

C-119-18

Sentencia C-119/18

CONCEPTO DE VIOLACION EN DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Exigencias argumentativas

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

INTEGRACION DE UNIDAD NORMATIVA-Carácter excepcional/INTEGRACION DE UNIDAD NORMATIVA-Eventos en que procede

LEY DE FORMALIZACION Y GENERACION DE EMPLEO-Incentivos/LEY DE FORMALIZACION Y GENERACION DE EMPLEO-Finalidad

TRIBUTO-Amplia facultad legislativa de configuración/PODER DE IMPOSICION DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA-Establecimiento de contribuciones fiscales y parafiscales

EXCLUSIONES Y EXENCIONES TRIBUTARIAS-Diferencia conceptual

CONGRESO DE LA REPUBLICA EN MATERIA TRIBUTARIA-Facultad impositiva amplia y discrecional y presunción de constitucionalidad de decisión

DISCRECIONALIDAD DEL LEGISLADOR EN MATERIA TRIBUTARIA-No es absoluta

TRIBUTO-Principios

DERECHOS ADQUIRIDOS EN MATERIA TRIBUTARIA

PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DEL TRIBUTO-Fundamento/PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DEL TRIBUTO-Alcance

PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGITIMA-Proyección de la buena fe

PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGITIMA EN NORMA TRIBUTARIA-Ámbito de protección

Referencia: Expediente: D-12030

Demanda de inconstitucionalidad contra el párrafo 3° del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.”

Actor: Diego Felipe Moreno Camargo

Magistrado Ponente:

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Bogotá D.C., catorce (14) de noviembre de dos mil dieciocho (2018)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y en cumplimiento de los requisitos y trámites establecidos en el Decreto Ley 2067 de 1991, ha proferido la siguiente,

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la Acción Pública consagrada en el artículo 241, numeral 4º de la Constitución Política, el ciudadano Diego Felipe Moreno Camargo, solicita a la Corte que declare la inexequibilidad del párrafo 3º del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, que modifica el artículo 240 del Estatuto Tributario.

Por medio de auto de fecha dieciséis (16) de mayo de 2017, el Magistrado sustanciador dispuso admitir la demanda contra el párrafo 3º del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, al constatar que reunía los requisitos exigidos por el artículo 2º del Decreto 2067 de 1991; correr traslado al Procurador General de la Nación, a fin de que emitiera su concepto en los términos de los artículos 242.2 y 278.5 de la Constitución; fijar en lista el proceso con el objeto de que cualquier ciudadano impugnara o defendiera la norma; y comunicar la iniciación del mismo al Presidente del Congreso, para los fines previstos en el artículo 244 de la Carta, así como al Presidente de la República, al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, y al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para que si lo consideran conveniente intervengan en el presente proceso.

Así mismo, se invitó a participar en el presente proceso a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia (en adelante DIAN), a la UAE –Junta Central de Contadores, al Director del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, al Director de la Academia Colombiana de Jurisprudencia, a la Cámara de Servicios Legales –ANDI, al Instituto Nacional de Contadores Públicos, al Colegio de Contadores Públicos de Colombia, a la ANIF Centro de Estudios Económicos, a la Asociación Colombiana de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas –ACOPI, a la Federación Nacional de Comerciantes –Fenalco, y a los Decanos de la Facultad de Derecho de la Universidad de los Andes, a la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Javeriana, a la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Colombia, a la Escuela de Derecho de la Universidad Sergio Arboleda, a la Facultad de Derecho de la Universidad Libre de Colombia y a la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario.

La Sala Plena de la Corte Constitucional, mediante auto 305 de 2017, ordenó la suspensión de términos de diversos procesos de constitucionalidad, entre ellos del asunto bajo estudio. Posteriormente, con base en el plan de trabajo y en el orden cronológico de las decisiones de admisión proferidas por el magistrado sustanciador, la misma Sala dispuso mediante Auto 388 del treinta (30) de mayo de 2018, levantar la suspensión de términos y ordenó a la Secretaría General de esta Corporación notificar dicha decisión.

Cumplidos los trámites previstos en el artículo 242 de la Constitución Política y en el Decreto Ley 2067 de 1991, procede la Corte a resolver la demanda de la referencia.

A. NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe la norma demandada, subrayando y resaltando en negrilla el texto que se solicita sea declarado inexecutable:

“LEY 1819 DE 2016

(Diciembre 29)

D.O. No. 50.101 de 29 de diciembre de 2016

Por medio de la cual se adopta una Reforma Tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras

disposiciones

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

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

(...)

PARÁGRAFO 3°. Las personas jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que hayan accedido a la fecha de entrada en vigencia de esta ley al tratamiento previsto en la Ley 1429 de 2010 tendrán las siguientes reglas:

1. El beneficio de la progresividad para aquellos contribuyentes que hayan accedido al mismo, no se extenderá con ocasión de lo aquí previsto.
2. A partir de la entrada en vigencia de la presente ley, los contribuyentes que hayan accedido al beneficio liquidarán el impuesto aplicando la tabla del numeral 5 de este párrafo de acuerdo con el número de años contados desde la fecha de inicio de la actividad económica.
3. Los contribuyentes que hayan accedido al beneficio y que durante ese tiempo hayan incurrido en pérdidas fiscales y obtenido rentas líquidas, deberán liquidar el impuesto aplicando la tabla del numeral 5 de este párrafo de acuerdo con el número de años contados desde la fecha de inicio de operaciones en los que no hayan incurrido en pérdidas fiscales.
4. Los contribuyentes que hayan accedido al beneficio y que durante ese tiempo únicamente hayan incurrido en pérdidas fiscales, deberán liquidar el impuesto aplicando la tabla del numeral 5 de este párrafo desde el año gravable en que obtengan rentas líquidas gravables, que, en todo caso, no podrá ser superior a 5 años.
5. Tabla de Progresividad en la Tarifa para las sociedades constituidas bajo la Ley 1429 de

2010:

AÑO

Primer año

$$9\% + (TG-9\%)*0$$

Segundo año

$$9\% + (TG-9\%)*0$$

Tercer año

$$9\% + (TG-9\%)*0.25$$

Cuarto año

$$9\% + (TG-9\%)*0.50$$

Quinto año

$$9\% + (TG-9\%)*0.75$$

Sexto año y siguientes

TG

TG= Tarifa general de renta para el año gravable

6. El cambio en la composición accionaria de estas sociedades, con posterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley, implica la pérdida del tratamiento preferencial y se someten a la tarifa general prevista en este artículo.

B. LA DEMANDA

Se solicita a este Tribunal declarar la inexequibilidad del parágrafo 3° del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, al considerar que vulnera lo dispuesto en los artículos 58, 95.9 y 363 de

la Constitución Política[1]. El demandante contextualiza la norma demandada con la expedición de la Ley 1429 de 2010, para a continuación plantear los argumentos que sustentan la vulneración a los antedichos preceptos constitucionales:

1. Cargo por violación a los principios de equidad y justicia tributaria, consagrados en el numeral 9° del artículo 95 de la Carta. El demandante sostiene que la disposición demandada desconoce los principios de equidad y justicia tributaria, en razón a que afecta una situación jurídica consolidada por los contribuyentes en vigencia de la Ley 1429 de 2010, en particular, el beneficio tributario, unitario y temporal reconocido a las pequeñas empresas que acreditaron los requisitos previstos en el artículo 4 de esta ley. A partir de lo dispuesto en sentencias del Consejo de Estado, explica que los componentes de dicho beneficio tributario (pago progresivo del impuesto sobre la renta y complementarios, exoneración de renta presuntiva y de retención en la fuente) fueron modificados por la Ley 1819 de 2016, en detrimento de los derechos de las empresas contribuyentes que, por haber cumplido con los requisitos de la Ley 1429 de 2010, adquirieron el derecho a gozar del beneficio anotado por un plazo de 5 años.

Adicionalmente, señala que, el numeral 5° del párrafo 3° del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, modificó el método de liquidación del impuesto sobre la renta (aumento del 9% en la tarifa), y el numeral 6° del mismo cuerpo normativo incluye condiciones más gravosas para mantener el beneficio tributario, en tanto dispone que si se presenta un cambio de composición accionaria después de la entrada en vigencia de la nueva ley, la pequeña empresa perderá el tratamiento preferencial. Adicionalmente, alega que, la interpretación de la norma demandada en conjunto con lo dispuesto en el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, permite colegir que se eliminó la no aplicación de la renta presuntiva y la retención en la fuente para las pequeñas empresas.

En esa dirección, sostiene el demandante que, el cambio introducido por la norma acusada atenta contra el principio de seguridad jurídica, en la medida que, los contribuyentes adecuaron su comportamiento para obtener a cambio un beneficio en materia tributaria durante un plazo definido. Por lo cual, mal haría el Estado en modificar intempestivamente este beneficio y cambiar las reglas de juego. Concluye que, la Ley 1429 de 2010 les brindó total certeza a los contribuyentes en cuanto al tratamiento especial, por lo cual resulta inconstitucional la modificación realizada por el legislador.

2. Cargo por violación al artículo 58 de la Constitución Política, por desconocimiento de derechos adquiridos. El actor argumenta que, además de desconocer una situación jurídica consolidada, el párrafo demandado vulnera derechos adquiridos por los contribuyentes. Para tal efecto, hace un breve análisis de la postura de la Corte, en relación con la protección de derechos adquiridos en materia tributaria, evidenciando dos posturas, para concluir que en el caso concreto se está en presencia de una situación jurídica consolidada, a partir de la cual, se generan derechos adquiridos para las empresas que hubieran cumplido los requisitos fijados por la ley anterior. En ese sentido, señala que el pago progresivo de impuesto sobre la renta y complementarios, es un derecho que, por haber ingresado en el patrimonio de las empresas contribuyentes, no puede ser afectado por normas posteriores.

3. Cargo por vulneración del inciso 2° del artículo 363 de la Constitución Política. Manifiesta el demandante que, por mandato del inciso 2° del artículo 363 Superior, las leyes tributarias no pueden ser aplicadas con retroactividad, salvo que los efectos que produzcan sean más favorables para los contribuyentes y para el bien común. Ello, señala además que se relaciona con la garantía que otorgan los principios de seguridad jurídica y legalidad. Con relación al asunto bajo estudio, afirma que la norma demandada es retroactiva y, por lo tanto, inconstitucional, porque extiende sus efectos a situaciones que se habían consolidado en vigencia de la norma anterior. Por ejemplo, señala que, el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010, entre otras cosas, le garantizaba a la empresa contribuyente que gozaría del beneficio tributario durante un plazo de 5 años, sin embargo, la norma acusada, con desconocimiento del principio de irretroactividad en materia tributaria, dispuso modificar sustancialmente dicha situación.

C. INTERVENCIONES

1. Intervenciones oficiales

a. Ministerio de Hacienda y Crédito Público[2]

El interviniente solicita a la Corte que se declare inhibida frente a todos los cargos por ineptitud sustantiva de la demanda y, de manera subsidiaria, en caso de encontrar pertinente la revisión de fondo, se declare exequible la norma demandada. Para ello, divide su intervención en cuatro temas:

Ineptitud sustantiva de la demanda. Manifiesta que la demanda adolece de errores de argumentación que inciden en el análisis de fondo, pues el actor, además de que presentó razonamientos desordenados, omitió explicar de manera detallada los cargos propuestos. Así mismo, no se cumplen con los requisitos de: (i) claridad, porque la estructura de la demanda dificulta identificar las razones propias de cada cargo, existen contradicciones y no se observa un hilo conductor que permita comprender la justificación de la declaratoria de inexecutable; (ii) certeza, en la medida que las razones de inconstitucionalidad recaen sobre una interpretación incorrecta de la norma acusada y no sobre una proposición jurídica real y existente. En ese sentido, señala que la disposición demandada supone una carga fiscal menor para el contribuyente, y no una mayor, como, de modo equivocado, lo afirmó el demandante; (iii) especificidad, pues los cargos se sustentan a partir de afirmaciones vagas e indeterminadas, comoquiera que no se explica de forma específica en qué consiste, por un lado, el presunto detrimento causado por la Ley 1819 de 2016, a la situación económica de quienes accedieron a los beneficios previstos en la Ley 1429 de 2010, y por el otro, el desconocimiento del principio de irretroactividad; y (iv) suficiencia, dado que la demanda carece de razones suficientes que demuestren la oposición entre la norma acusada y la Constitución.

Frente al primer cargo. El interviniente manifiesta que, a partir de operaciones aritméticas, el demandante cometió errores en los cálculos matemáticos que hizo sobre las tarifas que le corresponde pagar a los contribuyentes en vigencia de la Ley 1819 de 2016, pues dejó de lado el porcentaje del impuesto sobre la renta para la equidad -CREE, que estaba vigente antes de la ley precitada. Así mismo, manifiesta que no existe ningún detrimento, no solo por el régimen de transición que protege las condiciones de las empresas que se constituyeron bajo el amparo de la Ley 1429 de 2010, sino además porque la situación de los contribuyentes frente a la carga impositiva mejoró después de la Ley 1819 de 2016, esto, en la medida que las empresas están sometidas a una carga fiscal inferior. Inclusive, si se aceptara que la carga fiscal es la misma, tal y como lo sostiene el actor, entonces perdería fundamento jurídico el cargo por violación a los principios de equidad y justicia.

Así mismo, precisa que, no existen situaciones jurídicas consolidadas, porque ni los efectos, ni las condiciones para que aquellas sean aplicables han acaecido. Lo anterior, por cuanto la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios que contendría el beneficio tributario, además de no haber sido presentada, puede ser controvertida y

discutida. Además, en este caso la ley establece los requisitos para conservar el beneficio. Concluye que, todos los cambios introducidos por la Ley 1819 de 2016, son una manifestación de la amplia libertad de configuración legislativa en materia tributaria.

Frente al segundo cargo. Afirma que, tal y como lo ha determinado en reiteradas oportunidades la jurisprudencia constitucional, el artículo 58 de la Carta no reconoce derechos adquiridos en materia tributaria. Por ello, sostiene que el actor malinterpretó lo dispuesto por la Corte sobre este tema. Además, insiste en que, el beneficio establecido en la Ley 1429 de 2010, no es un derecho adquirido porque no es posible que este hubiese ingresado al patrimonio del contribuyente, si se tiene en cuenta que: (i) no lo ha declarado; y (ii) así lo quisieran declarar, no es posible hacerlo, pues es imposible de cuantificarlo.

