

Bogotá D.C

28 de abril de 2017

**Honorable Magistrado:**

Alejandro Linares Cantillo

28 / 04 / 2017

NOTA 11420 del 17

**Referencia:** Expediente D-12030

**Asunto:** Corrección demanda de inconstitucionalidad contra el parágrafo 3° del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016.

**Demandantes:** Diego Felipe Moreno Camargo.

Por medio del presente memorial presentamos ante su despacho la forma más respetuosa la demanda con la subsanación de los errores señalados en el auto de inadmisión fechado el 21 de abril del presente año.

Cordialmente,



Diego Felipe Moreno Camargo:  
C.C: 1.032.457.322 de Bogotá D.C.

## DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD

HONORABLES MAGISTRADOS

CORTE CONSTITUCIONAL

E.S.D.

Respetados Magistrados:

Diego Felipe Moreno Camargo, mayor de edad domiciliado en la ciudad de Bogotá, identificado con cédula de ciudadanía No. 1.032.457.322 de Bogotá, en uso de mi derechos y deberes ciudadanos consagrados en los artículos 40 #6° y 95 #7° de la Constitución Política de Colombia, me dirijo a ustedes en ejercicio del derecho de instaurar acciones públicas, en particular DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD en contra del parágrafo 3° del artículo 100° de la Ley 1819 de 2016, por ser contrario a los artículos 58, 95 #9° y 363 de la Carta Política.

Me permito describir la presente solicitud de la siguiente manera:

### 1. Norma demandada:

La norma jurídica objeto de la presente demanda es el Parágrafo Tercero (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".

Transcripción de la norma:

"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 este 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	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 del año gravable.	

6. 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 éste artículo."

2. Normas constitucionales infringidas:

El párrafo tercero del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016 es contrario a las siguientes disposiciones constitucionales:

- a. "ARTÍCULO 58. 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 motivos 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. (Subrayas y negrilla fuera del texto original)."
- b. "ARTICULO 95. La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades. El ejercicio de las libertades y derechos reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades.

Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes.

Son deberes de la persona y del ciudadano:

9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad." (Subrayas y negrilla fuera del texto original).

- c. "ARTÍCULO 363. El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad." (Subrayas y negrilla fuera del texto original).

3. Contextualización y relación entre la Ley 1429 y la Ley 1819:

3.1 Beneficio tributario consagrado en el artículo 4º de la Ley 1429.

Resulta pertinente contextualizar a la Corte respecto de la regulación contenida en la Ley 1429 de 2010, que en últimas fue la que terminó siendo modificada por el párrafo 3º del artículo 100 de la ley 1819 de 2016. En ese sentido, puede afirmarse que luego de un importante proceso de debate legislativo llevado a cabo entre agosto y diciembre del año 2010, se promulgó la Ley 1429 "Por la cual se

expide la Ley de Formalización y Generación de Empleo”<sup>1</sup>, motivada por la imperiosa necesidad de “romper el cuello de botella de la informalidad empresarial y laboral en Colombia”<sup>2</sup>. Ahora, si bien el texto legislativo contempla diversos mecanismos para alcanzar la formalización empresarial y laboral en Colombia, el Capítulo II de la Ley (en particular el artículo 4°) consagra un beneficio tributario para pequeñas empresas consistente en: **el pago progresivo del impuesto sobre la renta y complementarios, no ser objeto de retención en la fuente y no estar sujetos al mecanismo de renta presuntiva.**

Dicho beneficio tributario fue creado tomando en consideración el hecho de que “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”<sup>3</sup>, de modo que “ (...) 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.”<sup>4</sup>

En esa medida, la misma ley se traza el objetivo general de “generar incentivos a la formalización en las etapas iniciales de la creación de empresas; de tal manera que aumenten los beneficios y disminuyan los costos de formalizarse”<sup>5</sup>, ya que “es evidente que es un buen negocio para el Estado y la sociedad en su conjunto dejar madurar a las empresas antes de imponerles el 100% de las cargas de ser formal, lo cual no debe tener mayor costo fiscal y por el contrario es una efectiva medida para la creación de empresas y empleos formales que, por lo tanto, ayudará a ampliar la base de contribuyentes.”<sup>6</sup>

En ese orden de ideas, el beneficio tributario consagrado en el artículo 4° de la Ley 1429 está dirigido a “aquellas empresas cuyo personal no sea superior a 50 trabajadores y cuyos activos totales no superen los 5.000 salarios mínimos

<sup>1</sup> Diario Oficial No. 47.937 de 29 de diciembre de 2010 del Congreso de la República de Colombia.

