reguló aspectos relacionados con los requisitos para “la procedencia de la exención en la enajenación de los predios resultantes de la ejecución de proyectos destinados a fines de utilidad pública a que se refieren los literales b) y c) del artículo 58 de la Ley 388 de 1997”.

Conforme con ello, la norma dispuso que, para efectos de ser beneficiario de la referida exención, deberían acreditarse, en plena correspondencia con lo previsto en el artículo 207-2 del ET, los siguientes presupuestos cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, los solicitara: (1.) acto de constitución del patrimonio autónomo en el cual conste que su finalidad exclusiva es el desarrollo de proyectos destinados a cualquiera de los fines de utilidad pública de que tratan los literales b) y c) del artículo 58 de la Ley 388 de 1997; (2.) certificación expedida por el Representante Legal de la sociedad fiduciaria o entidad que administre el patrimonio autónomo, en la cual conste que los predios fueron aportados para el desarrollo de los proyectos señalados en el numeral anterior; (3.) copia de la correspondiente licencia urbanística en la cual se especifique que el proyecto a ejecutar se ajusta a lo dispuesto en los literales b) y c) del artículo 58 de la Ley 388 de 1997, de conformidad con la definición de tratamientos urbanísticos adoptada en el correspondiente Plan de Ordenamiento Territorial del municipio o distrito; y (4.)

certificación expedida por el Contador Público y/o Revisor Fiscal de la sociedad fiduciaria o entidad que administre el patrimonio autónomo, en la cual se haga constar el valor de las utilidades obtenidas durante el respectivo ejercicio gravable, por concepto de la enajenación de los predios a que se refiere este artículo.

Por lo tanto, los contribuyentes que cumplieran con la totalidad de los requisitos previstos en el numeral 9 del artículo 207-2 del ET, desarrollados por el artículo 24 del Decreto 2755 de 2003, quedaban legalmente habilitados para asumir como renta exenta la utilidad derivada de la enajenación de los predios destinados para fines de utilidad pública, entendiendo por tal los proyectos de vivienda de interés social (VIS) y los programas y proyectos de renovación urbana. Dicha utilidad mantenía la condición de renta exenta por un término igual al de la ejecución del proyecto y su liquidación, sin exceder en ningún caso los 10 años (Art. 23 del decreto en mención).

Posteriormente, el Congreso de la República expidió la Ley 1537 de 2012, “Por la cual se dictan normas tendientes a facilitar y promover el desarrollo urbano y el acceso a la vivienda y se dictan otras disposiciones”. Tal y como aparece definido en su artículo 1º, el objeto de dicha ley era definir las competencias, responsabilidades y funciones de las entidades del orden nacional y territorial, y la confluencia del sector privado, en el desarrollo de los proyectos de Vivienda de Interés Social (VIS) y proyectos de Vivienda de Interés Social Prioritario (VIP) destinados a las familias de menores recursos, la promoción del desarrollo territorial, así como también incentivar el sistema especializado de financiación de vivienda.

Dentro de ese marco, en el artículo 46 del citado ordenamiento, se estableció el deber para las autoridades de determinar los porcentajes de uso de suelos que se destinen al desarrollo de programas de Vivienda de Interés social Prioritario (VIP). Al respecto, dispuso que: “[e]n los planes parciales con tratamiento de desarrollo en suelo urbano y de expansión urbana o en las normas urbanísticas que reglamenten la urbanización de suelos urbanos sin plan parcial, salvo cuando se trate de usos industriales, dotacionales o institucionales, se determinarán los porcentajes de suelos que deben destinarse al desarrollo de Programas de Vivienda de Interés Prioritario (VIP)”, precisando que “[e]l porcentaje mínimo de que trata este artículo, aun cuando no se haya incorporado en los planes de ordenamiento o en los instrumentos que los desarrollen o complementen es de

obligatorio cumplimiento.”

El mismo artículo 46 habilitó al Gobierno Nacional para determinar, mediante reglamento, las condiciones de aplicación del porcentaje mínimo de suelo dispuesto para viviendas VIP, así como también “las condiciones para la localización de estos suelos en otras zonas de la ciudad, o para su compensación a través de los bancos inmobiliarios, patrimonios autónomos o fondos que creen los municipios y distritos con destino al desarrollo de programas de Vivienda de Interés Social o de interés prioritario”. Dicha norma, a su vez, previó que el porcentaje mínimo de suelo dispuesto para viviendas VIP sería aplicable “a las nuevas solicitudes de planes parciales o de licencias de urbanización radicadas en legal y debida forma a partir de la entrada en vigencia de la reglamentación que para el efecto expida el Gobierno Nacional”. (Negritas fuera de texto original).

En cumplimiento de este último mandato, el Gobierno Nacional expidió el Decreto 075 del 23 de enero de 2013, “Por el cual se reglamentan el cumplimiento de los porcentajes de suelo destinado a programas de Vivienda de Interés Social para predios sujetos a los tratamientos urbanísticos de desarrollo y renovación urbana y se dictan otras disposiciones”. Concretamente, en los artículos 4º y 7º del citado decreto, se fijaron los porcentajes mínimos de suelo para los programas de Vivienda VIS y VIP en los proyectos de desarrollo y renovación urbana. En concordancia con tales mandatos, el artículo 15 del referido ordenamiento reguló lo relacionado con la adecuación de las normas urbanísticas, disponiendo que: “[p]ara hacer exigibles los porcentajes de suelo para VIS o VIP, y sin perjuicio de lo previsto en el párrafo del artículo 46 de la Ley 1537 de 2012, los municipios y distritos en la revisión de sus planes de ordenamiento ajustarán sus planes de ordenamiento territorial a lo señalado en este decreto. De la misma manera se deberá proceder al adoptarse nuevos planes de ordenamiento territorial”.

En el mismo contexto, el artículo 18 del mencionado Decreto 075 de 2013, reguló un régimen de transición para la aplicación de las medidas adoptadas en el mencionado ordenamiento, en el que se señaló, para lo que interesa a esta causa, que “[l]os proyectos de planes parciales que hubieren sido radicados antes de la publicación del presente decreto, continuarán su trámite de adopción de acuerdo con las disposiciones vigentes al momento de su radicación”.

Así entendido, con la expedición del Decreto 075 de 2013, se diferencia claramente los proyectos relacionados con fines de utilidad pública, de la siguiente manera: (i) aquellos proyectos relacionados con renovación urbana, iniciados antes del 23 de enero de 2013, los cuales no debían cumplir exclusivamente con porcentajes mínimos de VIS y/o VIP; y (ii) aquellos proyectos relacionados con renovación urbana, iniciados después del 23 de enero de 2013, a los cuales les era exigible un porcentaje mínimo de VIS y/o VIP.

De ese modo, en el caso de los proyectos relacionados con renovación urbana iniciados antes del 23 de enero de 2013, y que no debían cumplir con porcentajes mínimos de VIS y/o VIP, los mismos no sufrían alteración en su desarrollo y ejecución, pues, en virtud de las medidas de transición adoptadas en el Decreto 075 de 2013, les seguían siendo aplicables las disposiciones vigentes al momento de la radicación del respectivo proyecto. En contraposición a lo anterior, resultaba claro que, a partir del 23 de enero de 2013, solo era posible adelantar proyectos de renovación urbana que tuvieran los componentes de VIS y/o VIP exigidos por la referida normatividad, quedando cerrada cualquier opción de llevar a cabo proyectos de renovación que no tuvieran esa carga urbanística.