Frente al tercer cargo. Señala que la norma acusada no es retroactiva, pues se trata de un régimen de transición previsto por el Legislador para respetar la temporalidad de la norma derogada. Además, la disposición acusada no se refiere a declaraciones de periodos gravables anteriores, ni realizadas, ni en firme; solo surte sus efectos sobre periodos siguientes a su expedición. Si se aceptara que esta es retroactiva, en todo caso sería constitucional porque genera un beneficio para el contribuyente (carga fiscal inferior).

b. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN[3]

El interviniente solicita que se niegue la pretensión del demandante y se declare la constitucionalidad de la norma demandada. En este sentido, manifiesta que, los beneficiarios de la Ley 1429 de 2010, no ostentan una situación jurídica consolidada y/o derecho adquirido, sino que se encuentran ante una mera expectativa, en razón a que, tal y como lo ha señalado el Consejo de Estado, para acceder y conservar el beneficio de progresividad en el impuesto sobre la renta y complementarios es necesario cumplir todas las obligaciones comerciales, laborales y tributarias, puesto que el incumplimiento de alguna de estas durante los 5 años de duración del beneficio deriva en la pérdida del tratamiento diferencial. Por lo anterior, afirma que son improcedentes los cargos por violación a los artículos 95.9 y 363 de la Carta, en tanto estos tienen como presupuesto la existencia de una situación jurídica consolidada.

Por otro lado, expone los resultados del informe que sirvió de fundamento para realizar la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016 y el contexto económico en el cual se

introdujo dicha reforma tributaria. Ello, con el propósito de señalar que, la unificación entre el impuesto sobre la renta y complementarios con el impuesto sobre la renta para la equidad -CREE, dio lugar a la creación de un solo impuesto directo, que no implica una mayor carga tributaria, y además respeta los principios de equidad horizontal, eficiencia y progresividad.

Con relación al principio de irretroactividad, aduce que la norma acusada consagra un régimen de transición para que las pequeñas empresas beneficiarias del artículo 4° de la Ley 1429 de 2010, mantuvieran las condiciones en las que venían tributando. En ese sentido, señala que, no existe una aplicación retroactiva de la norma, si se tiene en cuenta que la misma prescribe que la nueva tarifa, únicamente, sería aplicable a partir del año 2017. En todo caso, advierte que, si en gracia de discusión se aceptara que existe una aplicación “retrospectiva” de la ley demandada, la Corte debería tener en cuenta, entre otras cosas, que la declaratoria de inexequibilidad afectaría gravemente el gasto social, y significaría un tratamiento más benevolente para estas pequeñas empresas al que tenían previo a la expedición de la Ley 1819 de 2016 y, a su vez, al que quiso darle el legislador, vulnerando en efecto el principio de progresividad y equidad horizontal. Finalmente, concluye que, el legislador goza de un amplio margen de configuración para definir las condiciones de acceso y conservación de los beneficios tributarios.

2. Intervenciones académicas

a. Academia Colombiana de Jurisprudencia[4]

El interviniente parte de la distinción entre los derechos adquiridos y las expectativas legítimas, para señalar que las pequeñas empresas que cumplieron con los requisitos establecidos en el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010, tenían una expectativa legítima sobre la cual recayeron los efectos de la Ley 1607 de 2012; norma cuyo cambio principal consistió en la creación del impuesto de renta para la equidad -CREE, sin la reducción de la tarifa establecida por la Ley 1429 de 2010, para el impuesto de renta durante el plazo de 5 años.

En ese orden, manifiesta que no es acertada la metodología utilizada en la demanda, en tanto se realiza una comparación entre los beneficios tributarios concedidos por la Ley 1429 de 2010 y los contenidos en la Ley 1819 de 2016. Sin embargo, precisa el interviniente que

como consecuencia de la expedición de la Ley 1607 de 2012 “se produce un cambio relevante en el ordenamiento jurídico [...] en efecto, [dicha ley] introdujo los siguientes cambios relevantes en el ordenamiento jurídico del impuesto de renta: a) creó el impuesto de renta para la equidad CREE a cargo de todas las “sociedades” y personas jurídicas asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto de renta y complementarios (art. 20), b) estableció como tarifa del impuesto para la renta CREE el 8% aunque transitoriamente lo fijó en el 9% para los años 2013 a 2015 (art.23); posteriormente, el parágrafo del artículo 17 de la Ley 1739 de 2014, fijó tal tarifa en el 9% a partir del año 2016, y c) rebajó la tarifa del impuesto de renta del 33% al 25% (art. 94 de la Ley 1607/12)”.

Con fundamento en lo anterior, expresa el interviniente que el principal cambio en los beneficios tributarios, fue introducido por la Ley 1607 de 2012, al crear el impuesto de renta CREE, sin la reducción de la tarifa que se había establecido bajo la Ley 1429 de 2010. Reconoce el interviniente que si bien los beneficios tributarios se redujeron con la expedición de la mencionada Ley 1607, dicha legitimidad sólo puede ser establecida a través de una demanda de inconstitucionalidad a dicha ley. Por lo tanto, no fueron desmejoradas las expectativas que podían tener en el 2016, los contribuyentes que se hubieran organizado conforme a la Ley 1429 de 2010, por lo cual no es posible afirmar violación a lo dispuesto en el artículo 58 de la Carta, ni consecuentemente a los artículos 95 y 363, por lo que es constitucional el numeral 5 del parágrafo 3 del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016.

Por otro lado, aduce que no se pronunciará acerca de la eliminación del beneficio de exclusión de la retención en la fuente y de la renta presuntiva por el plazo de 5 años, debido a que, esa consecuencia jurídica no se deriva de la norma acusada, sino de la derogatoria expresa del artículo 4° de la Ley 1429 de 2010, decretada por el numeral 5° del artículo 376 de la Ley 1819 de 2016; disposición que no es objeto de la presente demanda.

Por último, afirma que, el numeral 6 del parágrafo acusado, en lo que se refiere a la prohibición establecida para las sociedades de no cambiar su composición accionaria, so pena de que pierdan el tratamiento preferencial, es una medida inconstitucional que desconoce el principio de confianza legítima, en tanto elimina un beneficio que se adquiere por el cumplimiento de requisitos objetivos (número de trabajadores, valor de activos por 5 años, etc.), por la configuración de una causal de carácter personal (cambiar composición

accionaria).

b. Universidad Externado de Colombia[5]

El interviniente defiende la constitucionalidad de la norma demandada, a partir de un análisis teórico sobre los criterios de aplicación y los grados de retroactividad de la ley tributaria (propia e impropia), y la referencia a la jurisprudencia constitucional que niega la existencia de derechos adquiridos en materia contributiva. Con base en ello, concluye que, la norma demandada no vulnera los principios de seguridad jurídica ni de irretroactividad, porque con su entrada en vigencia a partir del 1° de enero de 2017, no es posible que derogue los beneficios derivados de la calidad de pequeñas empresas (Ley 1429 de 2010), previstos para el año gravable 2016 o para periodos gravables anteriores.

3. Intervenciones ciudadanas

a. Asociación Nacional de Empresarios de Colombia -ANDI[6]

El interviniente solicita que se declare la exequibilidad de la disposición demandada, porque los antecedentes legislativos demuestran que esta propende por la equidad e igualdad en materia tributaria, a la vez que mantiene, a través del régimen de transición, el nivel de tributación que tenían las sociedades beneficiarias de la Ley 1429 de 2010. De igual forma, se oponen a la procedencia de los cargos alegados por el actor, por las siguientes razones:

Frente al primer cargo. El demandante no demuestra que la inclusión del régimen de transición del párrafo acusado, genera una afectación real al principio de equidad y justicia tributaria, ni establece una conexión lógica entre estos principios y el de certeza jurídica. No desvirtúa la presunción de constitucionalidad de las decisiones que adopta el legislador en materia tributaria, para lo cual era necesario desarrollar, en los términos fijados por la jurisprudencia de esta Corte, un test de razonabilidad sobre la medida controvertida. En consecuencia, el cargo no tiene vocación de procedencia.

Frente al segundo cargo. El cargo por violación de derechos adquiridos carece de razones que justifiquen su procedencia. Si bien el legislador derogó el beneficio de progresividad en el impuesto sobre la renta, lo cierto es que introdujo un régimen de transición, que permite

gozar de aquel en iguales o mejores condiciones a las que se tenían antes de la entrada en vigencia de la derogatoria.

Frente al tercer cargo. No se desconoce el principio de irretroactividad, por cuanto la norma acusada no modifica hacia el pasado la tarifa del impuesto sobre la renta para las sociedades que se acogieron a los beneficios de la Ley 1429 de 2010. Por el contrario, esta disposición rige hacia el futuro y en condiciones muy semejantes a las que se tenían antes de la derogatoria de la ley que consagraba los beneficios fiscales.

b. Ciudadano Andrés Forero Medina

El ciudadano Forero Medina solicita a la Corte que se declare inexecutable la disposición demandada, por ser violatoria de los artículos 2º, 58, 83 y 95.9 de la Constitución. Para ello, afirma que, los cambios introducidos por la Ley 1819 de 2016 producen consecuencias económicas negativas para las pequeñas empresas que accedieron al beneficio establecido en el artículo 4º de la Ley 1429 de 2010 y, en razón del mismo, tomaron decisiones de inversión. En ese orden, considera que el cambio intempestivo de las condiciones inicialmente otorgadas respecto del pago progresivo del impuesto sobre la renta, la exoneración de la retención en la fuente y del sistema de renta presuntiva, defraudó las expectativas legítimas de los contribuyentes, violando en consecuencia los principios de seguridad jurídica, buena fe y confianza legítima.

c. Unidad Administrativa Especial – Junta Central de Contadores, U.A.E. – J.C.C.

El representante legal[7] de la Unidad Administrativa Especial – Junta Central de Contadores, (en adelante, U.A.E. – J.C.C.), no rindió concepto argumentando falta de competencia y de conocimiento técnico en la materia.

a. Instituto Colombiano de Derecho Tributario[8]

El interviniente señala que son inconstitucionales los numerales 5 y 6 del párrafo 3 del artículo 240 del Estatuto Tributario, modificados por el artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, por cuanto, se modifica la situación de las empresas que cumplieron los requisitos establecidos en la Ley 1429 de 2010, las cuales tenían derecho a la aplicación progresiva de la tarifa del impuesto de renta.

D. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Ministerio Público mediante concepto No. 6405 rendido el 28 de junio de 2018, solicita a la Corte declarar exequible la norma demandada, por el cargo analizado; y bajo el entendido de que el régimen de transición de progresividad en la tarifa para las sociedades constituidas bajo la Ley 1429 de 2010, solo se aplica a partir del año gravable 2017. Considera que, el único cargo que se deriva de la demanda consiste en la presunta violación del principio de la confianza legítima por los cambios de legislación tributaria.

Frente a este problema jurídico, señala que, la derogatoria del beneficio de progresividad en la tarifa del impuesto de renta otorgado mediante la Ley 1429 de 2010 a las pequeñas empresas que se hubieran formalizado, y el reemplazo de ese beneficio para quienes venían gozando del mismo por un régimen de transición de progresividad tributaria más oneroso, no viola el principio de confianza legítima. Ello, en la medida que, el Legislador no desconoció la situación en que se encontraban los sujetos pasivos del beneficio aludido, por cuanto estableció un mecanismo de transición para que estos se ajustaran a la nueva situación tributaria en materia de impuesto de renta. Aduce que, si bien este régimen de transición resulta, relativamente, más gravoso que el régimen progresivo del impuesto de renta derogado, esto no es una razón suficiente para afirmar que desconoce el principio de confianza legítima, dado que se trata de una medida que responde proporcionalmente a la potestad de configuración del legislador.

Finalmente, concluye que, como el régimen de transición se aplica a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, esto podría vulnerar el principio de irretroactividad de la ley tributaria, porque abarcaría el periodo gravable 2016 bajo el régimen de transición, y no el de progresividad derogado para efectos de la declaración de renta de los sujetos pasivos, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 338 Superior[9]. Por ello, solicita a la Corte que declare ajustada la norma demandada a la Constitución, únicamente, por el cargo analizado, y bajo el entendido de que el régimen de transición analizado solo se aplica a partir del año gravable 2017.

II. CONSIDERACIONES

A. COMPETENCIA

1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4o de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para conocer y decidir definitivamente sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia.

B. CUESTIONES PREVIAS

2. El demandante solicita a este Tribunal declarar la inexequibilidad del parágrafo 3° del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, porque, presuntamente, desconoce lo dispuesto en los artículos 58, 95.9 y 363 de la Constitución Política

3. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público solicita que la Corte se declare inhibida frente a todos los cargos, por ineptitud sustantiva de la demanda y, de manera subsidiaria, solicita se declare exequible la disposición acusada. La Procuraduría General de la Nación, acompaña la solicitud de exequibilidad, únicamente, por el cargo de violación del principio de confianza legítima y, bajo el entendido de que el régimen de transición contenido en la norma acusada solo se aplica a partir del año gravable 2017.

4. Por su parte, los intervinientes en el proceso de constitucionalidad, tales como, la DIAN, la Universidad Externado de Colombia y la ANDI, solicitaron que se declare exequible la norma acusada.

6. A partir de los argumentos previamente expuestos, le corresponde a esta Corte en, en primer lugar, establecer si es competente para analizar los cargos formulados en la presente demanda. En consecuencia, estudiará de manera previa en esta sentencia (i) los requisitos establecidos por la jurisprudencia constitucional para determinar la aptitud sustancial de la demanda; y (ii) si en el presente caso, los cargos en los que esta se soporta reúnen los requisitos señalados para que la Corte pueda entrar a emitir pronunciamiento de fondo. Posteriormente, (iii) reiterará lo dispuesto en la jurisprudencia de esta Corte en relación con la doctrina de la integración de la unidad normativa, y se dará aplicación de la misma al caso concreto.

Primera cuestión preliminar: Aptitud sustancial de la demanda

7. El Decreto 2067 de 1991, en su artículo 2°, establece los elementos que debe contener la demanda en los procesos de control abstracto de constitucionalidad. En

particular, la norma precisa que las demandas de inconstitucionalidad deben presentarse por escrito, en duplicado, y deben cumplir con los siguientes requisitos: (i) señalar las normas cuya inconstitucionalidad se demanda y transcribir literalmente su contenido o aportar un ejemplar de su publicación oficial; (ii) señalar las normas constitucionales que se consideran infringidas; (iii) presentar las razones por las cuales dichos textos se estiman violados; (iv) si la demanda se basa en un vicio en el proceso de formación de la norma demandada, se debe señalar el trámite fijado en la Constitución para expedirlo y la forma en que éste fue quebrantado; y (v) la razón por la cual la Corte es competente para conocer de la demanda.