<sup>2</sup> Así se afirma expresamente en la exposición de motivos del proyecto de Ley 057 de la Cámara de Representantes: “Por la cual se expide la Ley de Formalización y Primer Empleo”, ubicado en la Gaceta del Congreso de la República no. 532 del año 2010

<sup>3</sup> Exposición de motivos del proyecto de Ley 057 de la Cámara de Representantes: “Par la cual se expide la Ley de Formalización y Primer Empleo”, ubicado en la Gaceta del Congreso de la República no. 532 del año 2010

<sup>4</sup> Exposición de motivos del proyecto de Ley 057 de la Cámara de Representantes: “Por la cual se expide la Ley de Formalización y Primer Empleo”, ubicado en la Gaceta del Congreso de la República no. 532 del año 2010

<sup>5</sup> De esa forma fue delimitado el objeto de la Ley 1429 de 2010, en su artículo 1°.

<sup>6</sup> Exposición de motivos del proyecto de Ley 057 de la Cámara de Representantes: “Par la cual se expide la Ley de Formalización y Primer Empleo”, ubicado en la Gaceta del Congreso de la República no. 532 del año 2010

*mensuales legales vigentes*<sup>7</sup> (Que al encajar en estos límites son catalogadas por la ley como *pequeñas empresas*), y su contenido se puede resumir en lo siguiente:

- Pago Progresivo del Impuesto sobre la Renta y Complementarios durante un **periodo de 5 años** contados a partir del inicio de su actividad económica principal. Durante este periodo las empresas beneficiarias liquidaran su impuesto de la siguiente forma: los dos primeros años de ejercicio, corresponde a dichas empresas pagar el 0% de la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios. El tercer año de ejercicio de la actividad se debe pagar un 25% de la tarifa general del impuesto, que va aumentando de manera anual y progresiva en ese mismo porcentaje, hasta culminar con la obligación de pagar el 100% de la tarifa general a partir del sexto año de ejercicio en adelante.
- No ser objeto de Retenciones en la Fuente durante un **periodo 5 años** contados a partir del inicio de la actividad económica.
- No estar sujetos al mecanismo de Renta Presuntiva durante los **primeros 5 años** contados desde el inicio de la actividad económica.

Adicionalmente, las condiciones que deben ser cumplidas por las pequeñas empresas para la obtención del beneficio son:

- i) De conformidad con el numeral 2° del artículo 2° de la Ley, que éstas inicien su actividad económica a partir de la promulgación de la Ley 1429, esto es, desde el 29 de diciembre de 2010 y,
- ii) Que en su calidad de contribuyentes no se encuentren dentro de un régimen especial.
- iii) Que de conformidad con el numeral 1° del artículo 2° de la Ley, que éstas cumplan con las condiciones de ser pequeñas empresas, es decir, que su personal no sea superior a 50 trabajadores y que sus activos totales no superen los 5.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes.
- iv) Que de conformidad con el numeral 1° del artículo 6 del Decreto 4910 de 2011, presentar antes del 31 de diciembre del correspondiente año de inicio del beneficio de progresividad, ante la División de Gestión de Fiscalización, o la dependencia que haga sus veces, de la Dirección Seccional o Local de Impuestos Nacionales o de Impuestos y Aduanas Nacionales a la que corresponda de acuerdo con el domicilio fiscal, los siguientes documentos:
  - a). Certificado de existencia y representación legal expedido por la correspondiente Cámara de Comercio en el que conste la fecha de

<sup>7</sup> Así lo dispone el numeral 1 del artículo 2° de la Ley 1429 de 2010.

inscripción en el Registro Mercantil y la condición de Nueva Pequeña Empresa.

b). Certificación escrita del contribuyente o representante legal de la empresa, cuando se trate de persona jurídica, que se entenderá expedida bajo la gravedad del juramento, en la que manifieste:

1. La intención de acogerse al beneficio otorgado por el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010, detallando la actividad económica principal a la que se dedica y la dirección en la cual se encuentre ubicada la planta física o el lugar del desarrollo de la actividad económica y el domicilio principal.