El 29 de diciembre de 2016, el Congreso de la República expidió la Ley 1819 de 2016, “[p]or 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”. Tal y como fue explicado en la exposición de motivos del proyecto que dio lugar a la citada ley[57], dentro de sus objetivos estaba el de adoptar medidas dirigidas a eliminar algunas de las rentas exentas del impuesto de renta -favorables a personas jurídicas-, sobre la base de que las mismas producen inequidades horizontales y distorsiones en la asignación de recursos en la economía, pero conservado aquellas exenciones que tienen un impacto económico y social importante como era el caso, precisamente, la derivada de la enajenación de propiedad raíz para el desarrollo de proyectos VIS y/o VIP.

Con ese propósito, dicha ley, en su artículo 376, derogó expresamente y de manera general la renta exenta generada por “[l]a utilidad en la enajenación de predios destinados a fines de utilidad pública a que se refieren los literales b) y c) del artículo 58 de la Ley 388 de 1997 que hayan sido aportados a patrimonios autónomos que se creen con esta finalidad exclusiva”, contenida en el numeral 9º del artículo 18 de la Ley 788 de 2002, mediante el

cual se adicionó al ET el artículo 207-2. Al respecto, dispone la citada norma: “ARTÍCULO 376. VIGENCIAS Y DEROGATORIAS. La presente ley rige a partir de su promulgación, deroga todas las disposiciones que le sean contrarias y en especial las siguientes: 1. Del Estatuto Tributario: ...los numerales 6, 9, 10 y 11 del artículo 207-2...2. A partir del año gravable 2018, incluido: los numerales 1, 2, 7 y 8 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario”.

En plena correspondencia con lo anterior, el artículo 99 de Ley 1819 de 2016, que adicionó al ET el artículo 235-2, estableció las rentas exentas para personas jurídicas que estarían vigentes a partir del periodo gravable 2018, determinando en el numeral 6º, como renta exenta, las “asociadas a la vivienda de interés social y la vivienda de interés prioritario”, dentro de las cuales se incluyó: “c) la utilidad en la enajenación de predios para el desarrollo de proyectos de renovación urbana”.

A su vez, el parágrafo 1º del artículo 99 dispuso expresamente que las rentas exentas asociadas a la vivienda de interés social (VIS) y a la vivienda de interés social prioritario (VIP), “se aplicarán en los términos y condiciones allí previstos a partir del 1º de enero de 2017, incluso respecto de los proyectos en los que, a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, se hayan aportado los predios al patrimonio autónomo constituido con objeto exclusivo para el desarrollo de proyectos de VIS y/o VIP”.

Conforme con ello, la Ley 1819 de 2016, al tiempo que derogó expresamente el beneficio tributario contenido en el numeral 9º del artículo 207-2 del ET (art. 376), reestableció el mismo, es decir, la renta exenta en la utilidad derivada de la enajenación de predios destinados a fines de utilidad pública, pero solo en favor de los contribuyentes que desarrollen proyectos asociados a VIS y/o VIP, incorporando una medida de transición, en el sentido de aplicar la referida exención de forma inmediata, es decir, a partir del 1º de enero de 2017, incluyendo aquellos proyectos que, a la entrada en vigencia de dicha ley, hubieren aportado los predios al patrimonio autónomo constituido con el objeto exclusivo de desarrollo de proyectos VIS y/o VIP

Se advierte, entonces, que, acorde con la medida de transición, el Legislador extendió las consecuencias jurídicas del nuevo beneficio tributario, a los proyectos de utilidad pública relacionados con VIS y/o VIP que se iniciaron antes de la expedición de la Ley 1819 de 2016. No obstante, no incluyó previsión alguna referente a los contribuyentes que, previo a la

expedición de la Ley 1819 de 2016, y habiendo cumplido con la totalidad de los requisitos previstos en el numeral 9 del artículo 207-2 del ET y en el artículo 24 del Decreto 2755 de 2003, desarrollaron proyectos relacionados con renovación urbana, antes del 23 de enero de 2013, los cuales no debían cumplir con la construcción de VIS y/o VIP para asumir como renta exenta la utilidad derivada de la enajenación de los predios destinados para fines de utilidad pública, tal y como estaba previsto en el numeral 9º del artículo 18 de la Ley 788 de 2002, mediante el cual se adicionó al ET el artículo 207-2. Lo anterior no obstante que para algunos de tales contribuyentes podía estar todavía vigente el plazo inicialmente previsto para hacer efectivo el beneficio.

8. Análisis de constitucionalidad del artículo 99 de la Ley 1819 de 2016 por omisión legislativa relativa.

A la luz de las consideraciones que han sido expuestas, comparte la Corte la posición de la demanda, a su vez respaldada por un grupo importante de intervinientes, en el sentido de considerar que, a través del artículo 99 de la Ley 1819, concretamente de su parágrafo 1º, el legislador incurrió en una omisión legislativa relativa. La omisión se produce, precisamente, al regular el tema relacionado con las rentas exentas a partir del año 2018, en particular respecto de aquellas derivadas de la utilidad en la enajenación de predios para el desarrollo de proyectos de renovación urbana, y haberlo hecho en forma imperfecta, en cuanto la norma acusada, no obstante que incluyó una previsión para regular la situación de los proyectos de renovación urbana asociados a VIS o VIP iniciados con anterioridad a su vigencia, no hizo consideración ninguna en relación con la situación de aquellos contribuyentes que antes de la expedición de la Ley 1819 de 2016, habían iniciado proyectos de renovación urbana no asociados a vivienda de interés social (VIS) y/o a vivienda de interés social prioritario (VIP), y eran beneficiarios del referido beneficio tributario conforme a lo previsto en el numeral 9º del artículo 207-2 del ET, el cual fue derogado por el artículo 376 de la citada Ley 1819 de 2016.

Ciertamente, según quedó explicado, en la referida disposición el Legislador se ocupó de regular las rentas exentas que seguirían vigentes en el país a partir del año gravable 2018, fijando las reglas a que quedarían sometidas, entre otros, los beneficios tributarios amparados por el numeral 9º del artículo 207-2 del ET. En esa dirección, la norma establece las rentas exentas para personas jurídicas que estarían vigentes a partir del

periodo gravable 2018, determinando en el numeral 6º, como rentas exentas, las “asociadas a la vivienda de interés social y la vivienda de interés prioritario”, dentro de las cuales se incluyó: “c) la utilidad en la enajenación de predios para el desarrollo de proyectos de renovación urbana”. Conforme con ello, la misma norma, en el párrafo 1º, adopta medidas especiales de transición respecto de las rentas exentas asociadas a la vivienda de interés social (VIS) y a la vivienda de interés social prioritario (VIP). Tales medidas consisten en disponer la aplicación inmediata de la exención a partir del 1º de enero de 2017, e incluir en ella a los proyectos VIS y VIP iniciados antes de dicha fecha.