8. En cuanto al tercero de los requisitos anotados, la Corte ha reiterado que se conoce como “concepto de la violación”[10], el cual implica una carga material y no meramente formal, que no se satisface con la presentación de cualquier tipo de razones o motivos, sino que exige unos mínimos argumentativos, que se aprecian a la luz del principio pro actione, de tal suerte que dichas razones o motivos no sean vagos, abstractos, imprecisos o globales, al punto de impedir que surja una verdadera controversia constitucional[11].

9. Conforme a lo dispuesto por la Corte en las Sentencias C-1052 de 2001 y C-856 de 2005, los siguientes son los mínimos argumentativos que comprenden el “concepto de la violación”: claridad, cuando existe un hilo conductor de la argumentación que permite comprender el contenido de la demanda y las justificaciones en las cuales se soporta; certeza, cuando la demanda recae sobre una proposición jurídica real y existente y no en una que el actor deduce de manera subjetiva, valga decir, cuando existe una verdadera confrontación entre la norma legal y la norma constitucional; especificidad, cuando se define o se muestra cómo la norma demandada vulnera la Carta Política; pertinencia, cuando se emplean argumentos de naturaleza estrictamente constitucional y no estirpe legal, doctrinal o de mera conveniencia; y suficiencia, cuando la demanda tiene alcance persuasivo, esto es, cuando es capaz de despertar siquiera una duda mínima sobre la exequibilidad de la norma demandada.

10. En línea con lo anterior, en la sentencia C-623 de 2008, reiterada, entre otras, en las sentencias C-894 de 2009, C-055 y C-281 de 2013, este Tribunal precisó la oportunidad procesal para definir la aptitud de la demanda en los siguientes términos: “(...) Aun cuando

en principio, es en el auto admisorio donde se define si la demanda cumple o no con los requisitos mínimos de procedibilidad, ese primer análisis responde a una valoración apenas sumaria de la acción, llevada a cabo únicamente por cuenta del Magistrado Ponente, razón por la cual, la misma no compromete ni define la competencia del Pleno de la corte, que es en quien reside la función constitucional de decidir de fondo sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes y los decretos con fuerza de ley (C.P. art. 241-4-5)". Por último, es importante mencionar que si alguno de los intervinientes en la demanda conceptúa sobre la aptitud de la demanda, esta cuestión puede, y cuando hay solicitud sobre el particular, debe ser analizada por la Sala, incluso con posterioridad al auto admisorio de la demanda[12].

De la aptitud sustancial de los cargos por violación de los artículos 58 y 363 de la Constitución Política

11. En el caso concreto, advierte la Corte que existe un hilo conductor en la argumentación que ofrece claridad sobre el cargo por violación de los artículos 58 y 363 de la Carta. En particular, el demandante aduce que la norma acusada, señala sus efectos de manera retroactiva, por cuanto modifica el beneficio tributario sobre el pago del impuesto de renta y complementarios, al que habían accedido las empresas que cumplieron con los requisitos fijados por la Ley 1429 de 2010; circunstancia que, a su juicio, constituye el desconocimiento de una situación jurídica consolidada, que genera derechos adquiridos en favor de los contribuyentes[13].

12. Así mismo, los cargos anotados cumplen con el requisito de certeza, pues el planteamiento del actor recae sobre una proposición jurídica, que, prima facie, se desprende del contenido de la norma demandada. Señaló el demandante que el párrafo acusado dispone que las personas jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que hayan accedido a la fecha de entrada en vigencia de esta ley al tratamiento previsto en la Ley 1429 de 2010, tendrán que liquidar y pagar el tributo mencionado con base en las nuevas reglas fijadas en los numerales 1 a 6 de la misma norma; tal enunciado normativo, precisamente, es cuestionado por el actor, al considerar que, por un lado, desconoce las situaciones jurídicas consolidadas y, en efecto, los derechos adquiridos de las empresas que cumplieron con los requisitos exigidos por el régimen normativo anterior (art. 58 C.P.), y por el otro, vulnera el principio de irretroactividad en

materia tributaria, en la medida que la norma acusada extiende sus efectos hacía el pasado, en detrimento de los derechos de los contribuyentes (art. 363 C.P.).

13. En cuanto al requisito de especificidad, observa la Corte que los argumentos en los que se basan los cargos formulados por el demandante por violación de los artículos 58 y 363 de la Carta, se relacionan directamente con el contenido de la norma acusada. En efecto, el demandante sostiene que las empresas que acreditaron los requisitos establecidos por la Ley 1429 de 2010, consolidaron su situación jurídica y, por lo tanto, tienen derecho a gozar del beneficio tributario durante el tiempo y bajo las condiciones que fijo esta norma. De ahí que, a juicio del demandante, la modificación de este beneficio por el parágrafo 3° del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, comporta no solo una violación de los derechos que genera la situación jurídica consolidada, sino también la aplicación retroactiva de una norma tributaria, lo cual, se encuentra proscrito el ordenamiento constitucional.

De la ineptitud sustancial del cargo por violación del numeral 9° del artículo 95 de la Carta, por incumplimiento de los requisitos de especificidad, pertinencia y suficiencia

15. En lo que respecta al cargo por violación del precepto 95.9 de la Carta, observa la Corte que, el demandante señala con claridad que la norma acusada, viola los principios de justicia y equidad tributaria, al cambiar la situación jurídica que se consolidó para las pequeñas empresas, durante la vigencia de la Ley 1429 de 2010. No obstante, advierte la Corte que el cargo anotado no cumple con el requisito de especificidad, debido a que está construido a partir de un argumento general y abstracto, que no permite comprender de qué manera el contenido de la norma acusada desconoce los principios de justicia y equidad en materia tributaria, previstos en el numeral 9° del artículo 95 Superior.

16. Sobre el particular, manifiesta la Sala que el demandante no señaló cómo la disposición impugnada genera un reparto inequitativo e injusto de las cargas en cabeza de los contribuyentes, lo cual, presupone la identificación de un parámetro de comparación, que, por ejemplo, permita establecer si los sujetos que se encuentran bajo una misma situación fáctica están contribuyendo de manera equivalente (equidad horizontal) o, por el contrario, si aquellos que, a pesar de que perciben diferente renta, están recibiendo un trato paritario en cuanto al pago del tributo. Lo anterior, comoquiera que, la equidad, en

tanto principio constitucional que complementa el mandato de igualdad (art. 13, C.P.), procura la distribución equilibrada de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes, con el fin de evitar que se impongan cargas excesivas o beneficios exagerados[14]; lo cual, a su vez, se relaciona con el principio de justicia. Por este motivo, ante la ausencia de las razones en la demanda que demuestren el trato inequitativo que reprocha el demandante a la norma acusada, se concluye que, la precaria sustentación del cargo le imposibilita a la Corte emitir un pronunciamiento de fondo sobre el particular.

17. Por lo demás, y en razón a que ni siquiera hubo por parte del actor una aproximación conceptual al contenido y el alcance que, en el ámbito tributario, tienen los principios de justicia y equidad, es posible colegir que, el cargo por violación del artículo 95.9 de la Carta, tampoco satisface los requisitos de pertinencia y suficiencia argumentativa. En consecuencia, la Corte se inhibe de pronunciarse respecto del cargo referido.

Segunda cuestión preliminar: Improcedencia de la integración normativa entre la norma acusada y el numeral 5° del artículo 376 de la Ley 1819 de 2016

18. El demandante manifestó expresamente en su demanda que los cargos por violación de los artículos 58, 95.9 y 363 de la Carta, se dirigen contra la integridad del párrafo 3° del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016. Sin embargo, a partir de la revisión detallada de los argumentos expuestos en el escrito, observa la Corte que, además de alegarse la inconstitucionalidad de la norma precitada, se hace una referencia a lo dispuesto por el numeral 5° del artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, el cual derogó expresamente los beneficios tributarios que consagraba el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010[15]. Sobre dicha norma que dispone la derogatoria, la Academia Colombiana de Jurisprudencia señaló que no era del caso pronunciarse sobre la constitucionalidad de la derogatoria de las exclusiones de la renta presuntiva y de la retención en la fuente, debido a que, la supresión de tales beneficios tributarios se derivan del numeral 5° del artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, norma que no fue demandada en el presente caso.

19. Sobre el particular, es ineludible recordar lo establecido en la sentencia C-636 de 2016, en cuanto a la facultad excepcional que tiene la Corte para “integrar la unidad

normativa". En esa ocasión, se recordó que, en virtud del artículo 241 numeral 4° de la Constitución, el control de constitucionalidad que le corresponde ejercer a la Corte sobre las leyes es rogado, razón por la cual se limita a las normas que los ciudadanos acusan ante ellas como inconstitucionales. No obstante, en aras del principio de la prevalencia del derecho sustancial y del carácter público de la acción de inconstitucionalidad, puede la Corte extender el examen de constitucionalidad a enunciados normativos que no han sido expresamente demandados. De acuerdo con lo expuesto, es claro que el ejercicio de esta facultad requiere como requisito de procedencia indispensable que la acción de inconstitucionalidad plantee un cargo en debida forma, pues de lo contrario se desconocería el carácter rogado de la competencia de la Corte en el control de las leyes[16].

20. Esta facultad, denominada por la jurisprudencia como "integración de la unidad normativa", debe en todo caso ejercerse solo de manera excepcional. Específicamente, de acuerdo con lo señalado por la Corte, puede ejercerse en dos eventos. El primer evento se da cuando en la acción de inconstitucionalidad no se ha integrado una proposición jurídica completa, que tenga sentido propio y permita proceder a su análisis de fondo[17]. El segundo evento en el que la Corte puede extender su examen de constitucionalidad a apartes normativos no demandados se da cuando en la acción de inconstitucionalidad sí se ha identificado una proposición jurídica completa, pero su alcance está estrechamente ligado o reproducido en otros enunciados jurídicos que no fueron demandados. Esto, a su vez, puede presentarse en distintas hipótesis: cuando el precepto jurídico demandado se encuentra reproducido en otras disposiciones normativas que no fueron demandadas; cuando el precepto demandado hace parte de un sistema normativo del que es predicable el mismo cargo formulado solo contra determinada proposición jurídica; y cuando el sentido de la proposición jurídica demandada es modificado o especificado en otras disposiciones normativas, o dicho en otros términos, cuando la norma jurídica que se somete a estudio no solo se desprende del enunciado normativo demandado sino de otros que no fueron acusados[18].

21. En el presente caso, observa la Corte que no se configura la primera hipótesis de procedencia de la integración de la unidad normativa, por cuanto, la norma demandada (parágrafo 3° del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016), así como la que no fue objeto de reproche constitucional (numeral 5° del artículo 376 de la ley precitada), constituyen efectivamente proposiciones jurídicas completas e independientes, pues cada una tiene un

contenido deóntico claro, unívoco y autónomo. Así, mientras el párrafo acusado se ocupa de imponer nuevas condiciones a los beneficiarios del anterior régimen tributario, la norma no demandada, exclusivamente, dispone la derogatoria de todos los beneficios contenidos en el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010. El actor deja de lado esta distinción e incurre en una imprecisión, al plantear que en virtud de la norma acusada desaparecieron del ordenamiento los beneficios tributarios de exoneración en la retención en la fuente y la inaplicación del sistema de renta presuntiva[19]; consecuencia que solo es atribuible a lo consagrado en la norma no demandada.

22. Con relación a la segunda hipótesis, considera la Corte que, el presente caso no se enmarca en los escenarios previstos por la jurisprudencia constitucional para que proceda la integración de la unidad normativa, toda vez que, (i) la diferencia entre los enunciados normativos de ambas disposiciones, indican que no se trata de una reproducción de la norma demandada; (ii) de la norma jurídica bajo estudio solo se desprende el enunciado normativo demandado; y (iii) a pesar de tratarse de disposiciones relacionadas, ya que se refieren de diferente forma a los beneficios establecidos en el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010, no existen, en este momento, razones que hagan pensar en la inconstitucionalidad de la norma no acusada. Lo anterior, máxime, cuando el demandante limita su argumentación a demostrar que, la modificación del pago progresivo del impuesto de renta y complementarios, que dispone la norma acusada, es violatoria de los preceptos 58, 95.9 y 363 de la Constitución Política.

C. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURÍDICO, METODO Y ESTRUCTURA DE LA DECISIÓN

24. A partir de lo expuesto en la Sección B de esta sentencia, la Corte determinó que, el cargo por violación de los principios de justicia y equidad tributaria, consagrados en el numeral 9° del artículo 95 de la Carta, es inepto, por no haber cumplido con los requisitos de especificidad, pertinencia y suficiencia en la construcción del concepto de violación. No obstante, este Tribunal comprobó que, los cargos por el desconocimiento de los preceptos 58 y 363 de la Carta son aptos, razón por la cual, el análisis de constitucionalidad se circunscribirá a su estudio. Por lo demás, con base en lo dispuesto en los numerales 18 a 23, la Corte no procederá a realizar integración de la unidad normativa.

25. Por lo anterior, corresponde a la Corte determinar si la disposición acusada al imponer nuevas reglas a las empresas que accedieron al beneficio del pago progresivo del impuesto sobre la renta y complementarios durante la vigencia de la Ley 1429 de 2010, vulneró los principios constitucionales de no retroactividad de la ley tributaria y el de confianza legítima, establecidos en los artículos 58 y 363 de la Constitución.

26. Para resolver el problema jurídico expuesto, en primer lugar, la Corte expondrá los antecedentes normativos de la disposición acusada. En segundo lugar, estudiará el margen de configuración del legislador en materia tributaria. En tercer lugar, analizará los límites constitucionales a la potestad legislativa en la imposición de tributos, en particular, hará referencia a la inexistencia de derechos adquiridos en el campo fiscal, la protección de las situaciones jurídicas consolidadas, el principio de no retroactividad de la ley tributaria y el alcance del principio de confianza legítima. Finalmente, con base en las reglas que se deriven del análisis precedente, solucionará el caso concreto.

D. ANTECEDENTES NORMATIVOS DE LA DISPOSICIÓN ACUSADA

27. Por iniciativa gubernamental, el Congreso de la República expidió la Ley 1429 del 29 de diciembre de 2010, “por la cual se expide la Ley de Formalización y Generación de Empleo”, con el propósito de enfrentar la problemática de la informalidad empresarial y laboral del país y, así mismo, construir un marco regulatorio amigable para la generación de empleo[20]. Para este fin, introdujo al ordenamiento jurídico: (i) incentivos para la formalización empresarial; (ii) incentivos para la generación de empleo; (iii) simplificación de trámites en la formalización; y (iv) mecanismos de control.