2. El monto de los activos totales.

3. El número de trabajadores con relación laboral al momento del inicio de la actividad económica y tipo de vinculación.

4. Haber cumplido con la obligación de tener inscritos los libros de contabilidad ante la Cámara de Comercio.

5. La existencia de la instalación física de la empresa, indicando la dirección y el municipio o Distrito donde está ubicada.

c). Copia de la escritura o documento que pruebe su constitución o existencia.

Por otra parte, el referido beneficio tributario tiene un **ámbito de temporalidad particular**, pues solamente puede ser obtenido por las empresas que cumplan con los requisitos impuestos por la ley, únicamente por 5 años contados a partir del inicio de su actividad económica. En palabras del Consejo de Estado, *"la Ley 1429 de 2010 contempla un beneficio temporal para las pequeñas empresas, por el término de cinco años. En ese sentido, acreditados los requisitos y condiciones por los contribuyentes, éstos adquieren el derecho a disfrutar del beneficio por esos cinco años, salvo que se incumpla con las obligaciones legales en materia mercantil, laboral y tributaria<sup>8</sup>, se pierda la calidad de pequeña empresa, o se trate de una pequeña empresa en la que el objeto social, la nómina, el establecimiento de comercio, el domicilio, los intangibles o los activos que conforman su unidad de explotación económica, sean los mismos de una empresa disuelta, liquidada escindida o inactiva con posterioridad a la vigencia de la Ley 1429, en concordancia con lo dispuesto en los*

<sup>8</sup> Las obligaciones a las que hace referencia éste aparte de la sentencia están contenidas en los artículos 4° y subsiguientes de la ley 1429.

artículos 2, 4, 8 y 48 *ibídem*, antes analizados<sup>9</sup> (Subrayas y negrilla fuera del texto original). Dicho **elemento temporal implica un nivel de certidumbre** que genera en el ciudadano la confianza de que, en dicho lapso, éste beneficio será mantenido con exactamente las mismas condiciones por parte del legislador, salvaguardando con ello el principio de seguridad jurídica.

**Además, el referido beneficio debe ser entendido como una unidad y no como una serie de beneficios que se obtienen de forma sucesiva año a año por parte de las empresas.**

La anterior afirmación se soporta en el hecho de que, si la empresa beneficiaria incumple con las obligaciones legales de carácter mercantil, laboral y tributario a que se refiere la ley, pierde el beneficio en su totalidad y no solamente por el año en que se presentó el incumplimiento, tal y como lo dispone el artículo 8° de la tantas veces referida ley. La sección cuarta del Consejo de Estado aclara la interpretación de ese artículo al afirmar que *"debe tenerse en cuenta que los contribuyentes que pretendan acceder y conservar el mencionado beneficio, además de cumplir con los requisitos mencionados, están en la obligación de cumplir con las obligaciones tributarias, laborales y comerciales a su cargo, tal como lo dispone el artículo 8° de la Ley 1429"*<sup>10</sup> (Subrayas y negrilla por fuera del texto original). Lo dicho en la sentencia se explica en tanto que *"la finalidad misma de la ley, que fue consagrada en el artículo 1°, está encaminada a la formalización y la generación de empleo, lo que se logra, necesariamente, con el cumplimiento de dichas obligaciones."*<sup>11</sup> Así las cosas, si la empresa beneficiaria incumple con sus obligaciones, se aparta de la finalidad perseguida por la norma y, en consecuencia, pierde el derecho a gozar del beneficio tributario del artículo 4°.

Finalmente, es necesario contextualizar a la Corte sobre la **naturaleza** de este beneficio tributario. Desde la óptica del Derecho Tributario, los beneficios fiscales son instrumentos que tienen como finalidad, promover o incentivar situaciones que persiguen un fin extra fiscal, por tener consecuencias positivas para la sociedad en su conjunto. En otras palabras, el Estado esta dispuesto a **sacrificar una porción del recaudo**, con la propósito de lograr un resultado mas beneficioso para la comunidad, en el caso de la Ley 1429, incentivar la creación de empresa, la formalización y la generación de empleo.