No obstante, la norma no toma medidas respecto a los proyectos de renovación urbana no asociados a vivienda de interés social (VIS) y/o a vivienda de interés social prioritario (VIP) que se iniciaron antes de las fechas de vigencia de la Ley 1819 de 2016. Tal hecho resulta particularmente relevante frente al asunto que se debate, si se tiene en cuenta que el beneficio tributario que regulaba el numeral 9º del artículo 207-2 del ET, fue instituido como un estímulo para la inversión en proyectos, tanto de VIS y/o VIP como de renovación urbana en cualquier modalidad. Conforme con ello, las personas que habiendo cumplido previamente con los requisitos fijados por dicha norma, de acuerdo con la reglamentación que de la misma llevó a cabo el artículo 24 del Decreto 2755 de 2003, y que invirtieron en proyectos no VIS y/o VIP, contaban con una situación jurídica consolidada que les permitía acceder al beneficio tributario hasta por el término de diez años. Esto último, bajo el entendido que la utilidad en la enajenación de predios mantenía la condición de renta exenta por un término igual al de la ejecución del proyecto y su liquidación, sin exceder en ningún caso los diez años.

Tal grupo de contribuyentes, que ajustó su conducta a las condiciones de la exención prevista en el artículo 207-9 del ET, podría verse sorprendido por un alcance de la normatividad demandada, conforme a la cual, al derogarse en forma expresa el beneficio tributario y no adoptarse medidas que contemplasen que el beneficio se mantendría para quienes al momento de expedición de la ley contaban con una situación jurídica consolidada, pero no habían cumplido con el supuesto que daba lugar a la concreción del beneficio, no pudiesen hacerlo efectivo en el futuro. Con tal proceder, a través del artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, el Legislador, en cuanto que sí reguló de manera expresa la situación de quienes con anterioridad la vigencia de la ley habían iniciado proyectos de renovación urbana asociados a VIS o VIP, pero no hizo lo propio, con quienes habían

iniciado proyectos no asociados a VIS o a VIP, incurrió en una clara omisión legislativa, contraria a los principios de buena fe y no retroactividad de la ley tributaria.

En relación con este grupo de contribuyentes, es claro para la Corte que quienes con anterioridad al 23 de enero de 2013 hubiesen cumplido con las condiciones previstas en la normatividad para entonces vigente y que les permitían acceder al beneficio tributario, sin que para el momento de entrar a regir la Ley 1819 de 2016 se hubiese cumplido el periodo de diez años con el que contaban para hacer la enajenación que les permitiría materializar el beneficio, tienen a su favor una situación jurídica consolidada y pueden, por consiguiente, acceder al beneficio tributario, en el momento en el que, dentro del periodo inicialmente previsto de diez años, realicen la correspondiente enajenación de los predios.

No encuentra la Corte, por el contrario, que en este caso quepa dar por establecida una situación que aliente una expectativa legítima en un grupo de contribuyentes derivada del hecho de que la exención tributaria establecida en el numeral 9 del artículo 207-2 del ET, estuvo vigente por un largo período, esto es, por más de 14 años, contados desde la expedición de la Ley 788 de 2002 que le dio vida jurídica, y sin que durante su vigencia hubiere sido objeto de cambios o modificaciones, lo que además habría generado en favor del contribuyente la confianza legítima de una proyección razonable en el tiempo. Y ello es así por cuanto, por un lado, para quienes hayan realizado proyectos de renovación urbana asociados a VIS o a VIP, el beneficio tributario se restableció a partir del año 2018 y se incluyó una regulación especial para el periodo de transición. Por otro lado, a su vez, la posibilidad de realizar proyectos de renovación urbana no asociados a VIS o a VIP, solo se mantuvo vigente hasta el 23 de enero de 2013, de manera tal que para diciembre de 2016 nadie podía abrigar la expectativa de acceder, con base en la legislación vigente al beneficio tributario previsto en el numeral 9º del artículo 207-2 del ET, por cuenta de un proyecto de renovación urbana no asociado a VIS o a VIP.

Así, para la Corte, en este caso, la omisión legislativa surge del hecho de que el legislador, al regular la situación en la que quedaban los contribuyentes que con anterioridad a la entrada en vigencia de la nueva ley hubiesen realizado proyectos de renovación urbana asociados a VIS o a VIP, no se hizo lo propio con aquellos que, habiendo realizado proyectos de renovación urbana no asociados a VIS o a VIP, hubiesen cumplido con todas las condiciones previstas en el régimen anterior, quedando pendiente solo la enajenación de los

predios y encontrándose aún vigente el plazo inicialmente previsto para el efecto.

Cabe aclarar que la omisión legislativa relativa en la que incurrió el artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, es respecto de aquellas propuestas radicadas con anterioridad a la expedición del Decreto 075 de 2013, pues tal ordenamiento, a partir del mandato previsto en el artículo 46 de la Ley 1537 de 2012, “Por la cual se dictan normas tendientes a facilitar y promover el desarrollo urbano y el acceso a la vivienda y se dictan otras disposiciones”, estableció, como carga urbanística, la construcción de VIS y/o VIP para la ejecución de proyectos de renovación urbana.

Según quedó señalado en el apartado anterior, con la expedición del Decreto 075 de 2013, se establecieron diferencias claras entre los proyectos relacionados con fines de utilidad pública, de la siguiente manera: (i) aquellos proyectos relacionados con renovación urbana, iniciados antes del 23 de enero de 2013, los cuales no debían cumplir exclusivamente con porcentajes mínimos de VIS y/o VIP; y (ii) aquellos proyectos relacionados con renovación urbana, iniciados después del 23 de enero de 2013, a los cuales les era exigible un porcentaje mínimo de VIS y/o VIP.

De ese modo, en el caso de los proyectos relacionados con renovación urbana iniciados antes del 23 de enero de 2013, y que no debían cumplir con porcentajes mínimos de VIS y/o VIP, los mismos no sufrían alteración en su desarrollo y ejecución, pues, en virtud de las medidas de transición adoptadas en el Decreto 075 de 2013, les seguían siendo aplicables las disposiciones vigentes al momento de la radicación del respectivo proyecto. En contraposición a lo anterior, resultaba claro que, a partir del 23 de enero de 2013, solo era posible adelantar proyectos de renovación urbana que tuvieran los componentes de VIS y/o VIP exigidos por la referida normatividad, quedando cerrada cualquier opción, a partir de dicha fecha, de llevar a cabo proyectos de renovación que no tuvieran esa carga urbanística.

Con respecto a la decisión que corresponde adoptar cuando se acredita la existencia de una omisión legislativa relativa que deviene inconstitucional, como ocurre en este caso, la propia jurisprudencia constitucional ha sostenido que la norma se pueden ajustar a la Constitución mediante la adopción de una sentencia que extienda sus consecuencias a los supuestos excluidos o no regulados de manera injustificada, es decir, se debe proferir una

sentencia integradora de tipo aditivo que condicione la exequibilidad del precepto acusado adicionando el supuesto o los supuestos normativos excluidos y que lo hacen contrario al texto Superior.