28. En lo atinente a los incentivos para la formalización empresarial, la Ley 1429 de 2010 consagró tres tipos de beneficios para alivianar los costos impositivos de las pequeñas empresas[21]: (i) progresividad en el pago del impuesto sobre la renta (art. 4), el cual, para el momento de la expedición de esta ley, tenía una tarifa del 33%[22]; (ii) progresividad en el pago de parafiscales y otras contribuciones (art. 5); y (iii) progresividad en la matrícula mercantil y su renovación (art. 7)[23].

29. Con relación al beneficio del pago progresivo del impuesto sobre la renta, el artículo 4° de la regulación precitada, establecía que, salvo en el caso de los regímenes especiales establecidos en la ley, las pequeñas empresas que iniciaran su actividad

económica principal a partir de la promulgación de la norma cumplirían las obligaciones tributarias sustantivas correspondientes al Impuesto sobre la Renta y Complementarios de forma progresiva, específicamente, lo harían bajo los siguientes los parámetros, a partir del inicio de su actividad económica principal:

Tarifa

Periodo Gravable en el que aplica

0% de la tarifa general del impuesto de renta aplicable a las personas jurídicas o asimiladas, o de la tarifa marginal según corresponda a las personas naturales o asimiladas

En los dos primeros años gravables, a partir del inicio de su actividad económica principal.

25% de la tarifa general del impuesto de renta aplicable a las personas jurídicas o asimiladas, o de la tarifa marginal según corresponda a las personas naturales o asimiladas

En el tercer año gravable, a partir del inicio de su actividad económica principal.

50% de la tarifa general del impuesto de renta aplicable a las personas jurídicas o asimiladas, o de la tarifa marginal según corresponda a las personas naturales o asimiladas

En el cuarto año gravable, a partir del inicio de su actividad económica principal.

En el quinto año gravable, a partir del inicio de su actividad económica principal.

100% de la tarifa general del impuesto de renta aplicable a las personas jurídicas o asimiladas, o de la tarifa marginal según corresponda a las personas naturales o asimiladas en la tarifa general del impuesto de renta aplicable a las personas jurídicas o naturales

Del sexto año gravable en adelante, a partir del inicio de su actividad económica principal.

30. Adicionalmente, es importante resaltar que, el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010 también consagraba otros beneficios fiscales para las pequeñas empresas. En efecto, en el párrafo 1, establecía un tratamiento especial más generoso para aquellas que tuvieran su domicilio principal y desarrollaran su actividad económica en los departamentos de Amazonas, Guainía y Vaupés; y en los párrafos 2° y 3°, disponía que las empresas beneficiarias no serían objeto de retención en la fuente, ni estarían sujetas al sistema de renta presuntiva, de que trata el artículo 188 del Estatuto Tributario, durante los periodos gravables en que disfrutaran del beneficio de progresividad[24]. Por mandato expreso de esta ley (art. 8), dicho beneficio de progresividad se perdía cuando la pequeña empresa no presentaba las declaraciones tributarias o si incumplía sus obligaciones laborales y comerciales relacionadas con el registro mercantil.

31. Posteriormente, mediante la Ley 1607 de 2012, “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”, el Congreso realizó un cambio al sistema tributario, al reducir la tarifa del impuesto sobre la renta de un 33% a un 25% (art. 94), y al mismo tiempo crear el impuesto sobre la renta para la equidad –CREE, con una tarifa que inició en el 8% y entre los años 2013 y 2015 se situó en el 9% (art. 23)[25]. De esta manera, para el caso de las pequeñas empresas amparadas bajo los efectos de la Ley 1429 de 2010, aunque se mantuvo el beneficio de pagar el impuesto sobre la renta, de forma progresiva y con la tarifa reducida, se les impuso la obligación de pagar este nuevo gravamen sobre la renta, conocido como CREE[26].

32. En el año 2015, la Comisión de Expertos creada por la Ley 1739 de 2014[27], presentó ante el Ministerio de Hacienda y Crédito Público un informe de recomendaciones para una reforma tributaria estructural, del cual, cabe destacar la advertencia sobre la existencia de beneficios tributarios excesivos, la complejidad de la división del impuesto sobre la renta (CREE y Renta) y, la consecuente, propuesta de unificación de estos dos impuestos en uno solo[28]. Tales observaciones y propuestas fueron acogidas en el proyecto de ley que terminó con la expedición de la Ley 1819 de 2016, “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.”.

33. Como se mencionó anteriormente, mediante el numeral 5° del artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, se derogó de manera expresa el beneficio de progresividad otorgado por el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010 a las pequeñas empresas allí referidas, en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios, como también el beneficio de no estar sujetas a las retención en la fuente, ni a la renta presuntiva.

34. Por su parte, el artículo 100 de la nueva ley modificó lo dispuesto en el artículo 240 del Estatuto Tributario, en el sentido de establecer que, las sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras o sin residencia obligadas a presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, estarán sometidas a una tarifa general del impuesto sobre la renta del 33%.

35. Sin embargo, con la finalidad de proteger la situación en la que se encontraban las pequeñas empresas beneficiadas por lo dispuesto en el derogado artículo 4° de la Ley 1429 de 2010, el legislador incorporó en el párrafo 3° del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, una serie de reglas de transición para la aplicación del beneficio de progresividad en la tarifa del impuesto de renta[29]. En concreto, en el numeral 1°, prescribe que no se extenderá el beneficio de progresividad consagrado en la Ley 1429 de 2010; en los numerales 2°, 3° y 4° define unos supuestos y establece que los contribuyentes que se encuentren en ellos deberán liquidar el impuesto aplicando la tabla de progresividad en la tarifa prevista en el numeral 5° de la misma norma. Por último, en el numeral 6°, establece como causal para la pérdida del tratamiento preferencial, que la sociedad cambie la composición accionaria con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016.

36. En cuanto a la tabla de progresividad en la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios para las sociedades constituidas bajo la Ley 1429 de 2010, el numeral 5° del párrafo anotado, establece que dicho impuesto se liquidará con base en los siguientes parámetros:

Año

Tarifa

Primer año

$$9\% + (TG-9\%) * 0$$

Segundo año

$$9\% + (TG-9\%) * 0$$

Tercer año

$$9\% + (TG-9\%) * 0.25$$

Cuarto año

$$9\% + (TG-9\%) * 0.50$$

Quinto año

$$9\% + (TG-9\%) * 0.75$$

Sexto año y siguientes

TG

TG = Tarifa general de renta para el año gravable

37. En lo que respecta a la fórmula para calcular la tarifa, es importante mencionar que, si bien mediante la Ley 1819 de 2016 se derogó expresamente el impuesto sobre la renta para la equidad –CREE[30], ello no significa que dicho gravamen hubiese desaparecido del ordenamiento jurídico, comoquiera que en la fórmula anotada se incorporó una tarifa básica y mínima del 9%, que en esencia no es una tarifa adicional, sino que equivale a lo que tendrían que pagar los contribuyentes por concepto del impuesto CREE. Así, lo determinó propio el Legislador cuando se pronunció sobre la creación de esta norma en los siguientes términos: “La tarifa básica y mínima [a la que se refiere el parágrafo 3 de la norma anotada], será del 9% que equivale a lo que tendrían que pagar por concepto de impuesto sobre la renta para la equidad –CREE.”[31].

38. A partir del anterior recuento normativo, se colige que, después de todas las

reformas tributarias anotadas, la norma demandada introdujo el establecimiento de una serie de medidas transitorias, que especialmente incluyen el deber de pagar y liquidar el impuesto de renta de manera progresiva por el término máximo de 5 años.

E. EL MARGEN DE CONFIGURACIÓN DEL LEGISLADOR PARA IMPONER TRIBUTOS Y CREAR BENEFICIOS FISCALES

39. La jurisprudencia constitucional, en reiteradas ocasiones, ha señalado que, la potestad legislativa en la imposición de tributos, no solo busca materializar el deber a cargo de las personas de contribuir a la financiación de los gastos e inversiones indispensables para el logro de los objetivos estatales (art. 95 C.P.), sino que, también cumple con la importante función de medir y distribuir las cargas fiscales entre los asociados, bajo los criterios de justicia y equidad (núm. 9, art. 95 C.P.).

40. Desde la perspectiva de las competencias constitucionales, el Congreso de la República es el autorizado para establecer contribuciones fiscales y parafiscales (núm. 12, art. 150 C.P.) y, por consiguiente, para definir en cada uno de ellos los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y el tiempo de vigencia de los tributos (art. 338 C.P.)[32]. De acuerdo con lo estipulado por esta Corte, dicha prerrogativa, “se funda en el principio democrático, puesto que es el legislador en su condición de órgano representativo, deliberativo y pluralista, el encargado de definir los fines de la política tributaria y los medios adecuados para alcanzarlos con el fin de lograr un orden económico y social justo”[33].

41. En ese orden, la Corte ha señalado que, por mandato expreso de la Carta, el legislador goza de un amplio margen de configuración en materia tributaria, que le permite fijar la política fiscal, mediante la creación, modificación, disminución, aumento o eliminación de los tributos del orden nacional[34], tales como, impuestos, tasas y contribuciones[35]. Esto significa que corresponde a la voluntad del legislador, la determinación del tipo de tributo a imponerse, de acuerdo con las finalidades y necesidades identificadas para la creación del mismo[36].

42. De acuerdo con la jurisprudencia de esta Corte, la amplitud de las competencias conferidas al legislador en materia tributaria comprende también la facultad para crear exenciones, exclusiones, deducciones, descuentos o cualquier otro tipo de beneficio

tributario, que por razones de política económica o social, se puedan considerar necesarios[37]. Sobre el particular, este Tribunal ha manifestado: “Si el Congreso tiene autoridad suficiente para establecer impuestos, tasas y contribuciones, señalando los hechos en que se fundamenta su obligatoriedad, las bases para su cálculo, los sujetos contribuyentes, los sujetos activos y las tarifas aplicables, es natural que goce del poder suficiente para consagrar exenciones y otras modalidades de trato a los contribuyentes, por razones de política económica o para realizar la igualdad real y efectiva, a partir de la iniciativa del Gobierno (art. 154 C.P.)”[38].

43. En este punto, conviene mencionar que, la doctrina constitucional se ha referido a los beneficios tributarios, para señalar que “estos entrañan una forma de anular o aminorar la carga impositiva para los sujetos pasivos, los cuales como esta Corporación lo ha reiterado, están sometidos a la estricta observancia del principio de legalidad que exige su previsión en la ley, tal y como lo ordena el artículo 338 de la Constitución”[39]. Estos se pueden catalogar como taxativos, limitados, personales e intransferibles. Ello, bajo el entendido de que, “se dirigen a favorecer únicamente a los sujetos pasivos que se subsumen dentro de las hipótesis reguladas, lo que significa una estrecha relación entre el beneficiario y el gravamen que –al menos en principio- no puede ser trasladado a otro sujeto.”[40].

44. Con relación a la tipología de los beneficios fiscales, la jurisprudencia constitucional ha indicado que, por ejemplo, estos pueden manifestarse como exclusiones o exenciones a los tributos. Estas categorías, aunque comparten propósitos similares, no pueden ser entendidas como iguales, si se tiene en cuenta que son mayores los elementos que las diferencian. En concreto, en cuanto a las exenciones, la Corte ha explicado que tienen lugar cuando una norma exonera del pago del tributo determinados actos gravados; es decir, cuando habiéndose presentado el hecho generador, la ley estipula que no se producirán sus consecuencias o ello ocurrirá solo de forma parcial[41]. En cambio, en lo que respecta a las exclusiones, la misma Corporación ha señalado que, tienen que ver con aquellos casos donde no hay sujeción a un determinado gravamen; es decir, cuando los supuestos fácticos no se adecúan al hecho generador definido en la ley y por tanto no son objeto de tributación por la sencilla razón de que no se causa el impuesto[42].

45. En todo caso, las exenciones y exclusiones no son la única forma mediante la

cual el legislador puede incentivar la inversión e impulsar el crecimiento económico de determinado sector. Para tal efecto, goza de la más amplia potestad para fijar otras medidas que, además de beneficiar al contribuyente, no dejen de lado el recaudo de recursos[43]. En esa medida, por ejemplo, el Congreso de la República puede autorizar el pago progresivo de un tributo, atendiendo a las condiciones particulares del contribuyente[44], tal y como ocurre, en el caso concreto, con el pago progresivo sobre el impuesto de renta y complementarios, previsto inicialmente en el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010 y derogado por el numeral 5° del artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.

46. En este punto, resulta importante mencionar que, en el plano internacional, el tema de los beneficios tributarios ha sido estudiado bajo el concepto de “tax expenditures” o, también conocidos como “gastos fiscales”. Por ejemplo, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, “OCDE”), los ha definido como aquellas “disposiciones de la legislación fiscal, regulaciones o prácticas que reducen o posponen ingresos para una población comparativamente estrecha de contribuyentes con relación a un impuesto de referencia (...) para el gobierno, los gastos fiscales son una pérdida de ingresos; para un contribuyente, es una reducción de su responsabilidad fiscal”[45]. A juicio de este organismo, estos se pueden manifestar de diversas formas en el sistema fiscal de cada país, por ejemplo, mediante la creación de asignaciones, exenciones, tasa de alivio, aplazamiento de impuestos, créditos, entre otros[46].

47. En ese mismo sentido, el Banco Interamericano de Desarrollo (en adelante, “BID”) ha definido los “tax expenditures” como “aquellos gastos del gobierno realizados por medio de disposiciones de la legislación tributaria, reglamentos y práctica que reducen o postergan el impuesto para una parte de los contribuyentes”[47]; en virtud de los cuales, el fisco deja de percibir sumas de dinero, con el fin de “favorecer o estimular a determinados sectores, actividades, regiones o agentes de la economía”[48]. Al trasladar este concepto al caso colombiano, el BID ha determinado que los “gastos fiscales” se traducen en “Beneficios tributarios concedidos con el fin de incentivar actividades económicas o regiones menos desarrolladas.”[49].

48. Con fundamento en lo anterior, en el marco de la Constitución y ante la comunidad internacional, el Congreso tiene “la más amplia discrecionalidad” para establecer impuestos[50], para definir sus elementos, para determinar quienes habrán de

pagarlos y para decidir, según su libre apreciación, cuáles serán los beneficios tributarios aplicables a cada situación. Lo anterior, en criterio de esta Corte se resume en el hecho de que “(...) la propia ley [es] la encargada de señalar la cobertura de las normas tributarias y de establecer la mayor o menor medida en que cada uno [debe] tribut[ar].”[51]. No obstante lo anterior, advierte la Corte que, el margen de configuración del legislador en materia tributaria no es absoluto, pues se encuentra sometido a los dogmas constitucionales que definen el Estado Social de Derecho y, en particular, a los principios que rigen el sistema tributario. A continuación, se procederá a reiterar las reglas que la jurisprudencia constitucional ha fijado sobre esta materia.