<sup>9</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, sección cuarta: Sentencia No. 11001-03-27-000-2014-00003-00(20731), del veintiocho (28) de agosto de dos mil catorce (2014); Consejero Ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ.

<sup>10</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, sección cuarta: Sentencia No. 11001-03-27-000-2014-00003-00(20731), del veintiocho (28) de agosto de dos mil catorce (2014); Consejero Ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ.

<sup>11</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, sección cuarta: Sentencia No. 11001-03-27-000-2014-00003-00(20731), del veintiocho (28) de agosto de dos mil catorce (2014); Consejero Ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ.

Normalmente, los mecanismos mas comunes para implementar beneficios fiscales son las **Exenciones y los Supuestos de No Sujeción**. Por su parte, las Exenciones son aquellas situaciones previamente establecidas por el legislador, que a pesar de cumplir con la descripción típica del hecho generador, no producen o generan las consecuencias jurídicas asociadas a la realización de este hecho, que es el nacimiento de la obligación tributaria, el nacimiento del tributo.

Mientras que los Supuestos de No Sujeción, son aquellas situaciones que al no encajar en la descripción típica del hecho generador, no producen los efectos jurídicos y por ende no nace la obligación tributaria.

Ahora, es muy importante resaltar que existen otros mecanismos para implementar beneficios fiscales desde la óptica del derecho tributario distintos a los mencionados, un ejemplo es el beneficio de progresividad consagrado en el Artículo 4 de la Ley 1429. El beneficio consagrado en esta ley consiste en la reducción de la tarifa con incrementos progresivos. **Lo anterior significa que no puede ser catalogado como una Exención o Supuesto de No Sujeción**. Las pequeñas empresas que cumpliendo con las condiciones antes mencionadas, si son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta y Complementarios, pero por la reducción de la tarifa, tienen que declara y pagar una suma distinta a los demás contribuyentes. En palabras técnicas, son **rentar gravadas** con tarifas distintas a las generales.

### 3.2 Modificaciones introducidas por la Ley 1819

Luego de los razonamientos anteriores, corresponde contextualizar a la Corte respecto de los cambios introducidos al ordenamiento con la expedición de la Ley 1819 de 2016, en particular el parágrafo 3° del artículo 100 y el numeral 5° del artículo 376 de la referida norma.

En primer lugar, es pertinente aclarar que el numeral 5° del artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, correspondiente a sus vigencias y derogatorias, establece lo siguiente: ***“La presente Ley rige a partir de su promulgación, deroga todas las disposiciones que le sean contrarias y en especial las siguientes:***

(...)

#### **5. El artículo 4 de la Ley 1429 de 2010**

(...)” (Subrayas y negrilla por fuera del texto original).

En ese sentido, al eliminarse el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010 del ordenamiento jurídico, se privó a cualquier persona jurídica de la opción de ser beneficiaria del pago progresivo del impuesto sobre la renta y complementarios del 29 de diciembre de 2016 en adelante, a menos que ésta ya fuere beneficiaria de los privilegios tributarios en comento. Por ese motivo, si se realiza una

interpretación de la norma demandada en conjunto con el artículo 376 de la Ley 1819, solamente se puede llegar a la conclusión de que los cambios introducidos por el legislador (que serán explicados inmediatamente) recaen exclusivamente sobre los sujetos que ya se hubieren acogido a lo dispuesto en la Ley 1429.

Así las cosas, tras la derogación del artículo 4° de la Ley 1429, no existe una interpretación que permita concluir razonablemente que la norma demandada -es decir, el nuevo método de liquidación del impuesto y las nuevas condiciones- se aplican para los contribuyentes que desde la fecha de entrada en vigencia de la ley 1819 se acojan al beneficio en cuestión, y que, lo originalmente definido en el artículo 4° de la Ley 1429 de 2010 sin modificación alguna, va aplicarse a las empresas previamente beneficiarias del pago progresivo del impuesto en cuestión. En esa medida, la norma demanda es en efecto una proposición normativa real y existente y no una mera inferencia o interpretación dentro de las muchas posibles.

