**Comunicado Nº 17**

**29/30-05-2019**

**Corte Constitucional**

**LA CORTE CONSTITUCIONAL SE INHIBIÓ DE EMITIR UNA DECISIÓN DE FONDO, HABIDA CUENTA DE QUE EN LA DEMANDA NO SE SUSTENTARON LAS RAZONES POR LAS CUALES SE CONFIGURARÍA UNA OMISIÓN LEGISLATIVA RELATIVA, BASADA EN LA NO INCLUSIÓN DE LOS RECURSOS DESTINADOS A LOS BEPS, DENTRO DE LAS DEDUCCIONES Y EXENCIONES AL IMPUESTO DE LA RENTA POR CONCEPTO DE APORTES A LOS FONDOS DE PENSIONES, CESANTÍAS, SEGUROS PRIVADOS DE PENSIONES Y PENSIONES VOLUNTARIAS**

**I. EXPEDIENTE D-12738 - SENTENCIA C-232/19 (mayo 29)**

M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez

**1. Norma acusada**

**LEY 1819 DE 2016**

(diciembre 29)

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

[…]

**PARTE I**

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS NATURALES**

**ARTÍCULO 15.**Modifíquese el [artículo 126-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=183) del estatuto Tributario, el cual quedara así:

[**Artículo 126-1**](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=183)**. Deducción de contribuciones a fondos de pensiones de jubilación e invalidez y fondos de cesantías.**Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, son deducibles las contribuciones que efectúen las entidades patrocinadoras o empleadoras, a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y de cesantías. Los aportes del empleador a dichos fondos serán deducibles en la misma vigencia fiscal en que se realicen. Los aportes del empleador a los seguros privados de pensiones y a los fondos de pensiones voluntarias, serán deducibles hasta por tres mil ochocientas (3.800) UVT por empleado.

Los aportes voluntarios que haga el trabajador, el empleador, o los aportes del partícipe independiente a los seguros privados de pensiones, a los fondos de pensiones voluntarias y obligatorias, administrados por las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, no harán parte de la base para aplicar la retención en la fuente y serán considerados como una renta exenta, hasta una suma que adicionada al valor de los aportes a las Cuentas de Ahorro para el Fomento de la Construcción (AFC) de que trata el [artículo 126-4](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=186) de este Estatuto, no exceda del treinta por ciento (30%) del ingreso laboral o ingreso tributario del año, según el caso, y hasta un monto máximo de tres mil ochocientas (3.800) UVT por año.

Los retiros de aportes voluntarios, provenientes de ingresos que se excluyeron de retención en la fuente, que se efectúen a los seguros privados de pensiones y a los fondos de pensiones voluntarias, administrados por las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, o el pago de rendimientos o pensiones con cargo a tales fondos, implica que el trabajador pierda el beneficio y que se efectué por parte del respectivo fondo o seguro, la retención inicialmente no realizada en el año de percepción del ingreso y realización del aporte según las normas vigentes en dicho momento, si el retiro del aporte o rendimiento, o el pago de la pensión, se produce sin el cumplimiento de las siguientes condiciones:

Que los aportes, rendimientos o pensiones, sean pagados con cargo a aportes que hayan permanecido por un período mínimo de diez (10) años, en los seguros privados de pensiones y los fondos de pensiones voluntarias, administrados por las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, salvo en el caso del cumplimiento de los requisitos para acceder a la pensión de vejez o jubilación y en el caso de muerte o incapacidad que dé derecho a pensión, debidamente certificada de acuerdo con el régimen legal de la seguridad social.

Tampoco estarán sometidos a imposición los retiros de aportes voluntarios que se destinen a la adquisición de vivienda sea o no financiada por entidades sujetas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia, a través de créditos hipotecarios o leasing habitacional. En el evento en que la adquisición de vivienda se realice sin financiación, previamente al retiro, deberá acreditarse ante la entidad financiera, con copia de la escritura de compraventa, que los recursos se destinaron a dicha adquisición.

Se causa retención en la fuente sobre los rendimientos que generen los ahorros en los fondos o seguros de que trata este artículo, de acuerdo con las normas generales de retención en la fuente sobre rendimientos financieros, en el evento de que estos sean retirados sin el cumplimiento de las condiciones antes señaladas. Los aportes a título de cesantía, realizados por los partícipes independientes, serán deducibles de la renta hasta la suma de dos mil quinientas (2.500) UVT, sin que excedan de un doceavo del ingreso gravable del respectivo año.

**PARÁGRAFO 1o.**Las pensiones que se paguen habiendo cumplido con las condiciones señaladas en el presente artículo y los retiros, parciales o totales, de aportes y rendimientos, que cumplan dichas condiciones, mantienen la condición de rentas exentas y no deben ser incluidas en la declaración de renta del período en que se efectuó el retiro.