F. LÍMITES A LA POTESTAD DEL LEGISLADOR EN MATERIA TRIBUTARIA

49. La potestad legislativa en materia tributaria, pese a que es amplia y discrecional, no es absoluta[52]. Cuando el Congreso legisla en este campo, está vinculado por los principios constitucionales, al igual que lo está cuando legisla sobre cualquier otra materia. La propia Constitución le impone diversos límites, entre los cuales sobresalen el respeto de los derechos fundamentales (art. 2 CP), la garantía de los principios de justicia y equidad en la distribución de las cargas fiscales (art. 95-9 CP), la observancia del principio de legalidad (art. 338 CP)[53], el cumplimiento de los principios de equidad[54], eficiencia[55] y progresividad[56], así como el principio de irretroactividad (art. 363 CP), al cual se vincula la protección sobre las situaciones jurídicas consolidadas, y el principio de buena fe, del cual se desprende la garantía de las expectativas legítimas para los contribuyentes. Todo lo cual supone una actividad bajo parámetros de razonabilidad y proporcionalidad[57].

50. En atención a los cargos de inconstitucionalidad formulados en la presente demanda, la Corte reiterará, de manera específica, los criterios jurisprudenciales que explican: (i) la inexistencia de derechos adquiridos en materia tributaria, (ii) el principio de irretroactividad de la ley, como fundamento de la protección a situaciones jurídicas consolidadas y, (iii) el principio de confianza legítima, como medio que salvaguarda a las expectativas legítimas de los cambios realizados por el legislador.

De la inexistencia de derechos adquiridos en abstracto en materia tributaria

51. Desde un punto de vista general, no cabe duda de que la Constitución Política ampara los derechos adquiridos de las personas, al establecer en el artículo 58 que, “se

garantizan la propiedad privada y los demás derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles, los cuales no pueden ser desconocidos ni vulnerados por leyes posteriores. Cuando de la aplicación de una ley expedida por motivo de utilidad pública o interés social, resultaren en conflicto los derechos de los particulares con la necesidad por ella reconocida, el interés privado deberá ceder al interés público o social (...)."

52. Sin embargo, en el escenario del derecho público, la Corte ha señalado que, no es dado derivar por interpretación extensiva de la norma constitucional precitada, el reconocimiento ni la protección de derechos adquiridos en abstracto en materia tributaria[58]. Lo anterior, por cuanto, el concepto de derechos adquiridos al que se refiere el artículo 58 de la Carta, se relaciona, principalmente, con situaciones jurídicas que se regulan por normas de derecho privado y en las cuales prevalece el interés particular[59]. Ello es contrario a lo que ocurre en materia fiscal, donde el legislador, no solo está facultado, sino que tiene la obligación de crear tributos a fin de que recaude los recursos necesarios para satisfacer el interés general de la comunidad y, en efecto, cumplir con los fines esenciales del Estado (art. 2 C.P.). Sobre el particular, la Corte en la sentencia C-393 de 1996, explicó:

"(...) Sin embargo, es preciso anotar que la noción de derecho adquirido, no tiene la misma connotación en derecho público que en derecho privado, debido a que en el primero prevalece el interés general, público o social, sobre cualquier interés de carácter particular, lo cual adquiere mayor relevancia cuando se trata de normas de carácter tributario. En efecto, en este campo no existe el amparo de derechos adquiridos pues la dinámica propia del Estado obliga al legislador a modificar la normatividad en aras de lograr el bienestar de la colectividad en general; en consecuencia, nadie puede pretender que un determinado régimen tributario lo rija por siempre y para siempre, esto es, que se convierta en inmodificable. (...)" (Subrayado fuera del original).

En este mismo sentido, en la sentencia C-083 de 2018 la Corte manifestó que "Recogiendo los criterios fijados por la jurisprudencia de la Corte debe entenderse que, en temas tributarios, no es dable solicitar, en general, la protección de derechos adquiridos". De esta forma, en dicho pronunciamiento este Tribunal reiteró que nadie puede pretender que un determinado régimen tributario lo rija por siempre y para siempre, esto es, que se convierta en inmodificable[60].

53. De igual manera, la jurisprudencia constitucional ha reiterado que, “la legislación no puede ser estática ni irreformable, pues ello equivaldría no sólo a desconocer la realidad cambiante de todo país y el dinamismo propio del Estado sino también los fines esenciales que debe cumplir. El recaudo de tributos es básico en toda sociedad, ya que constituye el instrumento esencial de política macroeconómica con que cuenta el Estado para financiar su funcionamiento; adelantar programas de diversa índole en el campo de la salud, la educación, las obras públicas, la seguridad social, la seguridad ciudadana, en fin, satisfacer las necesidades públicas básicas.”[61].

54. En consecuencia, el legislador tiene plena potestad para intervenir en la política fiscal interna, mediante la creación, modificación y derogación de impuestos y de beneficios tributarios. Tal actuación, no constituye, per se, la violación de derechos adquiridos en abstracto. De esta forma, como se explicará en detalle a continuación, las situaciones jurídicas consolidadas por los particulares, entran en tensión con los intereses colectivos y del establecimiento de un orden político, económico y social justo[62], lo cual, tiene una limitación para el legislador en el principio de irretroactividad de la ley tributaria.

El principio de irretroactividad de la ley tributaria, como fundamento constitucional de la protección a las situaciones jurídicas consolidadas (entendidas como aquellos beneficios que ya se han hecho efectivos, con amparo en la ley, incorporándose al patrimonio del contribuyente)

55. Lo explicado con antelación no presupone, de manera alguna, que el legislador pueda ejercer su potestad impositiva de manera arbitraria. Si bien es cierto que, la Constitución no consagra una norma que ampare de manera expresa los derechos adquiridos en abstracto en materia tributaria, también lo es, que la Corte ha señalado que, de la interpretación sistemática de las disposiciones constitucionales que consagran el principio de irretroactividad de la ley tributaria (arts. 338 y 363 C.P.), se deriva sin duda alguna la protección a las situaciones jurídicas consolidadas[63], como por ejemplo, entendidos como aquellos beneficios que ya se han hecho efectivos, con amparo en la ley, incorporándose al patrimonio del contribuyente. En este sentido, la sentencia C-083 de 2018 señaló que en atención a lo dispuesto en el artículo 363 de la Carta, 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 período fiscal respectivo y de acuerdo con las exigencias allí impuestas”.

56. En lo que respecta a la regulación del principio de irretroactividad de la ley tributaria, se tiene que, la Constitución en el artículo 363 Superior establece, con toda claridad, que las leyes tributarias no pueden ser aplicadas de manera retroactiva. Así mismo, el artículo 338 Superior, prescribe que “las leyes que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, sólo pueden aplicarse a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.”; con lo cual se proscribe de manera categórica cualquier efecto hacia el pasado de las leyes[64].

57. Tal restricción en la aplicación de los efectos de la ley en el tiempo, indica desde un punto de vista teleológico que, la garantía de que trata el artículo 363 de la Carta, tiene por finalidad la realización del principio de seguridad jurídica[65]. Ello, comoquiera que, con la regla de no retroactividad de la ley tributaria, también se busca garantizar “que la norma impositiva tenga un carácter previo a la producción de los hechos que regula, con el fin de que su alcance pueda ser conocido por los destinatarios de la norma y por los eventuales realizadores de los hechos generadores del gravamen, evitando de esta manera que los sujetos pasivos de la obligación tributaria y, aún los beneficiarios del gravamen, puedan ser tomados por sorpresa, lo que a su turno garantiza la realización del principio de legalidad, a partir del cual se amparan los hechos causados y consolidados bajo el imperio de una norma jurídica.”[66] (Subrayado fuera del original).

59. A partir de lo expuesto con antelación, es posible concluir que, el juicio de constitucionalidad de una ley tributaria acusada de violar el principio de irretroactividad (art. 363 C.P.), presupone que se constate la existencia de una situación jurídica consolidada bajo el amparo del régimen fiscal anterior y su consecuente afectación por la ley posterior. En la jurisprudencia de esta Corte, este proceso analítico, por lo menos, implica que se verifique si la nueva ley tiene como consecuencia la modificación de un acto, hecho o situación sobre la cual la ley anterior ha surtido todos sus efectos. Así, por ejemplo, entre muchos otros supuestos, será inconstitucional la ley que crea el impuesto y que se aplica sobre hechos generadores ocurridos antes de su vigencia, o aquella que proyecta sus efectos sobre periodos ya acontecidos[68].

60. En la sentencia C-341 de 1998, la Corte estudió una demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 37 de la Ley 383 de 1997, por medio del cual se redujo el ámbito de la exención prevista en el artículo 6° de la Ley 218 de 1995, al ordenar la exclusión de determinados productos de la aplicación del beneficio fiscal. Entre los cargos formulados, los demandantes señalaron que la disposición acusada violaba el principio de seguridad jurídica, por haber modificado las condiciones de los beneficios que habían sido ofrecidos a los inversionistas. La Corte declaró la exequibilidad del primer inciso de la norma demandada, bajo la condición de que se aplique solo a hechos gravables que tengan lugar con posterioridad a su entrada en vigencia[69]. Para tal efecto, en esa ocasión argumentó:

“Ahora bien, 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 derechos adquiridos, en concreto, radicados en cabeza de los contribuyentes y en relación con lapsos ya corridos o en transcurso, amparados por la exención. Y ello, por las mismas razones expuestas acerca de la exigencia constitucional relativa al vigor, únicamente pro futuro, de los impuestos.

Pero, en relación con los períodos que todavía no han comenzado a transcurrir, ningún derecho adquirido existe al mantenimiento de la exención, y, por ende, la aptitud legislativa del Congreso es plena para introducir los necesarios ajustes y cambios, con efecto posterior.

Si se arribara a la conclusión de que la norma que contempla exenciones por varios períodos sólo es modificable o derogable al término de los mismos, la potestad legislativa se vería ostensiblemente afectada, en perjuicio del interés colectivo. Y semejante restricción se parecería mucho a aquélla que proviniera del Congreso, mediante ley, y que consagrara una prohibición impuesta a él mismo para crear nuevos impuestos, la cual, fuera de inútil, sería inconstitucional.” (Subrayado fuera del original).

También ha quedado claro en la sentencia C-083 de 2018 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. De esta forma, ha señalado este Tribunal que el legislador solo está autorizado constitucionalmente para derogar o modificar

leyes tributarias con efectos hacia futuro, a fin de que sus decisiones no desconozcan la consolidación de situaciones jurídicas contempladas en la legislación vigente, en concreto, radicadas en cabeza de los contribuyentes y en relación con lapsos ya corridos o en transcurso, amparados por la exención.

Principio de confianza legítima en el marco de transformaciones a la legislación tributaria

61. La Constitución establece que, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 83 Superior, las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquellos adelanten ante estas. Por su parte, la doctrina constitucional ha señalado que, al principio de buena fe se incorpora el valor ético de la confianza, en virtud del cual, la persona se forma, a partir de las actuaciones predecibles de las autoridades, la convicción de que determinada situación se prolongará en el tiempo, que surtirá todos sus efectos o, por lo menos, que no será cambiada abruptamente. No se trata, por lo tanto, de tener seguridad en que los hechos ya acontecidos no pueden ser afectados, tal y como se predica de la institución de las situaciones jurídicas consolidadas (ver supra, numerales 55 a 59) sino “de [tener] una mera expectativa en que una determinada situación de hecho o regulación jurídica no serán modificadas intempestivamente”[70].

62. Por su parte, la Corte ha señalado que, los principios de buena fe y confianza legítima se aplican, bajo condiciones especiales, a las relaciones jurídicas que se desarrollan en el escenario del derecho tributario. En esencia, estos principios suponen que, “una vez el legislador ha establecido unas condiciones bajo las cuales los contribuyentes realizan una inversión, hacen una operación, se acogen a unos beneficios, etc., éstas no pueden ser modificadas posteriormente en detrimento de sus intereses, porque la conducta del contribuyente se adecuó a lo previsto en la norma vigente al momento de realizarse el acto correspondiente y de acuerdo con las exigencias por ella previstas.”[71].

63. En ese sentido, la jurisprudencia de esta Corte ha precisado que, bajo el amparo del principio de confianza legítima, solo se protegen las expectativas de los contribuyentes fundadas en los hechos concretos, objetivos e inequívocos que producen las autoridades estatales, de tal manera, que no se salvaguardan las simples especulaciones o interpretaciones subjetivas que pueda derivar una persona de determinada disposición

jurídica[72]. En consecuencia, cuando con su actuación ha generado una expectativa legítima, el Estado no puede de manera súbita cambiar las reglas del juego que regulaban sus relaciones con los particulares, sin que, por lo menos, otorgue el tiempo y los mecanismos que permitan al particular ajustarse a la nueva normatividad fiscal[73]. Al respecto, en la sentencia C-083 de 2018, la Corte señaló que bajo el presupuesto de expectativas legítimas, se han salvaguardado constitucionalmente a los sujetos, 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.

64. Cabe resaltar que, el Legislador goza de un amplio margen de configuración no solo para derogar o modificar normas tributarias, sino también para definir las medidas que ayuden al contribuyente a que se adapte a la nueva situación. En ese sentido, la Corte ha manifestado que, por ejemplo, tales medidas de protección pueden consistir “(i) en que haya un período de transición o (ii) en que no se establezcan barreras o trabas para que los afectados ajusten su comportamiento a lo prescrito por la nueva norma. En algunas situaciones, la protección de la confianza legítima puede exigir que (iii) el beneficio tributario no sea derogado durante el lapso en que está corriendo el término para que los contribuyentes gocen de él (...)”[74].