En consecuencia, habrá de condicionarse la exequibilidad del párrafo primero del artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, en el sentido que los contribuyentes (personas jurídicas) que hasta el 23 de enero de 2013 se hayan hecho acreedores al beneficio tributario previsto en el numeral 9º del artículo 207-2 del ET, podrán solicitarlo hasta el término máximo previsto en esta última norma, a pesar de su derogatoria expresa por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.

SINTESIS

1. Encontró la Corte que aunque la demanda se dirige contra la totalidad del artículo 235-2 del Estatuto Tributario, tal como fue adicionado por el artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, y aunque en ella se subrayan tanto un aparte del numeral 6º, como el párrafo primero del mismo artículo, la acusación recae únicamente sobre esta última disposición, que es sobre la cual, en consecuencia, versará el pronunciamiento de la Corte.
2. Conforme con la demanda el legislador, en el párrafo primero del artículo 235-2 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, incurrió en una omisión legislativa relativa, puesto que al paso que incluyó una previsión normativa para regular la situación de quienes antes de la vigencia de la Ley 1819 de 2016 hubiesen iniciado la ejecución de proyectos de renovación urbana vinculados a VIS o a VIP, no hizo lo propio con quienes hubiesen adelantado proyectos de renovación no vinculados a VIS o a VIP.
3. De la anterior omisión se deriva un entendimiento de la disposición demandada conforme al cual, en ausencia de regulación expresa, y por virtud del efecto inmediato de la derogatoria del numeral 9º del artículo 207-2 del Estatuto Tributario, prevista en el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, perderían la condición de rentas exentas las utilidades derivadas de la enajenación de activos que se produjesen a partir de la vigencia de la Ley 1819 de 2016, así se predicasen de proyectos que habiéndose iniciado bajo el régimen de la disposición derogada y cumplido las condiciones allí contempladas, no se hubiesen liquidado y no se hubiese cumplido el término máximo de diez años previsto en

esa normatividad.

4. El entendimiento que es objeto de censura, y que no fue desvirtuado por ninguno de los intervinientes en el proceso de constitucionalidad, resulta contrario al deber específico del legislador conforme al cual se le impone respetar las situaciones jurídicas que se hubiesen consolidado con anterioridad a la vigencia de una norma que suprime o modifica una exención tributaria, así la concreción de la misma esté pendiente de una condición que debe cumplirse en un plazo cierto fijado en la legislación anterior. Con ello se desconocen los mandatos constitucionales de la buena fe y la prohibición de dar efectos retroactivos a las normas tributarias que establezcan gravámenes o limiten los beneficios existentes.

5. Para subsanar el efecto contrario a la Constitución de la referida omisión del legislador, la Corte condicionará el párrafo primero del artículo 235-2 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, para que se entienda que los contribuyentes que previamente a la expedición de la ley hubiesen consolidado las condiciones para acceder al beneficio tributario previsto en el numeral 9º del artículo 207-2 del ET, podrán aplicar la exención tributaria al momento de la enajenación de los predios, en los términos allí establecidos, a pesar de la derogatoria expresa de esa disposición por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.

6. Por otro lado, puntualiza la Corte que la demandante no cuestiona el hecho de que, con efecto inmediato, se hubiese derogado la exención que se aplicaba a la utilidad en la enajenación de los predios de proyectos de renovación urbana no vinculados a VIS o a VIP. Es claro para la Corte que el legislador, en ejercicio de su amplia potestad de configuración en materia tributaria podía proceder como lo hizo. Es claro, además que, pese al tenor literal de la demanda, no se pretende en esta oportunidad que, para resolver la omisión legislativa contraria a la Constitución, se señale la necesidad de un régimen de transición, puesto que desde el 23 de enero de 2013 todos los proyectos de renovación urbana a los que alude del numeral 9º del artículo 207-2 del Estatuto Tributario debían tener un componente de VIS o VIP, de manera que para el momento en el que fue expedida la Ley 1819 de 2016 no podían existir proyectos que tuviesen esas condiciones y en relación con los cuales fuese posible alentar una expectativa legítima de que el régimen de exención se mantuviese en el futuro o de que se adoptasen medidas de transición que permitiesen una adecuación a la nueva realidad normativa.

7. De este modo, la decisión que adopta la Corte se predica únicamente de los contribuyentes que bajo el régimen del numeral 9º del artículo 207-2 del Estatuto Tributario habían consolidado una situación jurídica en relación con la exención allí prevista para los proyectos de renovación urbana no asociados a VIS o a VIP y que para el momento de entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016 tenían pendiente solo la enajenación de los correspondientes predios, estando todavía vigente el término inicialmente previsto para hacer efectivo el beneficio.

VIII. DECISIÓN

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

RESUELVE:

Declarar la EXEQUIBILIDAD CONDICIONADA del parágrafo primero del artículo 235-2 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, en el entendido de que los contribuyentes que previamente a la expedición de la ley hubiesen consolidado las condiciones para acceder al beneficio tributario previsto en el numeral 9º del artículo 207-2 del ET, podrán aplicar la exención tributaria al momento de la enajenación de los predios, en los términos allí establecidos, a pesar de la derogatoria expresa de esa disposición por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 16 y 18 del Decreto 2067 de 1991, notifíquese, comuníquese, publíquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archívese el expediente.

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Presidente

Con aclaración de voto

CARLOS BERNAL PULIDO

Magistrado

Con aclaración de voto

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

Con salvamento parcial de voto

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

Con impedimento aceptado

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General

ACLARACIÓN DE VOTO DEL MAGISTRADO

CARLOS BERNAL PULIDO

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD SOBRE REFORMA TRIBUTARIA ESTRUCTURAL-Cargo por omisión legislativa relativa no es apto (Aclaración de voto)

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD SOBRE REFORMA TRIBUTARIA ESTRUCTURAL-Principio pro actione (Aclaración de voto)

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD SOBRE REFORMA TRIBUTARIA ESTRUCTURAL-Expectativas legítimas de los contribuyentes (Aclaración de voto)

Referencia: Sentencia C-083 de 2018.

Expediente D-12530.

Magistrado Ponente:

Luis Guillermo Guerrero Pérez

En atención a la decisión adoptada por la Sala Octava de Revisión el día 29 de agosto de 2018, me permito presentar Aclaración de Voto, con fundamento en las siguientes consideraciones:

1. Estoy de acuerdo con resolutive pero no con la parte motiva de la presente providencia.
2. A mi entender hay dos cargos en la demanda: uno por omisión legislativa relativa y otro por violación de los principios de buena fe y confianza legítima.
3. El cargo por omisión legislativa relativa no es apto. Este cargo se configuraría, si y sólo si, se reúne la totalidad de requisitos que ha exigido la jurisprudencia de esta Corte. Dichos requisitos fueron mencionados en el numeral 5 de la parte considerativa de esta sentencia.
4. En el caso actual no existe un deber constitucional específico del legislador de incluir

dentro del régimen de transición, previsto en el párrafo 1º del numeral 8 del artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, al grupo de contribuyentes que iniciaron proyectos de renovación urbana no asociados a vivienda de interés social o vivienda de interés prioritario. Por tanto, este cargo no reúne las condiciones necesarias para que la Corte realice un pronunciamiento de fondo, esto es, determinar si con relación a la disposición acusada el legislador incurrió en una omisión legislativa relativa.

