

## COMUNICADO No. 17

**LA EXENCIÓN AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA SERVICIOS HOTELEROS ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 18 DE LA LEY 788 DE 2002 SE MANTIENE POR EL TIEMPO FIJADO EN LA LEY PARA LOS CONTRIBUYENTES QUE HUBIEREN CUMPLIDO LAS CONDICIONES PREVISTAS POR EL LEGISLADOR**

### V. EXPEDIENTE D-12173 - SENTENCIA C-235/19 (mayo 29)

M.P. José Fernando Reyes Cuartas

#### 1. Norma acusada

*Comunicado No. 17. Corte Constitucional. Mayo 29 y 30 de 2019 12*

#### **LEY 1819 DE 2016**

(diciembre 29)

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

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

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

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

#### 2. Decisión

Declarar **EXEQUIBLE** el párrafo 1º del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, en el entendido que los contribuyentes que hubieren cumplido las condiciones para acceder a la exención de renta prevista en el artículo 18 de la Ley 788 de 2002 -que adicionó el artículo 207-2 del Estatuto Tributario-, podrán disfrutar de dicho beneficio durante la totalidad del término otorgado en esa disposición.

#### 3. Síntesis de los fundamentos

Al decidir la demanda bajo examen, esta Corporación reiteró que la libertad de configuración normativa del Congreso en materia tributaria permite adoptar decisiones como la norma cuestionada de la Ley 1819 de 2016. No obstante, ello no es óbice para que el legislativo desconozca los principios de buena fe y confianza legítima, por consiguiente, las modificaciones legales deben ser cuidadosas frente a las condiciones de los contribuyentes y, en especial, de aquellos que hayan efectuado inversiones significativas para acceder a beneficios tributarios, como es el caso de los prestadores hoteleros de que trata la norma acusada.

Puntualmente, la Sala consideró que el párrafo 1º del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016 efectuó la supresión de la exención del impuesto sobre la renta y complementarios -creada en el artículo 18 de la Ley 788 de 2002-, gravando a los prestadores de servicios hoteleros bajo una tarifa del 9 %, sin observar los presupuestos objetivos para considerarlo ajustado plenamente a la Constitución.

En efecto, la disposición examinada desconoce los principios de buena fe y confianza legítima de los contribuyentes que hubieren concretado su derecho con anterioridad a la promulgación de la

Ley 1819 de 2016, quienes ostentaban una situación jurídica consolidada sobre la referida renta exenta al haber cumplido con los requisitos para acceder a la misma. En tal contexto, para la Corte se deben proteger tales situaciones consolidadas en la medida en que la modificación suscitada desconoció los efectos que estaba produciendo la norma al momento de su derogatoria, no existía una razonable perspectiva para su cambio y, en todo caso, se trató de un cambio abrupto, imprevisible e inesperado sobre las condiciones para gozar de tal estímulo.

No ocurre lo mismo con las personas que no habían acreditado los presupuestos para acceder al beneficio con anterioridad a la expedición de la preceptiva examinada, pues no contaban con situaciones efectivamente concretadas, sino con meras expectativas legítimas frente a la obtención de la exención. En este caso, el legislador tenía la posibilidad de modificar las condiciones de cobro del tributo sin afectar sus garantías superiores, pues aun estando en curso el periodo cubierto por la Ley 788 de 2002, aquellos no tenían un derecho cierto y exigible. Así, este Tribunal consideró que en relación con este grupo de beneficiarios, *prima facie*, no se advierte infringido el ordenamiento constitucional, sin perjuicio de lo cual quienes se consideren afectados pueden eventualmente acudir a la acción de amparo.

De conformidad con lo expuesto, se advirtió que el párrafo 1º del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016 admite dos supuestos de hecho para su aplicación, uno de los cuales es abiertamente contradictorio del texto constitucional, por consiguiente corresponde a la Corte Constitucional retirar dicha interpretación del ordenamiento jurídico, de forma que la preceptiva estudiada, se declaró exequible siempre que no se menoscaben las situaciones jurídicas consolidadas durante la vigencia del artículo 18 de la Ley 788 de 2002 y durante el tiempo que fueron concedidos los beneficios tributarios.

## 2. Salvamento y aclaración de voto

El Magistrado **Carlos Bernal Pulido** salvó voto en la presente decisión, amparado en las siguientes consideraciones:

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

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

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

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

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

Por su parte, el Magistrado **Alejandro Linares Cantillo** aclaró su voto con el fin de enfatizar que debe hacerse una ponderación entre situaciones jurídicas consolidadas y la amplia facultad de configuración del legislador en materia tributaria. Lo anterior, sin embargo, no significa que a través de la ley se puedan desconocer las expectativas legítimas desarrolladas por los contribuyentes, especialmente en casos en los que el ordenamiento les exija el cumplimiento de ciertas cargas para el acceso a beneficios tributarios. En este caso en concreto, quienes realizaron inversiones en materia hotelera<sup>1</sup>, cumplieron con las cargas impuestas por el legislador para acceder a un beneficio tributario y generaron con ello una expectativa razonable de gozar de una exención en materia de renta, situación que cambió cuando la norma demandada estableció un gravamen del 9% sobre las mismas. Por esto, resulta necesario condicionar el entendimiento de la norma, para excluir los efectos de la misma, que desconozcan esta situación. El Magistrado **Linares Cantillo** también señaló que la creación de impuestos distintos, como el CREE<sup>2</sup>, que gravan las rentas por la prestación de servicios hoteleros, no afectan la consolidación de las expectativas legítimas, porque el objeto y hecho gravable son distintos en cada tributo, así como tampoco la presente decisión afecta la validez de la recaudación efectuada en virtud de dicho gravamen.

La Magistrada **Diana Fajardo Rivera** se reservó la posibilidad de presentar una aclaración de voto respecto de algunas de las consideraciones de la presente sentencia.

La Magistrada **Gloria Stella Ortiz Delgado** no participó en este proceso, por haberse aceptado el impedimento que manifestara desde un comienzo a la Sala Plena de la corporación.