65. En la sentencia C-1215 de 2001, este Tribunal analizó la constitucionalidad del artículo 52 de la Ley 633 de 2000, que derogó el beneficio tributario de la deducción del IVA pagado en la adquisición o nacionalización de activos fijos, pero dispuso un régimen de transición, orientado a permitir que quienes ya se hubiesen hecho acreedores al beneficio conservaran su derecho a solicitarlo en el periodo gravable siguiente. En esta ocasión, el demandante alegó que la norma acusada era contraria al principio de irretroactividad de la ley tributaria, en tanto desconocía la situación jurídica en proceso de consolidación respecto del plazo de cinco años que le concedía la ley anterior para solicitar el beneficio fiscal mencionado. Al respecto, la Corte declaró la exequibilidad del precepto demandado, bajo la condición de que su aplicación fuera para el siguiente periodo fiscal y se respetara el plazo de cinco años fijados en el artículo 115-1 del Estatuto Tributario. Para tal efecto, con base en las consideraciones expuestas en la sentencia C-926 de 2000, la Corte señaló:

“El mismo análisis cabe en la presente oportunidad, porque no obstante que el legislador había determinado en cinco años el plazo que hasta 1998 era indefinido, ello no quiere decir que, respetando la situación consolidada en cabeza de quienes se hubiesen hecho acreedores al beneficio con anterioridad y por virtud de la cual deben tener la oportunidad para hacerlo efectivo, el legislador, en ejercicio de su potestad de configuración, no pueda variar el plazo cuando existan razones que así lo justifiquen. Sin embargo, si bien en este caso, respecto del plazo fijado con anterioridad, el legislador no se enfrenta a una situación jurídica consolidada, si debe respetar la confianza legítima que se ha generado en los beneficiarios, confianza que radica en que el plazo habrá de ser razonable en función de su suficiencia para que el beneficio pueda hacerse efectivo en ese término.

Como quiera que ya la Corte se había pronunciado sobre la razonabilidad del plazo de cinco años no podría el legislador, sin desconocer la confianza legítima, reducir ese plazo.” (Subrayado fuera del original).

66. En esa misma línea, en la sentencia C-007 de 2002, esta Corte se pronunció sobre la constitucionalidad del artículo 58 de la Ley 633 de 2000, que excluyó las rentas provenientes del ejercicio de profesiones liberales de la exención otorgada a favor de las empresas asociativas de trabajo. La demanda planteaba la violación de varios preceptos constitucionales, entre ellos, el artículo 83 Superior, al considerar que la norma acusada había modificado las condiciones normativas bajo las cuales los interesados en realizar inversiones en empresas asociativas, adoptaron tal decisión confiando en la estabilidad del régimen tributario y, en especial, la de la exención. La Corte declaró la exequibilidad de la norma demandada, entre otras razones, por considerar que esta no era contraria al principio de confianza legítima, porque la exención sobre la que versaba no reunía las condiciones objetivas para que pudiera confiarse legítimamente, de buena fe, en su estabilidad. Este Tribunal arribó a esta conclusión a partir de las razones que se exponen a continuación.

67. En primer lugar, la exención fue prevista desde su origen a término indefinido, lo que quería decir que “no existía un periodo determinado para gozar del beneficio que pudiera suscitar la expectativa legítima de que en ese lapso este sería mantenido por el legislador”. En ese sentido, señaló que, “cuando consagra un término fijo, el legislador introduce un elemento de certidumbre respecto de la durabilidad de la exención porque

estimula a los agentes económicos a que planifiquen sus decisiones en función del período durante el cual van a poder gozar de los beneficios que se derivan de la exención –lo cual no implica, que el Congreso no pueda en ningún caso modificar las normas que conceden exenciones durante un término cierto y explícito”. (Subrayado fuera del original).

68. Y, en segundo lugar, la Corte advirtió que, a pesar de que el periodo de vigencia de la exención no había sido breve, la norma legal demandada ya había sido sujeta a modificaciones. Con base en ello, concluyó que “no tiene el Congreso la obligación de mantener la exención inalterada ni de establecer un régimen de transición para que la nueva modificación, es decir, la ahora demandada, pueda entrar plenamente en vigor sin que se viole la Constitución”.

69. Con base en la jurisprudencia decantada, es dado concluir que, el principio de confianza legítima no implica que en ningún caso le este dado al legislador reformar la normatividad tributaria que concede exenciones y similares, sino que se entiende como un medio a través del cual se concilia la tensión que surge entre el interés general presente en la imposición de tributos y las expectativas legítimas de los contribuyentes fundadas en razones objetivas. Este Tribunal ha precisado que, sostener lo contrario, conllevaría a sostener de forma errónea que el Congreso de la República debe mantener en el tiempo cualquier expectativa de los contribuyentes, lo cual, resulta contrario a la Constitución Política, por cuanto sería vaciar de contenido las cláusulas constitucionales que le confieren al órgano legislativo amplia potestad para regular la política fiscal, llevando a que se petrifique el ordenamiento jurídico en desmedro del bienestar colectivo[75]. En efecto, tal y como lo ha reiterado la jurisprudencia de esta Corporación, “[e]l principio de confianza legítima, no supone la imposibilidad de modificación de las disposiciones tributarias, pues la persona no goza en principio de una situación jurídica consolidada, sino de una expectativa modificable.”[76].

G. SOLUCIÓN AL CASO CONCRETO

70. En el caso sub examine, el actor acusa la inconstitucionalidad del parágrafo 3° del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, por las siguientes razones:

71. En primer lugar, afirma que las pequeñas empresas que accedieron al pago progresivo del impuesto sobre la renta y complementarios consagrado en el artículo 4° de

la Ley 1429 de 2010, adquirieron el derecho a gozar de este beneficio por el plazo de 5 años y en los términos previstos en la norma. Sin embargo, la disposición acusada al haber realizado “cambios sensibles” a este beneficio tributario, desconoció en consecuencia la protección que le confiere el artículo 58 Superior a los derechos adquiridos. En segundo lugar, alega que se viola el principio de irretroactividad de la ley tributaria estipulado en el artículo 363 de la Carta. Para ello, argumenta que la norma acusada extendió sus efectos a las situaciones consolidadas durante la vigencia de la ley precitada, modificando el tratamiento especial que le había reconocido a los contribuyentes, en cuanto al tiempo y la tarifa preferencial en el pago del impuesto de renta.

72. Por lo anterior, le corresponde a la Corte determinar si la disposición acusada al imponer nuevas reglas a las empresas que accedieron al beneficio del pago progresivo del impuesto sobre la renta y complementarios durante la vigencia de la Ley 1429 de 2010, vulneró los principios constitucionales de irretroactividad de la ley tributaria y el de confianza legítima, establecidos en los artículos 58 y 363 de la Constitución.

73. Para solucionar este problema jurídico, es necesario recordar que, cuando se cuestiona al legislador por haber supuestamente excedido sus competencias para fijar la política tributaria, el examen de constitucionalidad que compete a la Corte debe (i) adelantarse de manera flexible, en razón a la amplia libertad de configuración que le asiste al Congreso en materia tributaria[77], y así mismo, (ii) circunscribirse a determinar si la potestad legislativa se ejerció en el marco de los parámetros instituidos en la Constitución. Ello, comoquiera que, en estos casos, “(...) no le corresponde a esta Corporación establecer si lo reglado por el Congreso es o no lo más adecuado entre toda la gama de opciones normativas, sino en determinar si lo establecido se ajusta a los parámetros constitucionales.”[78].

74. Con base en los parámetros anotados, y con sujeción a las reglas expuestas en la parte motiva de esta providencia, procede la Corte a analizar los cargos planteados por el demandante. En primer lugar, con relación al cargo por violación del artículo 58 de la Carta, ocasionada por el presunto desconocimiento de los derechos adquiridos por los contribuyentes en vigencia de la Ley 1429 de 2010, advierte la Corte que a la luz de la actual doctrina constitucional, no existe el amparo en abstracto de derechos adquiridos en materia tributaria[79]. De conformidad con lo expuesto, la Corte ha reiterado que no es

factible proteger en abstracto derechos adquiridos en materia impositiva, si se tiene en cuenta que, la dinámica propia del Estado obliga al legislador a modificar la normatividad en aras de lograr el bienestar de la colectividad en general, de tal manera que, “nadie puede pretender que un determinado régimen tributario lo rija por siempre y para siempre, esto es, que se convierta en inmodificable”[80].

75. Lo anterior, no significa que los actos, hechos y/o situaciones ocurridas en vigencia de una norma que imponía un tributo o creaba un beneficio fiscal, queden totalmente desprotegidos ante el poder de regulación del Congreso. Ello, no es posible, en la medida que, el principio constitucional de irretroactividad de la ley tributaria (art. 363 C.P.), establece que el legislador solo está autorizado constitucionalmente para modificar o derogar las leyes tributarias con efectos hacia futuro, a fin de que sus decisiones no desconozcan las situaciones jurídicas consolidadas en vigencia de determinado régimen tributario (ver supra numerales 55 a 60) [81]. De ahí que, cuando se juzga la constitucionalidad de una norma tributaria por presunta violación del principio de irretroactividad, es necesario determinar si existe una situación jurídica consolidada. Para ello, se verifica si la ley posterior tiene como consecuencia la modificación de un supuesto sobre el cual la ley anterior ha surtido todos sus efectos. En concreto, si la ley que impone el tributo se aplica sobre hechos generadores ocurridos antes de su vigencia.

76. En el caso concreto, en el artículo 100 de la Ley 1819 de 2016 se establece que las sociedades nacionales, entre las cuales se encuentran las pequeñas empresas, están obligadas a pagar una tarifa general del impuesto sobre la renta del 33%. Sin embargo, para aquellas que cumplieron con los requisitos para acceder al beneficio del pago progresivo del impuesto sobre la renta contenido en el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010, la norma acusada de inconstitucional (parágrafo 3° del artículo 100 precitado), fija en 6 numerales unas reglas de transición que modifican las condiciones en las que las pequeñas empresas deberán seguir liquidando y pagando el nuevo impuesto sobre la renta unificado (ver supra numeral 36), después de la entrada en vigencia de esta ley (29 de diciembre de 2016).

77. En efecto, la redacción de la norma acusada es inequívoca respecto de su aplicación hacia el futuro, toda vez que, el numeral 2° del parágrafo acusado prescribe que “A partir de la entrada en vigencia de la presente ley los contribuyentes que hayan

accedido al beneficio liquidarán el impuesto aplicando la tabla del numeral 5 de este párrafo (...)” y, en ese mismo sentido, los numerales 3° y 4° señalan que “Los contribuyentes que hayan accedido al beneficio (...) deberán liquidar el impuesto aplicando la tabla del numeral 5 de este párrafo (...)”. En esos términos, la misma disposición demandada indica que la tabla de progresividad de la tarifa del impuesto sobre la renta unificado de que trata el numeral 5°, no se aplicará a los periodos gravables ocurridos en vigencia de la Ley 1429 de 2010, sino sobre los que ocurran después de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016 (29 de diciembre de 2016), por lo cual, las prescripciones analizadas se aplican a partir del período gravable 2017. De este modo, las pequeñas empresas comprendidas por los efectos de la disposición acusada, para efectos de la liquidación y pago del impuesto sobre la renta, deben ubicarse en el año que corresponda al periodo gravable del impuesto a la renta beneficiado con la progresividad en el que se encuentre a la fecha, contando desde el año de la fecha de inicio de la actividad económica[82].

78. En consecuencia, es dado concluir que contrario al cargo formulado por el demandante, el párrafo 3° del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016 es constitucional, por cuanto, no desconoce el principio de irretroactividad de la ley tributaria, consagrado en el artículo 363 Superior. De esta forma, con fundamento en la parte motiva de esta sentencia, no se evidencia una vulneración por parte del legislador al modificar hacia futuro las condiciones establecidas para el pago progresivo del impuesto a la renta, por cuanto (i) respeta plenamente los períodos gravables en los cuales el contribuyente, antes de la expedición de la nueva ley, ha cumplido con todas las condiciones contempladas en el régimen anterior, por lo cual, se considera que respecti de estas existe una situación jurídica consolidada respetada por el legislador, misma que no es desconocida por éste; (ii) el legislador en su amplio margen de configuración, en la práctica, ya había modificado la situación tributaria de las pequeñas empresas con la creación del CREE, por lo cual, no se predica respecto del régimen establecido en el artículo 4 de la Ley 1429, un derecho adquirido.

79. En el mismo sentido, constata el Tribunal que, la disposición acusada incorpora una medida de transición, cuyos efectos no recaen sobre situaciones jurídicas consolidadas o los periodos gravables ocurridos durante la vigencia del artículo 4° de la Ley 1429 de 2010, sino que, solo se proyectan hacia el futuro, esto es, sobre los hechos gravables que

ocurran con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley que introdujo la reforma fiscal (29 de diciembre de 2016), esto es, aplicable a partir del período gravable 2017.

80. A partir de lo anterior, y teniendo en cuenta que el demandante no solo cuestiona que la norma rija hacia el pasado, sino también que modifique, hacia futuro, las condiciones tributarias bajo las cuales las pequeñas empresas deberán liquidar y pagar el impuesto sobre la renta unificado, le corresponde a la Corte determinar si el parágrafo 3° del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, modificó las expectativas legítimas de los contribuyentes, con desconocimiento de los principios constitucionales de confianza legítima y buena fe.

81. Para tal efecto, advierte la Corte que, a diferencia de la protección que tienen las situaciones jurídicas consolidadas en vigencia de regímenes tributarios, las garantías que se derivan del principio de confianza legítima, no impiden que el legislador, por razones de interés general, derogue, suprima o modifique un tributo o un beneficio fiscal, pues ninguna persona puede exigir la intangibilidad de las leyes tributarias, ni la subsistencia de estas indefinidamente (ver supra numerales 61 a 69). Lo que sí garantiza el principio de confianza legítima, en el contexto tributario, es que las expectativas generadas a partir de hechos objetivos y con ocasión de la ley, no sean defraudadas intempestivamente por el Estado, pues en estos casos, en virtud del principio de buena fe, se debe proteger al contribuyente que adecuó su conducta a lo previsto en la norma vigente para el periodo fiscal respectivo y de acuerdo con las exigencias allí impuestas. La forma de garantizar esa protección se encuentra dentro del margen de configuración del Legislador, que definirá según su buen criterio, cuál es la medida que debe crear a fin de que los contribuyentes cuenten con el tiempo y los mecanismos para ajustarse a la nueva realidad (ver supra F. núm. 75).

82. La demanda que ocupa la atención de la Sala Plena plantea que, las pequeñas empresas que accedieron al pago progresivo del impuesto sobre la renta y complementarios, consagrado en el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010, gozan de un derecho adquirido respecto del plazo de 5 años y la tarifa preferencial contenida en esta norma. Al respecto, la Corte toma en consideración lo dicho por el actor, para señalar que, no es cierto que exista un derecho adquirido en abstracto, ni una situación jurídica consolidada respecto del plazo de los 5 años; y segundo, que el establecimiento de un término fijo sí generó una expectativa legítima en los contribuyentes.