5. El cargo por violación de los principios de buena fe y expectativa legítima, si bien es cierto no fue identificado como un cargo autónomo por el demandante, se puede deducir de los argumentos señalados en la demanda. En consecuencia, en aplicación del principio pro actione, este reúne los requisitos para que se considere un cargo apto.

6. La parte resolutive descarta una interpretación inconstitucional del numeral 6º y párrafo 1º del numeral 8º del artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, según la cual, esta disposición habría eliminado el beneficio tributario para los inversionistas en las actividades de renovación urbana, descritas en el literal c) del artículo 10 de la Ley 9ª de 1989, tras la modificación introducida por el artículo 58 de la Ley 388 de 1997, que estando dentro del plazo previsto por el numeral 9 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario (en adelante E.T.), aún no hubieran enajenado.

7. Comparto la posición mayoritaria de esta Corte, según la cual esta interpretación debe descartarse, pero no por las razones atinentes al cargo de omisión legislativa relativa como quedó consignado en este fallo. La razón para condicionar la exequibilidad de la disposición se justifica en la protección de las expectativas legítimas del contribuyente que cumplió con la totalidad de los requisitos y se encuentra dentro del plazo de los 10 años señalado en el numeral 9º del artículo 207-2 del E.T., pero que a la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016 no ha realizado la enajenación de los predios.

Con el debido respeto,

CARLOS BERNAL PULIDO

Magistrado

SALVAMENTO PARCIAL DE VOTO DE LA MAGISTRADA

DIANA FAJARDO RIVERA

A LA SENTENCIA C-083/18[58]

Con el acostumbrado respeto por las decisiones de la Sala Plena, me permito exponer las razones por las cuales salvo parcialmente mi voto en la Sentencia C-083 de 2018. En lo fundamental, considero que no era necesario el condicionamiento introducido en la parte resolutive para que la disposición acusada resultara compatible con la Constitución. Bastaba con precisar el alcance de la norma a la luz de los principios de irretroactividad tributaria y buena fe para llegar a la conclusión de que no presentaban problemas de constitucionalidad.

El artículo 18 de la Ley 788 de 2002 introdujo el artículo 207-2 del Estatuto Tributario, cuyo numeral 9 preveía como renta exenta la utilidad en la enajenación de predios destinados a fines de utilidad pública a que se refieren los literales b) y c) del artículo 58 de la Ley 388 de 1997, es decir, los “proyectos de vivienda de interés social, incluyendo los de legalización de títulos en urbanizaciones de hecho o ilegales diferentes a las contempladas en el artículo 53 de la Ley 9ª de 1989, la rehabilitación de inquilinatos y la reubicación de asentamientos humanos ubicados en sectores de alto riesgo” y los relativos a “programas y proyectos de renovación urbana y provisión de espacios públicos urbanos”. Esto, siempre que tales bienes hubieran sido aportados a patrimonios autónomos creados con las referidas finalidades. El precepto también indicaba que el beneficio tributario operaría por un término igual a la ejecución del proyecto y su liquidación, sin ser superior a 10 años.

La anterior disposición fue derogada por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016. Simultáneamente, el artículo 99 de la misma regulación previó que, entre otras, las rentas asociadas a la vivienda de interés social (VIS) y a la vivienda de interés prioritario (VIP) quedarían exentas a partir del 1º de enero de 2017, incluso respecto de los proyectos en los que, a la fecha de entrada en vigencia de la Ley, se hubieran aportado a los predios al patrimonio autónomo constituido con dicho objeto exclusivo. En este sentido, para el demandante, este último precepto estableció un periodo de transición para quienes, al amparo del numeral 9 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario, hubieran percibidos rentas asociadas a VIP y VIS, que cumplieron con los requisitos de ley para acceder a la exención,

pero que aún no lo habían hecho efectivo por estar dentro del plazo de 10 años que establecía esa regla derogada.

2. Como lo manifesté en la Sala Plena, en principio, consideré que el cargo de inconstitucionalidad anterior carecía de certeza y procedía una decisión inhibitoria. No me parecía claro que la regla acusada estableciera un régimen de transición para quienes hubieran percibido rentas asociadas a VIP y VIS y todavía no hubieran sido favorecidos con la exención tributaria por el término de los 10 años a los que se refería el derogado artículo 207-2, numeral 9, del Estatuto Tributario. Esto, principalmente porque el precepto demandado no hace referencia alguna a los efectos de dicha norma ni tampoco a la forma en que se concilia con ella, respecto de un mismo conjunto de supuestos de hecho, que es lo que en general caracteriza un régimen de transición.

La regla acusada solamente prevé que la exención creada rige desde una fecha y que cobija hechos que comenzaron a ocurrir con anterioridad, pero no se hace mención alguna a los efectos producidos por el numeral 9, artículo 207-2, del Estatuto Tributario, hoy derogado.

Este problema del cargo, además, implicaría que la acusación por omisión legislativa relativa no resultaría en principio atribuible coherentemente o desde el punto de vista lógico al texto normativo impugnado, que es un requisito para la configuración de un supuesto de inconstitucionalidad por inacción parcial del Legislador[59]. En consecuencia, prima facie, consideré que el demandante adscribía al texto normativo impugnado un alcance que no tiene y por ello el cargo era inepto.

3. Advertido lo anterior, en las deliberaciones que precedieron la adopción del Fallo, acepté que en aplicación del principio pro actione era posible superar los defectos del cargo e identificar una acusación por inconstitucionalidad susceptible de ser analizada de fondo. En sustancia, encuentro que el demandante buscaba poner de manifiesto el presunto desconocimiento de situaciones jurídicas consolidadas y de las expectativas legítimas generadas por el numeral 9 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario, respecto de las rentas derivadas de proyectos de renovación urbana no asociados a VIS o VIP, las cuales también se encontraban exentas en la regulación derogada, hasta por 10 años. Frente a esta acusación, coincidí en que podía emitirse un pronunciamiento de mérito.

4. Ahora bien, resulta claro que los proyectos de renovación urbana no asociados a VIS o

VIP, a los que también hacía referencia la regulación derogada, para otorgarles exención tributaria por un término igual a la ejecución del proyecto y su liquidación, sin ser superior a 10 años, gozaban de la protección derivada de los principios constitucionales de irretroactividad tributaria (Art. 363 de la C.P.) y buena fe (Art. 83 de la C.P.) respectivamente. Por lo tanto, las situaciones jurídicas consolidadas y las expectativas legítimas no podían ser desconocidas por una norma posterior, como acertadamente lo afirma la Sentencia. En materia tributaria, la situación jurídica se consolida cuando ya se ha causado el beneficio, por ejemplo, en el periodo gravable respectivo. Las expectativas legítimas, en cambio, se generan en aquellos casos en los cuales las personas adecuan su conducta a una regla tributaria porque tenían razones objetivas para confiar en su duración en el tiempo y realizan actuaciones en tal sentido[60].