Por otra parte, en la disposición normativa demandada, el legislador realizó modificaciones al beneficio en comento, al introducir cambios sustanciales a lo regulado por el artículo 4° de la ley 1429 del año 2010. **La nueva norma se aparta de la legislación anterior en tanto que cambia sustancialmente el método de liquidación del beneficio, método que modifica la tarifa progresiva, situación que también tiene incidencias en la forma de compensar pérdidas fiscales e introduce nuevas condiciones para mantener el mismo.**

Al respecto, el numeral 5° del párrafo tercero del artículo 100 de la ley 1819 impone a las empresas beneficiarias un nuevo método de liquidación que introduce dos modificaciones de gran envergadura: i) Una nueva tarifa del 9% que debe sumarse en todos los casos a la nueva fórmula de liquidación y, ii) Una nueva operación matemática que ubica entre paréntesis la tarifa general a la que debe restársele un 9%, para que luego sea multiplicada por los porcentajes de progresividad correspondientes a cada año de ejercicio de la actividad económica (porcentajes que se mantuvieron iguales respecto de la Ley 1429)<sup>12</sup>. Esas modificaciones están contenidas en la tabla del numeral 5° del párrafo 3° del artículo 100 de la ley 1819, de la siguiente forma:

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

<sup>12</sup> Al respecto revisar la Tabla introducida con el numeral 5° del párrafo 3° del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016.

TG = Tarifa general de renta del año gravable.

Este nuevo método de liquidación también se extendió a los contribuyentes que habiendo accedido al beneficio, incurrieron en pérdidas fiscales y rentas líquidas o únicamente incurrieron en pérdidas fiscales dentro del periodo de tiempo que comprende el beneficio. Esta modificación se encuentra consagrada en los numerales 3º y 4º del párrafo tercero del numeral 5 del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016.

Finalmente, el numeral 6 del párrafo tercero del artículo 100 de la ley 1819, introduce una nueva condición para mantener el beneficio tributario, este numeral establece que, si se presenta un cambio de composición accionaria después de la entrada en vigencia de la Ley 1819, la pequeña empresa perderá el tratamiento preferencial.

### 3.3 Relación entre la Ley 1429 y la Ley 1819

El cambio normativo introducido por la Ley 1819, tiene importantes consecuencias económicas para las empresas beneficiarias de la progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios<sup>13</sup>, causando consecuencias negativas para las empresas que habían accedido al beneficio con la regulación contenida en el artículo 4º de la ley 1429. El siguiente ejemplo hipotético puede brindar mayor claridad respecto de la afirmación recién esbozada:

Suponiendo que la renta líquida sea de 100 pesos y se deba aplicar la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al 33% que introduce el encabezado del artículo 100 la Ley 1819, y que se hará la liquidación tributaria para el tercer año de ejercicio de la actividad económica (a partir del cual ya debe empezarse a pagar una parte de la tarifa del impuesto), se pueden observar dos situaciones marcadamente diferentes, a saber:

1. Aplicando el beneficio tributario como está regulado en el artículo 4º de la ley 1429 sin modificaciones sucede lo siguiente:  
Si la tarifa general es del 33% y para el tercer año solamente debe pagarse un 25% de la misma, el contribuyente tendría que pagar un 8.25% de la renta líquida, esto es, 8.25 pesos por concepto de impuesto sobre la renta y complementarios.
2. Aplicando el beneficio tributario con las modificaciones introducidas por el numeral 2º del párrafo 3º del artículo 100 de la ley 1819, sucede lo siguiente:  
Si la tarifa general es del 33% y se reemplazan los valores tal y como lo impone la tabla utilizando el orden adecuado de las operaciones matemáticas, el cálculo cambia:

$$\begin{aligned} \text{Si TG} &= 33\% \\ 9\% + (\text{TG} - 9\%) * 0.25 \\ 9\% + (33\% - 9\%) * 0.25 \\ 9\% + (24\%) * 0.25 \\ 9\% + 6\% &= 15\% \end{aligned}$$

Así, si la renta líquida es de 100 pesos, el contribuyente deberá pagar un total de 15 pesos de impuesto sobre la renta y complementarios.