83. En efecto, al referirse a la regulación de beneficios fiscales como las exenciones, la Corte ha señalado que, cuando consagra un término fijo, el legislador introduce un elemento de certidumbre respecto de la durabilidad de la exención porque estimula a los agentes económicos a que planifiquen sus decisiones en función del período durante el cual van a poder gozar de los beneficios que se derivan de la exención[83]. Lo mismo ocurre en el caso concreto con el beneficio de pago progresivo de la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios, pues la norma derogada fijo un plazo máximo de 5 años en los que las pequeñas empresas pagarían al finalizar cada periodo gravable una tarifa preferencial, siempre que cumplieran con las obligaciones comerciales y tributarias (art. 8 de la Ley 1429 de 2010). Es decir, una vez iniciaban su actividad económica y cumplían con los requisitos para acceder a las prerrogativas previstas en el artículo 4° de la ley derogada, debían esperar al 31 de diciembre de cada año para que, con base en los hechos gravables de ese periodo, se aplicara el respectivo beneficio. Por lo cual, es claro que a la fecha de la presente sentencia, dicho régimen aún produce efectos, ya que algunas empresas contaban con el beneficio a partir del inicio de la actividad económica.

84. De esta forma, es claro que, la norma derogada introdujo un elemento (término fijo) que generó en el contribuyente la firme convicción o la expectativa legítima de que el beneficio fiscal se prolongaría por el plazo de 5 años y, no como lo sostiene el demandante, un derecho adquirido. Por ello, entonces bien podía el legislador modificar el beneficio del pago progresivo del impuesto sobre la renta, sin que, con esta decisión violara canon constitucional alguno, pues se reitera que, no estaba frente a un derecho adquirido sino ante una situación revocable, esto es, una mera expectativa. Tal como lo afirmó la sentencia C-083 de 2018, en el escenario de las expectativas legítimas, 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, situación que se cumple en el presente caso.

85. No obstante, lo precedente no quiere decir que se autorice el ejercicio arbitrario de la potestad legislativa en el contexto tributario, pues los procesos de transformación de

la política fiscal deben producirse en el marco de los principios constitucionales de confianza legítima y buena fe y, en consecuencia, otorgar un grado mínimo de protección a las expectativas de los contribuyentes; aspecto que, por lo general, se refleja en la concesión de tiempos y mecanismos que faciliten la adaptación del sujeto pasivo a la nueva realidad fiscal.

86. En el caso bajo estudio, observa la Corte que el Legislador respetó las expectativas legítimas de las pequeñas empresas, al haber incorporado en la disposición acusada, una medida transitoria que les ayudara a adaptarse a la nueva carga tributaria introducida por la Ley 1819 de 2016. Específicamente, el párrafo acusado estableció en el numeral 5°, una tabla de progresividad de la tarifa del impuesto sobre la renta unificado, por un plazo equivalente al que concedía el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010, para el pago de la tarifa preferencial del impuesto sobre la renta (5 años). De este modo, la reforma tributaria cuestionada, de ninguna manera defrauda las expectativas legítimas de las pequeñas empresas, sino que, por el contrario, las protege al otorgar el tiempo y los mecanismos necesarios para que aquellas se adapten progresivamente al pago pleno de la tarifa del impuesto sobre la renta. Situación que por demás, resulta compatible con el cambio que introdujo el modelo de renta CREE en la Ley 1607 (ver supra numerales 31 a 38).

87. Sobre la base de las razones expuestas, sería del caso declarar la exequibilidad de la norma acusada. Sin embargo, advierte la Corte que, el párrafo 3° del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016 entró a regir a partir del 29 de diciembre de 2016, fecha en la cual fue publicada en el Diario Oficial No. 50.101. En la medida en que, el numeral 2° del párrafo demandado establece que, “A partir de la entrada en vigencia de la presente ley, los contribuyentes que hayan accedido al beneficio liquidarán el impuesto aplicando la tabla del numeral 5 de este párrafo de acuerdo con el número de años contados desde la fecha de inicio de la actividad económica.”, ello implicaría que la nueva tarifa aplica para el año 2016, sin tener en cuenta que a la fecha de entrada en vigencia de esta ley (29 de diciembre de 2016), todavía estaba en curso este periodo gravable, que oficialmente finalizó el 31 de diciembre de 2016. Para la Corte, esta situación debe entenderse en el sentido que las normas tributarias de impuestos de periodo (como el de renta), que sufran un cambio normativo deberán ser aplicadas al siguiente periodo gravable, en este caso, para el año 2017.

88. En esa misma dirección, el Ministerio Público señala en su concepto: “(...) [se] observa que como el régimen de transición se aplica a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, esto podría vulnerar el principio de irretroactividad de la ley tributaria, porque abarcaría el periodo gravable 2016 bajo el régimen de transición, y no el de progresividad derogado para efectos de la declaración de renta de los sujetos pasivos (...)”.

89. Por lo anterior, y teniendo en cuenta que el artículo 338 de la Carta, prescribe que “las leyes que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, sólo pueden aplicarse a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo” (Negrilla fuera del original); la Sala Plena de esta Corte declarará la exequibilidad condicionada del parágrafo 3° del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, bajo el entendido de que el régimen de transición de progresividad en la tarifa del impuesto sobre la renta para las pequeñas empresas beneficiarias de lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010, solo se aplica a partir del año gravable 2017.

H. SÍNTESIS DE LA DECISIÓN

90. Le correspondió a la Corte pronunciarse sobre la constitucionalidad del parágrafo 3° del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016.

91. En primer lugar, la Sala Plena, al hacer el análisis de la aptitud sustancial de la demanda, determinó que los cargos formulados por violación de los artículos 58 y 363 de la Carta cumplieron con los requisitos fijados por la jurisprudencia constitucional[84]. Sin embargo, concluyó que, el cargo por violación del numeral 9° del artículo 95 Superior era inepto sustancialmente, por haber incumplido con los requisitos de especificidad, pertinencia y suficiencia.

92. En segundo lugar, la Sala Plena encontró que, resultaba improcedente la integración normativa entre la norma acusada y el numeral 5° del artículo 376 de la Ley 1819 de 2016. Esto, en razón a que: (i) la norma demandada, así como la que no fue objeto de reproche constitucional constituyen efectivamente proposiciones jurídicas completas e independientes; (ii) la diferencia entre los enunciados normativos de ambas disposiciones, indican que no se trata de una reproducción de la norma demandada; (iii) de la norma

jurídica bajo estudio solo se desprende del enunciado normativo demandado; y (iv) a pesar de tratarse de disposiciones relacionadas, no existen, en este momento, razones que hagan pensar en la inconstitucionalidad de la norma no acusada.

93. En tercer lugar, a partir de lo concluido en el análisis preliminar de la demanda, la Corte definió que el problema jurídico consistía en determinar si la disposición acusada, al imponer nuevas reglas a las pequeñas empresas que accedieron al beneficio del pago progresivo del impuesto de renta y complementarios en vigencia de la Ley 1429 de 2010, vulneró los principios constitucionales de no retroactividad de la ley tributaria y el de confianza legítima, de conformidad con lo previsto en los artículos 58 y 363 de la Carta.

94. En cuarto lugar, en respuesta al problema jurídico planteado, la Corte señaló que la norma acusada no violó el artículo 58 de la Carta, en razón a que, en materia tributaria en abstracto no se deriva del precepto anotado protección alguna sobre derechos adquiridos. Así mismo, concluyó que el contenido normativo de la disposición demandada no vulneró el principio constitucional de irretroactividad, por cuanto proyecta sus efectos hacia el futuro, dejando a salvo los periodos gravables ocurridos en vigencia de la Ley 1429 de 2010.

95. En esa línea de argumentación, la Sala Plena estableció que tampoco fueron desconocidos los principios de confianza legítima y buena fe, porque la norma acusada no defraudó las expectativas legítimas que tenían los contribuyentes beneficiarios de la Ley 1429 de 2010, sino que, por el contrario, las salvaguardó al otorgar medidas transitorias que facilitan la adaptación de las pequeñas empresas a la nueva realidad fiscal.

96. Finalmente, sobre la base de las razones expuestas, y tomando en consideración (i) que la norma acusada entró en vigencia el veintinueve (29) de diciembre de 2016; (ii) que el periodo gravable 2016 aún se encontraba en curso a la fecha de entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016; y (iii) que el artículo 338 Superior prescribe que las leyes que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, solo pueden aplicarse a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, la Corte concluyó que es necesario declarar la exequibilidad de la disposición demandada, bajo el entendido de que el régimen de transición de progresividad en la tarifa del impuesto sobre la renta para las pequeñas

empresas beneficiarias de lo dispuesto en la Ley 1429 de 2010, solo se aplica a partir del año gravable 2017.

III. DECISIÓN

La Corte Constitucional de la República de Colombia, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE

Declarar EXEQUIBLE, por los cargos analizados en la presente sentencia, el parágrafo 3° del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, bajo el entendido de que el régimen de transición de progresividad de la tarifa del impuesto sobre la renta para las pequeñas empresas beneficiarias de lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010, solo se aplica a partir del año gravable 2017.

Notifíquese, comuníquese, cúmplase.

Presidente

CARLOS BERNAL PULIDO

Magistrado

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

En comisión

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Magistrado

Con aclaración de voto

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

Impedimento aceptado

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General

[1] El demandante, expresamente, manifiesta que no acusa la inconstitucionalidad del párrafo 3° del artículo 100 de la Ley 1819 de 1993, por el cargo de omisión legislativa relativa. Ver, folio 42.

[2] Intervención presentada por el señor Julián Arturo Niño Mejía, en su condición de funcionario de la Oficina Asesora Jurídica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

[3] Intervención presentada por el señor Freddy Alexander Salamanca Ramírez, en su condición de apoderado especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN.

[4] Intervención presentada por Juan Rafael Bravo Arteaga, en representación de la Academia Colombiana de Jurisprudencia.

[5] Intervención presentada por señor Julio Roberto Piza Rodríguez, en calidad de Director del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia.

[6] Intervención presentada por la señora Claudia Amore Jiménez, y los señores Santiago Gutiérrez Borda y Alberto Echavarría Saldarriaga, en representación de la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia -ANDI

[7] Señor Oscar Eduardo Fuentes Peña.

[8] Intervención presentada por el señor Juan Guillermo Ruíz Hurtado, en calidad de presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Finalmente, el señor Juan Rafael Bravo Arteaga, en calidad de miembro del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, manifiesta a la Corte que se aparta de las conclusiones del concepto anotado, por las mismas razones que expuso en la intervención que presentó en nombre de la Academia Colombiana de Jurisprudencia, previamente reseñada.

[9] Constitución Política, artículo 338, prescribe: “(...) Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.”

[10] Ver, sentencias C-206 de 2016, C-207 de 2016, entre otras.

[11] Al respecto, en la Sentencia C-372 de 2011, la Corte manifestó: “(...) con base en la jurisprudencia constitucional se ha considerado que “la apreciación del cumplimiento de tales requerimientos ha de hacerse en aplicación del principio pro actione de tal manera que se garantice la eficacia de este procedimiento vital dentro del contexto de una democracia participativa como la que anima la Constitución del 91. Esto quiere decir que el rigor en el juicio que aplica la Corte al examinar la demanda no puede convertirse en un método de apreciación tan estricto que haga nugatorio el derecho reconocido al actor y que la duda habrá de interpretarse a favor del demandante, es decir, admitiendo la demanda y fallando de fondo”.

[12] Ver sentencia C-1123 de 2008.

[13] El demandante sostiene que, de acuerdo con lo dispuesto por esta Corte en la

sentencias C-604 de 2000 y C-952 de 2007, el artículo 58 de la Carta protege a las situaciones jurídicas consolidadas en materia tributaria, las cuales, a su vez, constituyen el presupuesto de existencia de derechos adquiridos en favor de los contribuyentes.

[14] De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, los planos en los que el principio de equidad se manifiesta son el vertical y el horizontal, “(...) el primero (...) hace referencia a que los contribuyentes que se hallen bajo una misma situación fáctica, deben contribuir de manera equivalente, y se encuentra directamente asociado al principio de progresividad en materia tributaria, en cuanto aquellos que perciben mayor renta terminan progresivamente obligados a un mayor pago; y el segundo, a que el mayor peso en cuanto al deber de contribuir debe recaer sobre aquellos que tienen más capacidad económica.”. Ver, sentencia C-952 de 2007.

[15] Dicha norma hace referencia al pago progresivo del impuesto sobre la renta y complementarios, la exoneración de la retención en la fuente y la inaplicación del sistema de renta presuntiva

[16] Ver, sentencia C-104 de 2016, reiterada por la sentencia C-636 de 2016.

[17] Vale señalar que la Corte Constitucional, retomando decisiones de la Corte Suprema de Justicia cuando esta tenía competencia para conocer de acciones de inconstitucionalidad, ha entendido que una proposición jurídica completa existe cuando hay un enunciado normativo propio y separable del resto, el cual conservaría sentido lógico sin tal enunciado normativo. Ver, sentencias C-409 de 1994 y C-536 de 2006.

[18] En similar sentido, ver sentencia C-104 de 2016.

[19] Según consta en la demanda de inconstitucionalidad, folio 43.

[20] Gaceta del Congreso No. 532 del 23 de agosto de 2010. Pág. 19.

[21] Ley 1429 de 2010, artículo 2, define a las pequeñas empresas como aquellas “cuyo personal no sea superior a 50 trabajadores y cuyos activos totales no superen los 5.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes”.

[22] A la fecha de entrada en vigencia de la Ley 1429 de 2010, la tarifa del impuesto sobre

la renta era de un 33%, conforme a lo dispuesto por el artículo 12 de la Ley 1111 de 2006.

[23] En la exposición de motivos del proyecto de ley que finalizó con la expedición de la Ley 1429 de 2010, se justificó la creación del beneficio de pago progresivo de las obligaciones tributarias, en los siguientes términos: “(...) Como se señaló, uno de los problemas que más afectan la formalización empresarial en Colombia consiste en que las cargas para una micro y pequeña empresa que empieza son iguales que las que enfrenta una empresa grande, madura y consolidada. (...) Las obligaciones económicas impuestas por ley, tales como los tributos, las cargas laborales no salariales y los costos de transacción de ciertos trámites, constituyen costos adicionales para las empresas, cuya onerosidad o incremento puede llevar a las nuevas empresas a decidir abandonar su actividad económica o desarrollarla en la informalidad. Como consecuencia de lo anterior y para efectos tanto de combatir la informalidad en las micro y pequeñas empresas como de acompañarlas en su proceso de aprendizaje, es necesario disminuir las cargas económicas a esas empresas durante sus primeros años de operación.” Gaceta del Congreso No. 532 del 23 de agosto de 2010. Pág. 21.

[25] Cabe anotar que, la Ley 1739 de 2014 declaró como permanente la tarifa del 9% del CREE y estableció de forma temporal una sobretasa del mismo.