De esta manera, en el presente asunto, si al momento de la derogación del artículo 207-2, numeral 9, del Estatuto Tributario, la persona ya había cumplido todas y cada una de las condiciones previstas en la regla para acceder a la exención respectiva, este beneficio constituye una situación jurídica consolidada que, en virtud del principio de irretroactividad tributaria, no puede ser afectada. A su vez, si el contribuyente había invertido en uno de los proyectos cuya utilidad no era gravada, motivado precisamente en este incentivo, pero tenía pendiente la enajenación de los predios u otra parcial condición prevista en la disposición, no contaba aún con el beneficio aunque sí abrigaba la expectativa legítima de obtenerlo. Esta expectativa legítima nacida de la confianza legítima del contribuyente es también susceptible de protección constitucional, en virtud del principio de buena fe.

Pues bien, en casos como el que se analiza, en los cuales la norma tributaria acusada, explícitamente, no prevé una alteración a situaciones consolidadas o a expectativas legítimamente generadas y solamente plantea dudas en torno a su aplicación, considero que los dos referidos principios constitucionales tienen un papel esencialmente interpretativo, para identificar las situaciones de hecho gobernadas por la nueva norma y aquellas que quedan reguladas por la regla anterior. Por la misma razón, salvo casos excepcionales, estimo que no es adecuado condicionar la exequibilidad de una disposición fiscal de estas características, pues parece suficiente que la Corte provea la interpretación sobre sus alcances en la parte motiva de la sentencia, a la luz de los citados principios. Disponer una decisión condicionada, equivale a considerar que, por ejemplo, en el campo del derecho penal, cada norma que incrementa la sanción a un delito puede ser objeto de

una decisión de exequibilidad condicionada, en el sentido de que no se aplica a quienes cometieron la conducta en vigencia de la norma anterior, que era más favorable, lo cual es claramente absurdo.

De esta manera, dado que de la norma acusada podía razonablemente inferirse un desconocimiento de las expectativas legítimas de quienes, al amparo del numeral 9º del artículo 207-2 del Estatuto Tributario, iniciaron proyectos de renovación urbana distintos a VIS o VIP y no alcanzaron a recibir el beneficio tributario respectivo, comparto la necesidad de una decisión de fondo, con base en el principio pro actione. Sin embargo, discrepo parcialmente de la decisión adoptada, pues si bien estimo que la disposición es ajustada a la Constitución, me parece técnicamente innecesario el condicionamiento introducido. En las consideraciones pudo haberse dejado claro que la aplicación en casos concretos de la norma demandada debía hacerse con sujeción, no solamente al principio de irretroactividad tributaria, de tal modo que no se afectaran las situaciones jurídicas consolidadas, sino también con el debido respecto a las expectativas legítimas generadas con la norma derogada, por así implicarlo el principio de buena fe.

Los condicionamientos, como fórmula excepcional de decisión de la Corte, deben ser empleados, por regla general, cuando un texto normativo posee dos o más interpretaciones y solo una de ellas es compatible con la Constitución, no, en cambio, cuando existen dudas en el campo de la aplicación de la respectiva norma.

En los anteriores términos, dejo expuestas las razones de mi desacuerdo parcial con la decisión adoptada.

Fecha ut supra,

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

[1] Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-914 de 2010.

[3] Ibídem.

[4] Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-359 de 2017.

[5] Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-185 de 2002, reiterada en los fallos C-359 de 2013 y C-359 de 2017.

[6] Cfr., Corte Constitucional, Sentencias C-543 de 1996, C-185 de 2002, C-359 de 2013, entre otras.

[7] Cfr., Corte Constitucional, Sentencias C-359 de 2013 y C-401 de 2016.

[8] Cfr., Corte Constitucional, Sentencias C- 041 de 2001, C-528 de 2003, C- 1009 de 2005 y C-942 de 2010.

[9] Cfr., Corte Constitucional, Sentencias C- 540 de 1997, C-041 de 2002, C-185 de 2002, C-185 de 2001, C-420 de 2000 y C-942 de 2010.

[10] Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-359 de 2017.

[11] Cfr., Corte Constitucional, Sentencias C-185 de 2002, C-041 de 2002, C-359 de 2013, C-401 de 2016 y C-359 de 2017.

[12] Cfr., Corte Constitucional, Sentencias C-185 de 2002, C-192 de 2006, C-942 de 2010 y C-358 de 2017.

[13] Cfr., Corte Constitucional, Sentencias C-543 de 1996, C-528 de 2003, C- 1009 de 2005, C-454 de 2006, C-533 de 2012 y C-359 de 2017.

[14] Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C- C-359 de 2017.

[15] Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-359 de 2017.

[16] En relación con este aspecto, en la Sentencia C-522 de 2009, la Corte afirmó: “[e]s preciso en todo caso aclarar, frente al texto de la sentencia C-185 de 2002 citado en precedencia, que cuando la Corte afirma encontrar cumplido el segundo elemento configurativo de la omisión legislativa relativa, se refiere simplemente al hecho de que, en efecto, la norma acusada excluye la situación que la actora entiende constitucionalmente obligatoria, lo cual para nada implica afirmar también, en este momento, que la inclusión de ese aspecto “resulta esencial para armonizar el texto legal con los mandatos de la Carta”. Como ha quedado dicho, ese aspecto será dilucidado más adelante, una vez se analice de

fondo el planteamiento contenido en la demanda”. La Corte consideró en este fallo que las condiciones de la aptitud sustantiva de la demanda por omisión legislativa consistían en i) la existencia de una norma y ii) la circunstancia de que esta efectivamente excluyera de sus consecuencias un supuesto o conjunto de supuestos, requisitos que aquí han sido sintetizados en la segunda exigencia debido a que en verdad esta supone lógicamente la existencia de la primera.

[17] Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-359 de 2017, haciendo referencia a la Sentencia C-522 de 2009.

[18] Cfr., Corte Constitucional, Sentencias C-413 de 2003, C-892 de 2012 y C-028 de 2018, entre muchas otras.

[19] Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-185 de 2002.

[20] Cfr., Corte Constitucional, Sentencias C-543 de 1996, C-767 de 2014 y C-352 de 2017.

[21] Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-891A de 2006.

[22] Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-407 de 1998. (En esa oportunidad, la norma demandada fue el artículo 35 de la Ley 81 de 1993, cuyo inciso 3º establecía que, de manera excepcional, la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia, podía aceptar el recurso de casación a solicitud del procurador, su delegado o el defensor del procesado con el fin de desarrollar su jurisprudencia o garantizar derechos fundamentales. En criterio del demandante, la norma, al no incluir al fiscal dentro de la lista de quienes tienen la posibilidad para solicitar la aceptación del mencionado recurso, incurría en una omisión inconstitucional porque desconocía el preámbulo, el artículo 2º de la Constitución, el principio de igualdad y las funciones de la Fiscalía General de la Nación. Sobre ello, encontró esta Corporación que la única manera de verificar si lo manifestado por los demandantes correspondía con la realidad, era revisando si la no inclusión de la Fiscalía en la citada norma le impedía a esta última institución cumplir con las labores que le fueron asignadas constitucionalmente. En este punto resaltó que el legislador cuenta en estas materias con una amplia libertad para reconfigurar el procedimiento penal, libertad que solo ha de limitarse en casos especiales, “como cuando se vulneran los derechos fundamentales

o se contravienen normas expresas de la Constitución”. En la solución del caso concreto, concluyó que las funciones endilgadas por la Constitución a la Fiscalía (investigar delitos y acusar) no tenían relación con los fines de la norma acusada (potestad de la Corte Suprema de Justicia para desarrollar su jurisprudencia o proteger derechos fundamentales). Por esta razón no operó la figura de la omisión legislativa relativa y la norma fue declarada exequible).