Vistos los dos métodos de liquidación, se evidencia con toda claridad que el método contemplado en el articulado original de la ley 1429 es más favorable para el contribuyente, pues le toca pagar un 6.75% menos por concepto de impuesto sobre la renta y complementarios, en lo que respecta al tercer año de ejercicio de su actividad económica. En todo caso, los cambios introducidos por el nuevo método de liquidación perjudican al contribuyente desde el inicio, como en los años posteriores de ejercicio de su actividad.

Además, debe resaltarse que los cambios introducidos en la ley 1819 son tan drásticos para las empresas beneficiarias que, para los primeros dos años de ejercicio de actividad económica (que bajo la vigencia de la ley 1429 sin modificaciones, implican una tarifa del 0% para el pago del impuesto sobre la renta), debe pagarse una tarifa del 9%, como pasará a demostrarse:

$$\begin{aligned} \text{Si TG} &= 33\% \\ 9\% + (\text{TG} - 9\%) * 0 \\ 9\% + (33\% - 24\%) * 0 \\ 9\% + 0\% &= 9\% \end{aligned}$$

Es claro que el régimen anterior les permitía a las pequeñas empresas iniciar su actividad económica con la menor carga tributaria posible, mientras que la norma demandada implica desde el comienzo, una carga tributaria de impuesto sobre la renta del 9%.

Así pues, los cambios desfavorables hacia los contribuyentes propios del nuevo método de liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios, introducidos por la Ley 1819 de 2016, **se dirigen únicamente a los sujetos que ya habían accedido al beneficio antes de la fecha de entrada en vigencia de esa ley.**

Por último, la Ley 1819 también introduce nuevas condiciones para mantener el beneficio de progresividad, en específico restringe a posibilidad de negociar las acciones o realizar cualquier tipo de cambio en la composición accionaria de la empresa que haya accedido al beneficio de pago progresivo en el Impuesto sobre la Renta y Complementarios.

En resumen, el nuevo método de liquidación y la introducción de una nueva condición para el mantenimiento del beneficio, son las modificaciones a un beneficio tributario que tenía unas características muy específicas y que, cada una de ellas eran parte de una unidad.

### 3.4 Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE)

El artículo 20 de la Ley 1607 de 2012 creó un nuevo impuesto denominado Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), dentro de esta ley se reguló todos los aspectos esenciales de los tributos, que son el hecho generador, la base gravable, el sujeto activo, el sujeto pasivo y la tarifa. Este nuevo tributo fue una modificación al régimen tributario que tuvo también consecuencias sobre el Impuesto sobre la Renta y Complementarios (**Impuesto diferente al CREE**), puesto que redujo la tarifa del 33% al 25%, reducción que se compensaba con la tarifa del 9% del CREE.

La introducción del CREE respecto de las empresas beneficiarias de la Ley 1429 significó que, estas empresas siguieran pagando la tarifa progresiva establecida en la Ley 1429 por el Impuesto sobre la Renta, y **pagaran otro impuesto, llamado CREE, que tenía una tarifa del 9%**.

Ahora, tomando en cuenta lo anterior, mas la nueva regulación de la Ley 1819 y desde una perspectiva matemática, las empresas beneficiarias de la Ley 1429 si estarían pagando el mismo monto que antes, es decir, con la nueva regulación del Impuesto sobre la Renta y Complementarios, pagarían el mismo valor que antes pagaban por conceptos de, Impuesto sobre la Renta y Complementarios e Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE. Pero la anterior situación no permite que el legislador realice cualquier cambio dentro del ordenamiento tributario. **Los resultados matemáticos no pueden estar por encima de la técnica y la normatividad tributaria, la presente demanda se centra en un beneficio consagrado respecto de un impuesto específico, que es el Impuesto sobre la Renta y Complementarios. De esta forma, la situación desfavorable se configura por que, las empresas beneficiarias si estan pagando un mayor valor por concepto del Impuesto sobre la Renta y Complementarios. Como se demostró en el punto 3.3, al comparar los montos a pagar por el Impuesto sobre la Renta y Complementarios antes y después de las modificaciones de la Ley 1819, se observó que, las empresas beneficiarias si están pagando un valor mayor, es decir que el cambio legislativo si fue desfavorable y sus modificaciones al beneficio si tienen un impacto económico al momento de pagar el Impuesto sobre la Renta y Complementarios.**