**PARÁGRAFO 2o.**Constituye renta líquida para el empleador, la recuperación de las cantidades concedidas en uno o varios años o períodos gravables, como deducción de la renta bruta por aportes voluntarios de este a los fondos o seguros de que trata el presente artículo, así como los rendimientos que se hayan obtenido, cuando no haya lugar al pago de pensiones a cargo de dichos fondos y se restituyan los recursos al empleador.

**PARÁGRAFO 3o.**Los aportes voluntarios que a 31 de diciembre de 2012 haya efectuado el trabajador, el empleador, o los aportes del partícipe independiente a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, a los fondos de pensiones de que trata el Decreto 2513 de 1987, a los seguros privados de pensiones y a los fondos privados de pensiones en general, no harán parte de la base para aplicar la retención en la fuente y serán considerados como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, hasta una suma que adicionada al valor de los aportes a las Cuentas de Ahorro para el Fomento de la Construcción (AFC) de que trata el [artículo 126-4](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=186) de este Estatuto y al valor de los aportes obligatorios del trabajador, de que trata el inciso segundo del presente artículo, no exceda del treinta por ciento (30%) del ingreso laboral o ingreso tributario del año, según el caso. El retiro de los aportes de que trata este parágrafo, antes del período mínimo de cinco (5) años de permanencia, contados a partir de su fecha de consignación en los fondos o seguros enumerados en este parágrafo, implica que el trabajador pierda el beneficio y se efectúe por parte del respectivo fondo o seguro la retención inicialmente no realizada en el año en que se percibió el ingreso y se realizó el aporte, salvo en el caso de muerte o incapacidad que dé derecho a pensión, debidamente certificada de acuerdo con el régimen legal de la seguridad social; o salvo cuando dichos recursos se destinen a la adquisición de vivienda sea o no financiada por entidades sujetas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia, a través de créditos hipotecarios o leasing habitacional. En el evento en que la adquisición de vivienda se realice sin financiación, previamente al retiro, deberá acreditarse ante la entidad financiera, con copia de la escritura de compraventa, que los recursos se destinaron a dicha adquisición.

Se causa retención en la fuente sobre los rendimientos que generen los ahorros en los fondos o seguros de que trata este parágrafo, de acuerdo con las normas generales de retención en la fuente sobre rendimientos financieros, en el evento de que estos sean retirados sin el cumplimiento de los requisitos señalados en el presente parágrafo.

Los retiros, parciales o totales, de aportes y rendimientos, que cumplan con el período de permanencia mínimo exigido o que se destinen para los fines autorizados en el presente artículo, mantienen la condición de rentas exentas y no deben ser incluidos en la declaración de renta del período en que se efectuó el retiro.

**PARÁGRAFO 4o.**Los retiros parciales o totales de los aportes voluntarios que incumplan con las condiciones previstas en los incisos 4o y 5o y el parágrafo 3o de este artículo, que no provinieron de recursos que se excluyeron de retención en la fuente al momento de efectuar el aporte y que se hayan utilizado para obtener beneficios o hayan sido declarados como renta exenta en la declaración del impuesto de renta y complementario del año del aporte, constituirán renta gravada en el año en que sean retirados. La respectiva sociedad administradora efectuará la retención en la fuente al momento del retiro a la tarifa del 7%. Lo previsto en este parágrafo solo será aplicable respecto de los aportes efectuados a partir del 1o de enero de 2017.

**2. Decisión**

**INHIBIRSE**de emitir un pronunciamiento de fondo acerca de [artículo 126-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=183) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 15 de la Ley 1819 de 2016, por ineptitud sustancial de la demanda.

**3. Síntesis de la providencia**

La Sala Plena se abstuvo de emitir una decisión de fondo sobre la constitucionalidad del [artículo 126-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=183) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 15 de la Ley 1819 de 2016, al haber constatado que la demanda carecía de aptitud sustancial.

La demanda pretendía equiparar las situaciones reguladas en los dos primeros incisos del [artículo 126-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=183) del Estatuto Tributario, reformado por el artículo 15 de la Ley 1819 de 2016, con la de los BEPS.

Las situaciones aludidas son: 1) la de las deducciones al impuesto a la renta, según la cual las *“entidades patrocinadoras o empleadoras”,*pueden deducir a) la de las contribuciones que hagan a fondos de pensiones de jubilación e invalidez y de cesantías y b) los aportes a seguros privados de pensiones y a fondos de pensiones voluntarias, hasta por una suma de 3.8000 UVT por empleado; y 2) la de la retención a la fuente del impuesto de renta y la de la renta exenta, según la cual los aportes hechos por los trabajadores a los seguros privados de pensiones o a los fondos de pensiones voluntarias y obligatorias, no hacen parte de la base para calcular la retención y se consideran renta exenta, siempre y cuando estos aportes, sumados a los aportes a cuentas AFC, no superen el 30% del ingreso laboral y no excedan las 3.800 UVT por año.

Para proponer la equiparación, la demanda argumenta que los antedichos aportes y los recursos de las BEPS tienen el mismo origen, que es el artículo 48 de la Constitución, reformado por el artículo 1 del Acto Legislativo 01 de 2005.