[23] Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-470 de 1997. (Allí la Corte estudió la constitucionalidad del inciso 3º del artículo 239 del Código Sustantivo del Trabajo que, en términos generales, establecía que la trabajadora en estado de embarazo o lactancia que fuese despedida sin la autorización de la autoridad competente, tendría derecho a una indemnización. Los demandantes planteaban que la norma desconocía la protección a la mujer embarazada porque, en el fondo, autorizaba su despido si el empleador pagaba la respectiva indemnización. Sobre esta objeción, esta Corporación manifestó que la protección a la mujer embarazada encontraba fundamento en la Constitución, en el amparo de su dignidad y en su derecho al libre desarrollo de la personalidad. De allí que tuviese derecho a elegir ser o no madre, sin que esto le acarreará consecuencias gravosas en su ámbito laboral. En ese sentido concluyó que la pretendida protección a la mujer embarazada buscada por el legislador con la fijación del pago de una indemnización que se haría efectiva al momento en que fuera despedida sin permiso previo, era insuficiente y por tanto se estaba ante “una suerte de omisión relativa del legislador”. Por lo cual declaró su exequibilidad condicionada, en el sentido de indicar que, en cualquier caso, el despido de una trabajadora en esas condiciones resultaba ineficaz).

[24] Este test ha sido abordado en distintas oportunidades por la Corte Constitucional. A manera de ejemplo, podría citarse la Sentencia C-351 de 2013 en la que se resolvió declarar la exequibilidad condicionada del artículo 3º de la Ley 1221 de 2008, siempre que se entendiera que las organizaciones sindicales también acompañarían al Ministerio del Trabajo cuando este diseñe la política pública tendiente a fomentar el teletrabajo. A esta conclusión se llegó porque (i) no existía un motivo constitucional válido que justificara la exclusión de los empleados, (ii) se desconocía el derecho a la participación de los mismos y (iii) se incumplía el deber específico contenido en el artículo 25 de la Constitución (protección especial del trabajo). En el mismo sentido, a través de la Sentencia C-359 de 2013, se declaró la exequibilidad de los artículos 13 y 28, parciales, de la Ley 1537 de

2012, “en el entendido de que los criterios de priorización para acceder a los proyectos de vivienda de interés social y de interés prioritario, también deberán tener en cuenta al pueblo Rom o Gitano y a las comunidades raizales, como grupos étnicos y culturales de la Nación”. A esa conclusión se llegó luego de verificar, entre otras cosas, que (i) hubo una exclusión del pueblo gitano de las previsiones de la norma acusada, (ii) con ello se desconoció el deber impuesto por el constituyente de otorgar igualdad de trato a todas las culturas del país, y (iii) tal actuar no se advertía justificado.

[25] Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-540 de 1997.

[26] Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-188 de 1996.

[27] Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-494 de 2016.

[28] Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-146 de 1998.

[29] Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-555 de 1994.

[30] Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-029 de 2009.

[31] Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-401 de 2016.

[32] Ver las sentencias C-555 de 1994, C-864 de 2008 y C-449 de 2009, entre otras.

[33] Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-325 de 2009.

[34] Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-401 de 2016.

[35] Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-853 de 2009.

[36] Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-222 de 1995. (Por medio de este fallo, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de varios artículos del Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989), que se demandaron por un presunto tratamiento inequitativo, pues no todos los contribuyentes del impuesto a la renta y complementarios estaban siendo tratados de la misma manera. Valorado el caso desde una perspectiva constitucional, esta Corporación no advirtió una práctica discriminatoria, sino el legítimo cambio en el rumbo de la política tributaria, a cargo del Congreso de la República, en uso de su facultad constitucional para

definir las reglas y condiciones para los tributos nacionales).

[37] Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-925 de 2000. (A través de esta providencia, la Corte analizó una demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 92 de la Ley 30 de 1992, que establece la devolución del IVA para las institucionales estatales y oficiales de educación superior. Para los demandantes, la disposición generaba un tratamiento discriminatorio frente a las instituciones privadas, las cuales prestaban el mismo servicio público. Valorado el cargo, este Tribunal consideró que la previsión de un beneficio tributario a favor de un determinado sector, como la educación pública, no implica per se un desconocimiento del principio de igualdad, siempre que exista un motivo válido, objetivo y razonable para el tratamiento diferencial).

[38] Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-188 de 1998. (Este Tribunal analizó la constitucionalidad del artículo 97 (parcial) de la Ley 223 de 1995, mediante el cual se establecía una exención tributaria a las empresas de servicios públicos domiciliarios de carácter oficial o de economía mixta. Para los demandantes no era equitativo fijar exenciones únicamente para las empresas con capital estatal, pues tal determinación iba en detrimento de las entidades privadas, pues, ambas prestaban el mismo servicio. La Corte consideró que la norma era exequible, en tanto el Legislador tiene la facultad para tanto para imponer tributos, como para definir a los sujetos pasivos de los mismos).

[39] Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-657 de 2015.

[40] Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-1107 de 2001. (La Corte valoró una demanda contra el numeral 1º del artículo 879 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 1º de la Ley 633 de 2000, acusado de favorecer tributariamente a las corporaciones de ahorro y de vivienda, en detrimento del sector bancario. En ese momento, indicó la Corporación, el Congreso de la República cuenta con la atribución de fijar exenciones tributarias acorde con propósitos específicos, por lo que no puede afirmarse que su concesión proceda de manera indiscriminada o de forma análoga).

[41] Op. cit, Corte Constitucional, Sentencia C-188 de 1998 y C-1107 de 2001.

[42] Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-478 de 1998. (La Corte declaró la exequibilidad de una norma que derogaba un beneficio tributario concedido en su momento para algunos

proyectos de fomento turístico. La parte demandante acusó la disposición de inconstitucional, en la medida que desconocía derechos adquiridos, pues tenían la convicción de que, acorde con la normatividad derogada, podrían amortizar la inversión gracias al certificado de desarrollo turístico, que en su oportunidad estableció el Legislador. Para la Corte, tal circunstancia no se presentó, pues no existía una situación jurídica consolidada, sino tan solo una mera expectativa, que dependía de presupuestos fácticos que podían no ocurrir. En consecuencia, sostuvo que la exención no era inmodificable y, por lo tanto, el Legislador tenía la plena facultad para introducir los cambios tributarios necesarios).

[43] Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-274 de 1999. (Este Tribunal declaró la exequibilidad del artículo 44 de la Ley 383 de 1997, que eliminó el beneficio tributario sobre las utilidades provenientes del ejercicio de profesiones liberales, relacionadas con empresas asociativas de trabajo. Sostuvo la Corte que, en virtud del artículo 150 superior, el Legislador tenía la potestad para suprimir la exención, sin entrar a justificar las razones para su eliminación, en tanto respetara el principio de irretroactividad de la ley).