[26] La Corte en la sentencia C-289 de 2014, se refirió a la naturaleza del CREE como un tributo en la modalidad de renta de destinación específica, cuyo sujeto pasivo son las sociedades, personas jurídicas y asimiladas contribuyentes del impuesto sobre la renta. Este gravamen se causa por la percepción de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio del sujeto pasivo -es decir por la sola percepción de ingresos que constituyan riqueza- y sus beneficiarios son los comprendidos en las destinaciones específicas definidas en el artículo 24 de la Ley 1607 de 2012.

[27] Ley 1739 de 2014, “Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones.”

[28] Gaceta del Congreso de la República No. 894, del miércoles 19 de octubre de 2016. Páginas 107 y 109. Así mismo, se puede consultar: Comisión de Expertos para la Equidad y

la Competitividad Tributaria. Informe Final presentado al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Bogotá, 2015. Página 67.

[29] Al respecto, la Gaceta del Congreso No.1088, del 5 de diciembre de 2016, contentiva de la Ponencia para primer debate del proyecto de Ley No.178 de Cámara (que se convertiría en la Ley 1819 de 2016), en la página 26 indica que: “b. El Parágrafo 3, que se modifica de este artículo busca corregir el régimen de transición que había sido propuesto en el texto radicado. En este sentido, la propuesta busca respetar las condiciones actuales de las sociedades que se constituyeron al amparo de la Ley 1429 de 2010 en lo relacionado con el tratamiento previsto en el artículo 4 la citada ley. En este sentido, estas sociedades quedan en la siguiente situación: i. Lo previsto en el Parágrafo 3 no debe interpretarse como una extensión o beneficio de progresividad de que trata el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010. ii. La tarifa básica y mínima, será del 9% que equivale a lo que tendrían que pagar por concepto de impuesto sobre la renta para la equidad -CREE. iii. La progresividad se predica entonces de los puntos de diferencia entre la tarifa general del impuesto de renta y complementarios y el 9% recién explicado. (...)” (Subrayado fuera del original).

[30] Ley 1819 de 2016, artículo 376, numeral 3.

[31] Gaceta del Congreso No.1088, del 5 de diciembre de 2016. Pág. 26.

[32] Ver, sentencia C-188 de 1998, C-717 de 2003, C-393 de 2016.

[33] En particular, esta Corporación ha explicado que, “la imposición de gravámenes está inescindiblemente ligada a la observancia de los principios democrático y de legalidad. El primero establece que no habrá tributo sin representación, por lo que solo pueden tener origen en cuerpos de representación popular, al menos en tiempos de normalidad institucional; el segundo, que todo gravamen ha de estar reconocido en una ley, cuyos elementos esenciales sean claramente identificables y cuya aplicación no podrá ser retroactiva.” Ver, sentencia C-657 de 2015.

[34] En torno a ese punto ha señalado esta Corte: “(...) la atribución de legislar en materia tributaria, principalmente encomendada al Congreso de la República, es lo bastante amplia y discrecional como para permitirle fijar los elementos básicos de cada gravamen atendiendo a una política tributaria que el mismo legislador señala, siguiendo su propia

evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal.

Así, mientras las normas que al respecto establezca no se opongan a los mandatos constitucionales, debe reconocerse como principio el de la autonomía legislativa para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones nacionales, así como para regular todo lo pertinente al tiempo de su vigencia, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo.

(...)

Si un principio jurídico universal consiste en que las cosas se deshacen como se hacen, debe preservarse en el orden tributario el de que quien crea los gravámenes es el llamado a introducir los cambios y adaptaciones que requiera el sistema tributario. De allí que, en tiempo de paz, sea al Congreso al que corresponda legislar en materia tributaria, con toda la amplitud que se atribuye a tal concepto, mediante la creación, modificación, disminución, aumento y eliminación de impuestos, tasas y contribuciones, bien que éstas sean fiscales o parafiscales; la determinación de los sujetos activos y pasivos; la definición de los hechos y bases gravables y las tarifas correspondientes (Artículos 150-12 y 338 C.P.)". Cfr. Sentencia C-222 de 1995.

[35] Ver sentencia C-010 de 2018.

[36] Ver sentencia C-155 de 2016.

[37] En ese sentido, se pueden consultar las sentencias C-183 de 1998, C-341 de 1998, C-1107 de 2001, C-250 de 2003, C-748 de 2009, C-913 de 2011, C-766 de 2013 y C-837 de 2013.

[38] Ver sentencia C-007 de 2002.

[39] Cfr. Sentencia C-260 de 2015 y C-010 de 2018.

[40] En punto a la finalidad de los beneficios fiscales, la Corte en la sentencia C-602 de 2015, señaló que estos buscan "restringir el hecho gravado al escoger determinadas hipótesis incluidas en la definición del hecho generador o en la hipótesis de sujeción o, en

otros casos, tienen por propósito incidir sobre los elementos cuantitativos del tributo reduciendo partidas que integran la base o la tarifa”.

[41] Ver, sentencias C-657 de 2015. C-992 de 2001 y C-260 de 2015.

[42] Con relación a las diferencias que existen entre las normas que consagran exenciones y exclusiones tributarias, el Consejo de Estado ha explicado que: “La doctrina y la jurisprudencia en materia tributaria distinguen los conceptos de exención y exclusión, diferencia que cobra especial importancia, frente al caso objeto de estudio, pues no es lo mismo conceder un trato preferencial a un sujeto pasivo del gravamen (exención), al hecho en el cual, no se configuran los elementos estructurales del mismo (exclusión o no sujeción), máxime si tenemos en cuenta que en el primer caso, existe una clara restricción de carácter constitucional para el legislador.” Cfr. Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto del 5 de diciembre de 2002. Rad. 1469; reiterado en las Sentencias C-260 de 2015 y C-657 de 2015.

[43] También ha señalado la Corte que, “en relación con los tributos nacionales establecidos, es el Congreso el ente facultado por la Constitución para contemplar exenciones, siempre que lo haga por iniciativa del Gobierno (art. 154 C.P.). A él corresponde, entonces, con base en la política tributaria que traza, evaluar la conveniencia y oportunidad de excluir a ciertos tipos de personas, entidades o sectores del pago de los impuestos, tasas y contribuciones que consagra, ya sea para estimular o incentivar ciertas actividades o comportamientos, o con el propósito de reconocer situaciones de carácter económico o social que ameriten la exención”. Cfr. Sentencia C-188 de 1998.

[44] En este asunto de los beneficios tributarios, la Corte ha señalado que, con independencia de su tipo, estos serán válidos en la medida que (i) se encuentren justificados y (ii) representen instrumentos de estímulo fiscal, encaminados a la consecución de fines constitucionalmente legítimos[44], entre los cuales se destacan los siguientes: “1) recuperación y desarrollo de áreas geográficas gravemente deprimidas en razón de desastres naturales o provocados por el hombre; 2) fortalecimiento patrimonial de empresas o entidades que ofrecen bienes o servicios de gran sensibilidad social; 3) incremento de la inversión en sectores altamente vinculados a la generación de empleo masivo; 4) protección de determinados ingresos laborales; 5) protección a los cometidos

de la seguridad social; 6) en general, una mejor redistribución de la renta global que ofrece el balance económico del país.”. Cfr. Sentencia C-1107 de 2001.

[45] Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, “Tax expenditures in OECD countries”, 2010. Página 14. Se puede consultar en: https://read.oecd-ilibrary.org/governance/tax-expenditures-in-oecd-countries_9789264076907-en#page1.

[46] Ibídem.

[47] Banco Interamericano de Desarrollo, “Los presupuestos de gastos tributarios: Conceptos y desafíos de implementación”, 2009. Se puede consultar en: <https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/4302/Los%20presupuestos%20de%20gastos%20tributarios.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

[48] Ibídem.

[49] Ob. Cit. Página 37.

[51] Ver, sentencia C-925 de 2000.

[52] Ver, sentencias C-544 de 1993, C-674 de 1999, C-741 de 1999, C-1060 A de 2000, C-007 de 2002, C-717 de 2003 y C-615 de 2013.

[53] La Corte ha definido la legalidad, como el principio según el cual los tributos tienen como fuente la ley, la cual debe contener todos los elementos de la obligación tributaria (arts. 150, numerales 11 y 12 y 338 C.P.). Ver, Sentencia C-1003 de 2004.

[54] En concreto, esta Corte ha señalado que la equidad, en tanto principio del sistema fiscal, es un claro desarrollo del principio de igualdad en materia tributaria y hace relación a la justicia, de forma tal que quienes se encuentran en situaciones similares con capacidad económica similar, soporten una carga tributaria igual (art. 363 C.P.). En la Sentencia C-419 de 1995, se señaló que “La equidad se proyecta no sólo desde un punto de vista horizontal, es decir, que a igual capacidad de pago, igual sea la contribución, sino también vertical, en la medida en que a mayor capacidad de pago, mayor será la contribución”. En aplicación de este principio se puede decir que un sistema tributario entre más consulte la capacidad de

pago de los contribuyentes, estará más cerca de cumplir con ese postulado constitucional. Ver, Sentencia C-1003 de 2004.

[55] En el sistema tributario, la Corte ha señalado que la eficiencia (art. 363 C.P.) es un principio que implica que el impuesto se recaude con el menor costo posible tanto para el Estado como para el contribuyente. En desarrollo de éste el impuesto no puede convertirse en una carga engorrosa para el contribuyente hasta el punto de desestimular el desarrollo de sus actividades económicas. Ver, Sentencia C-1003 de 2004.

[56] En la precitada sentencia C-1003 de 2004, esta Corte recordó que el principio de progresividad, es una expresión de la equidad vertical, a través del cual se busca que el sistema tributario sea justo, para lo cual el legislador debe tener en cuenta la capacidad contributiva de las personas y por ello quienes tienen mayor capacidad deben asumir obligaciones mayores y su cuantía sea más proporcional a esa mayor capacidad (art. 363 C.P.). En ese sentido, en la Sentencia C-643 de 2002, se precisó que este principio “compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el constituyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente”.

[57] Ver, Sentencia C-657 de 2015.

[58] Entre otras providencias, en la sentencia C-785 de 2012, expresamente, la Corte estableció: “(...) Específicamente en materia tributaria, no es posible hablar de derechos adquiridos de los administrados, puesto que el legislador tiene facultad de establecer modificaciones o de crear tributos por razones de política fiscal. (...)”

[59] Ver, sentencias C-393 de 1996, C-604 de 2000, C-952 de 2007, C-878 de 2011, entre otras.

[60] Ver sentencias C-393 de 2016 y C-083 de 2018.

[61] Cfr. Sentencia C-393 de 1996, reiterada por la Sentencia C-604 de 2000.

[62] Ibídem.

[63] Ver, sentencias C-549 de 1993

[64] Ver, sentencias C-789 de 2002, C-428 de 2009, entre otras. De manera puntual, en la sentencia C-549 de 1993, la Corte explicó: “La esencia del principio de irretroactividad de la ley tributaria es la imposibilidad de señalar consecuencias jurídicas a actos, hechos o situaciones jurídicas que ya están formalizados jurídicamente, salvo que se prescriba un efecto más perfecto tanto para el sujeto de derecho, como para el bien común, de manera concurrente, caso en el cual la retroactividad tiene un principio de razón suficiente para operar. Pues lo imperfecto siempre se sujeta a lo más perfecto, dada la naturaleza perfectible de la legalidad.”

[65] Ibídem. En el mismo sentido, en la sentencia C-089 de 2018 la Corte manifestó que “La prohibición de retroactividad implica el reconocimiento de principios constitucionales como los de buena fe, confianza legítima y seguridad jurídica, que encuentran sustento en contenidos normativos constitucionales como la intangibilidad de los derechos adquiridos, que se desprende de la garantía consagrada por el artículo 58 de la Constitución Política respecto de la propiedad privada adquirida conforme a las leyes civiles. El alcance de esta prohibición impide presumir efectos retroactivos a una disposición, pues se trata de una excepción y por tanto debe ser expresa en la ley, siempre que resulte constitucionalmente conforme con dichos principios y garantías”. [...] Debido a que precisamente el artículo 58 de la Constitución acoge la regla de la irretroactividad de la ley, en tanto establece que los derechos adquiridos no podrán ser desconocidos ni vulnerados por leyes posteriores, es necesario distinguir entre dos supuestos que se derivan indefectiblemente de la aplicación temporal de la ley: los derechos adquiridos y las meras expectativas. A la categoría derechos adquiridos corresponden las situaciones jurídicas individuales que han quedado definidas y consolidadas bajo el imperio de una ley y que, en tal virtud, se entienden incorporadas válida y definitivamente o pertenecen al patrimonio de una persona. De manera que habrá derecho adquirido si durante la vigencia de determinada ley el interesado satisfizo todos y cada uno de los requisitos establecidos en la norma para alcanzar una determinada posición jurídica, la cual será entonces oponible a terceros y

exigible mediante los mecanismos que a tal efecto se establezcan. En cambio, las situaciones jurídicas no consolidadas, en los términos explicados, constituyen una mera expectativa. Por lo tanto una vez entra en vigencia la nueva ley, la mera expectativa podrá alcanzar la categoría de situación jurídica consolidada pero con sujeción a las condiciones de la nueva normativa”.

[66] Ver sentencia C-430 de 2009.

[67] Ver sentencia C-878 de 2011.

[68] Ver, sentencia C-341 de 1998.

[69] Por otro lado, la Corte declaró inexecutable el segundo inciso del artículo 37 de la Ley 383 de 1997, al constatar que era inconstitucional que el Congreso hubiese facultado a un órgano administrativo para reconocer exenciones en casos particulares.

[70] Ver, sentencia C-131 de 2004.

[71] Cfr. Sentencia C-604 de 2000.

[72] La Corte ha señalado que, 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 que, 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. Ver, sentencias C-478 de 1998, C-007 de 2002, entre otras.

[73] Ver, Sentencia C-478 de 1998.

[74] Cfr. Sentencia C-007 de 2002.

[75] Ver sentencias C-903 de 2011, C-785 de 2012, entre otras.

[76] Ver sentencia C-809 de 2007.

[77] Ver, Sentencias C-427 de 2000, C-429 de 1997, C-129 de 2004, C-883 de 2011, entre otras.

[78] Ver, Sentencia C-333 de 2017.

[79] Ver, sentencia C-083 de 2018.

[80] Ver, Sentencia C-393 de 1996.

[81] Ver, Sentencias C-789 de 2002, C-428 de 2009, entre otras.

[82] En ese mismo sentido, se puede consultar el concepto No. 900479 del 1° de marzo de 2017, proferido por la DIAN.

[83] Cfr. Sentencia C-007 de 2002.

[84] Ver, Sentencia C-1052 de 2001.