Este tribunal advirtió que, de la circunstancia objetiva de que los dos referentes en comento se funden en el mismo artículo de la Constitución, no se sigue, de manera necesaria que sean iguales o semejantes. Más aún cuando el primero es regulado directamente por la propia Constitución, mientras que el segundo, que se enuncia como mera potestad de la ley, se deja por entero en su desarrollo a esta, con el único límite explícito de que este está destinado *“a personas de escasos recursos que no cumplan con las condiciones requeridas para tener derecho a una pensión”.*

Para satisfacer los requisitos exigibles a una demanda por omisión legislativa relativa, en el contexto de este caso, se debería mostrar que: 1) el legislador no tiene un amplio margen de configuración para regular los BEPS, a pesar de la competencia atribuida por la Constitución; 2) existe en el artículo 48 de la Constitución, o en otra norma constitucional, un deber constitucional explícito de dar a los BEPS el mismo trato que se da a los fondos de pensiones, de cesantías y a los seguros privados de pensiones; y 3) es posible equiparar ambos referentes, pese a que entre ellos hay una diferencia relevante: la de cumplir o no las con las antedichas condiciones para tener derecho a una pensión.

La Sala Plena pudo constatar, al analizar la argumentación de la demanda, que no se satisfacían dichos presupuestos. En particular, en lo relativo a la equiparación propuesta, encontró que había claras diferencias tanto respecto del beneficiario de los aportes como de quien hace los aportes.

En cuanto a lo primero, puso de presente que: 1) la afiliación a la seguridad social es obligatoria y la vinculación a los BEPS es voluntaria; 2) la afiliación a la seguridad social suele existir una relación laboral o al menos la generación de ingresos, derivados de rentas laborales o del trabajo, por valor superior al salario mínimo legal mensual, lo que no ocurre en los BEPS; 3) el beneficiario de los aportes a la seguridad social tiene capacidad contributiva, lo que lo puede hacer responsable del impuesto a la renta, lo que no ocurre con el beneficiario de los BEPS.

En cuanto a lo segundo, destacó que: 1) los aportes de los empleadores a la seguridad social son obligatorios, mientras que los aportes a los BEPS son voluntarios; 2) de no hacerse los aportes a la seguridad social se compromete la responsabilidad patrimonial del empleador, lo que no ocurre con los BEPS; 3) la obligación de hacer los aportes a la seguridad social se deriva de la existencia de una relación laboral, lo cual no existe en los BEPS.

De otra parte, si bien podría ser viable una equiparación respecto de los aportes a fondos de pensiones voluntarios o a seguros privados de pensiones, dado que al igual que en los BEPS, en ambos casos el aporte es voluntario, no tiene una cuantía fijada por la ley y de no hacerse no se sigue ninguna consecuencia para la persona, esto no elimina la circunstancia objetiva de que tanto los aportes a seguros privados de pensiones como a fondos de pensiones voluntarias, hechos por terceros distintos a quienes se beneficiarán de ellos, tienen como presupuesto necesario la existencia de una relación laboral, lo cual no ocurre en el caso de los aportes a los BEPS.

Por último, se destacó que en el sistema de los BEPS, el artículo 87 de la Ley 1328 de 2009 prevé la posibilidad de establecer incentivos, con cargo al Fondo de Solidaridad Pensional, que no podrán ser superiores al 50% de lo que se haya ahorrado. Estos estímulos no están previstos respecto de los fondos de pensiones, de cesantías y de los seguros voluntarios, lo que pone de presente que los dos supuestos no son asimilables del modo en que lo pretende la demanda.

**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**

**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](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=310) del Estatuto Tributario el cual quedará así:

[**Artículo 240**](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=310)**. 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**](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10876)**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 parágrafo 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](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10876) 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 parágrafo 1º del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016 efectuó la supresión de la exención del impuesto sobre la renta y complementarios -creada en el artículo 18 de la Ley 788 de 2002-, gravando a los prestadores de servicios hoteleros bajo una tarifa del 9 %, 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 estimulo.

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 período 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, primae facie, no se advierte infringido el ordenamiento constitucional, sin perjuicio de lo cual quienes se consideren afectados pueden eventualmente acudir a la acción de amparo.

De conformidad con lo expuesto, se advirtió que el parágrafo 1º del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016 admite dos supuestos de hecho para su aplicación, uno de los cuales es abiertamente contradictorio del texto constitucional, por consiguiente corresponde a la Corte Constitucional retirar dicha interpretación del ordenamiento jurídico, de forma que la preceptiva estudiada, se 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 **Alejando 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[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=36701" \l "_ftn1" \o "), 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[[2]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=36701" \l "_ftn2" \o "), 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 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.

**GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO**

Presidenta

[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=36701" \l "_ftnref1" \o ") Estatuto Tributario, [Art. 207-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10876), numerales 3 y 4.

[[2]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=36701" \l "_ftnref2" \o ") Establecido por la Ley 1607/2012, desarrollado en su Capítulo II.