[44] Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-341 de 1998. (La Corte examinó la constitucionalidad del artículo 37 de la Ley 383 de 1997, por medio de la cual el Legislador redujo el ámbito de las exenciones tributarias para favorecer la recuperación de las zonas afectadas por la avalancha del Río Páez. En ese momento, la Corte reiteró que el Congreso de la República no estaba en la obligación de mantener inmodificables las exenciones tributarias, sin embargo, la decisión legislativa tampoco podía representar una afectación de situaciones jurídicas consolidadas en cabeza de los contribuyentes, respecto de periodos ya transcurridos o en transcurso. Razón por la cual, declaró la exequibilidad de la norma en mención, bajo la condición de que se aplicara solo a los hechos gravables que tuvieran lugar con posterioridad a la entrada en vigencia de la norma demandada).

[45] Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-926 de 2000. (La Corte estudió la constitucionalidad del artículo 18, en su parágrafo 2°, de la Ley 488 de 1998, que limitaba el tiempo que tenían los contribuyentes para solicitar el descuento tributario sobre las ventas en la adquisición o nacionalización de activos. Para los demandantes, tal limitación desconocía situaciones jurídicas consolidadas de los contribuyentes que se hubieran hecho acreedores del descuento, pero no podían solicitar el descuento. Aunque la Corte encontró

que tal situación no se predicaba en esa oportunidad, pues el Legislador había previsto una medida para proteger a las personas que quisieran solicitar el beneficio, estableció como parámetro constitucional que, en relación con reformas tributarias, aunque el principio de irretroactividad de la ley no impide la labor del legislador para introducir los cambios que considere necesarios, deben respetarse situaciones jurídicas consolidadas.

[46] Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-393 de 1996.

[47] Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-393 de 1996.

[48] Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-291 de 2000. (La Corte declaró la exequibilidad del artículo 7° de la Ley 488 de 1998, por medio del cual los “bonos Colombia” quedaban exentos de pagar impuestos, tasas y gravámenes de carácter nacional. Para los demandantes, esta disposición vulneraba el principio de equidad tributaria frente a los demás bonos que, con anterioridad a la expedición de la norma, también gozaban de la exención, pero para ellos fue eliminada. Para la Corte, en cambio, el Legislador estaba en la facultad de definir quiénes pagaban y quiénes no el tributo nacional, previa evaluación de la conveniencias y circunstancias en las cuales era aplicable el gravamen. Además, consideró que la exención era una medida que respetaba situaciones jurídicas consolidadas en favor de los residentes del país que adquirieron los títulos, bajo las condiciones previstas en la anterior normatividad, por lo que suprimir la exención, para este grupo, hubiera representado no solo la vulneración de los principios de irretroactividad y seguridad jurídica, sino también de buena fe en las relaciones que deben regir entre el Estado y los particulares).

[49] Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-604 de 2000. (La Corte analizó una nueva demanda contra el artículo 7° de la ley 488 de 1998, por la presunta violación del principio de buena fe, al mantener los beneficios tributarios únicamente para los Bonos Colombia. En materia tributaria, el Tribunal precisó que, en efecto, debían respetarse las situaciones jurídicas consolidadas y el principio de buena fe, sin embargo, estimó que el cargo planteado era inexistente, pues no existía una aplicación retroactiva de la norma. Al respecto, indicó que “el párrafo demandado, como ya lo dijo la Corte en la sentencia tantas veces citada, en lugar de violar el principio de buena fe lo acata, al conservar el régimen vigente al momento de la emisión para quienes adquirieron los títulos

expresamente señalados en esa disposición, los cuales estaban exentos de toda clase de impuestos de carácter nacional”.

[50] Cfr., Corte Constitucional, Sentencias C-789 de 2002 y C-428 de 2009.

[51] Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-341 de 1998.

[52] Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-428 de 2009.

[53] Cfr., Corte Constitucional, Sentencias C-478 de 1998 y C-007 de 2002.

[54] Cfr., Corte Constitucional, Sentencias C-478 de 1998 y C-007 de 2002.

[56] Ibídem.

[57] Gaceta del Congreso 94 del 19/10/2016. Proyecto de Ley 178 de 2016 Cámara, “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”. Sobre el tema, se sostiene lo siguiente: Los beneficios tributarios son excesivos: distorsionan las tasas efectivas de tributación y generan inequidad horizontal El impuesto de renta otorga múltiples beneficios para depurar la base gravable del contribuyente sobre la cual se aplica la tarifa del impuesto, así como a través de la fijación de tarifas especiales o de rentas no gravadas. Estos beneficios son, por ejemplo, las rentas exentas, las deducciones, los descuentos tributarios, las tarifas reducidas aplicables a los usuarios de zonas francas y entidades sin ánimo de lucro y algunas rentas liquidas especiales no gravadas. El gran problema de los amplios beneficios en el impuesto de renta es que producen inequidades horizontales y distorsiones en la asignación de recursos en la economía. (...)

Por el contrario, la Comisión de Expertos precisa que “los beneficios producen grandes inequidades y distorsiones en la asignación de los recursos en la economía en 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 (...). Aunque algunas de estas distorsiones se han reducido desde 2013 con la aplicación del CREE, aún son muy significativas.”(...)

Como se señaló arriba, la mayoría de los tratamientos preferenciales en el impuesto de renta de las personas jurídicas no satisfacen estos principios y generan distorsiones e inequidades en el sistema.

Los beneficios tributarios, si son diseñados e implementados apropiadamente, pueden constituir una herramienta útil para atraer inversión que no se hubiese realizado sin dichos beneficios; no obstante lo anterior, el otorgamiento de beneficios podría generar los siguientes efectos negativos: a) una disminución del recaudo; b) asignación desproporcionada de recursos a ciertos sectores de la economía, lo cual puede resultar en una ineficiencia; c) costos para la implementación y fiscalización, teniendo en cuenta que los contribuyentes querrán acceder a estos beneficios y, puede, que para lo que se busque el beneficio sea obtener un provecho económico abusando de formas jurídicas.(...)

Además de lo anterior, hay ciertas rentas que son exentas y que, por restricciones supranacionales o constitucionales, no es posible gravarlas. Como, por ejemplo: i) la renta exenta asociada a la fluctuación de la reserva matemática de las entidades aseguradoras asociadas a los recursos de la seguridad social y, ii) las rentas exentas de la CAN. Otras rentas, como lo son los ingresos asociados a los créditos para la adquisición de VIS y VIP, y la enajenación de propiedad raíz para el desarrollo de dichos proyectos, conservan su carácter de rentas exentas, en atención al impacto que pueden tener en la economía colombiana.

[58] M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

[59] Ver Sentencia C-192 de 2006. M.P. Jaime Córdoba Triviño, citada en la Sentencia C-942 de 2010. M.P. Juan Carlos Henao Pérez. Ver, así mismo, la Sentencia C-189 de 2017. M.P. (e) José Antonio Cepeda Amarís.

[60] Como indica la Sentencia, hay razones objetivas, según la Corte, cuando, por ejemplo, la norma en cuestión (i) ha estado vigente por un muy largo período; (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 suprimir el beneficio; y además, (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. La decisión cita las sentencias C-007 de 2002. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa,

y C-341 de 1998. M.P José Gregorio Hernández Galindo.