Para determinar si la norma es mas o menos desfavorable, no puede entrar a consideración el hecho de que, el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) tenía una tarifa del 9% y que de esta forma se justifica la nueva regulación, este impuesto ya fue eliminado del ordenamiento por el legislador. También cabe mencionar que, cuando fue introducido este tributo a nuestro ordenamiento, era valido que las empresas beneficiarias d la Ley 1429 pagaran este tributo, puesto que la introducción del mismo no modificó la tarifa progresiva

del Impuesto sobre la Renta y Complementarios, situación distinta de la nueva regulación de la Ley 1819.

Sobre este punto es muy importante volver a mencionar que, la modificación de las normas tributarias no solo puede observarse desde el punto de vista económico o matemático, también es importante la protección a las formas y los métodos para establecer nuevos tributos o modificar los existentes. Por esta razón se hace tanto hincapié sobre el Impuesto sobre la Renta y Complementarios y no sobre el CREE, puesto que el primero es el que resulta afectado, es donde se configura la violación y donde se origina la situación desfavorable para un grupo de la población, que respecto de este impuesto, tenía una situación jurídica consolidada y/o derecho adquirido.

4. Razones de la vulneración alegada:

El párrafo 3° del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016 es contrario a las precitadas disposiciones constitucionales porque viola los principios de equidad y justicia tributarias consagrados en el numeral 9 del artículo 95 y el inciso 2° del artículo 363 de la Constitución Política, en la medida en que la norma demandada: i) Desconoce una situación jurídica consolidada y/o ii) Vulnera un derecho adquirido por los contribuyentes. En ese sentido, la norma demandada va en directa contravía lo dispuesto en el inciso 2° del artículo 363 de la Carta, ya que iii) Se erige como una norma tributaria de carácter retroactivo, pues introduce modificaciones que son siempre desfavorables para los contribuyentes que ya habían accedido al beneficio unitario y temporal del artículo 4° de la Ley 1429 de 2010. Los anteriores cargos serán explicados más adelante.

Antes de explicar la razones por las cuales el párrafo 3° del artículo 100 de la Ley 1819 es contrario a la Constitución, es importante aclarar que dentro del análisis realizado, no se incluyó nada respecto de una posible omisión legislativa relativa, lo anterior por que la nueva regulación no excluye ninguna situación asimilable que tenga como consecuencia, una desigualdad negativa frente a las situaciones consagradas en la norma. La nueva regulación afecta a todos los beneficiarios de la Ley 1429 que todavía se encuentren dentro del límite de temporalidad del beneficio que son 5 años, lo anterior se debe a que, con la derogatoria del artículo 4 de la Ley 1429, es imposible que exista una regulación diferente para aquellas empresas que obtuvieron el beneficio antes de la Ley 1819 y otra para aquellas que se acogieron después de la Ley 1819, incluso, como se menciono antes, después de la Ley 1819 se extinguió la posibilidad de acceder al beneficio en comento puesto fue eliminado por el legislador. **Caso contrario si no se hubiera presentado la derogatoria del beneficio y, fuera posible acceder al beneficio después de la ley 1819, situación hipotética que podría ser una posible violación de la Constitución por una omisión legislativa relativa.**

Finalmente, debido a la derogatoria, tampoco el legislador se ocupó de regular que pasaba con las empresas que se acogieron a la Ley 1429 antes de la Ley 1819, puesto que resulta imposible acceder a este beneficio después de la promulgación de la Ley 1819, es decir, esta regulación, se repite, aplica para todas las empresas beneficiarias de la Ley 1429 que todavía se encuentren en el rango de tiempo del beneficio.

A continuación se encuentran los argumentos de violación antes mencionados:

**1. Violación de los principios de equidad, justicia y seguridad jurídica en materia tributaria consagrados en el numeral 5° del artículo 95 y el inciso 1° del artículo 363 de la Constitución, por desconocer una situación jurídica consolidada:**

El beneficio tributario consagrado en el artículo 4° de la Ley 1429 es una situación jurídica consolidada en cabeza de las pequeñas empresas, que durante la vigencia de la mencionada norma, acreditaron los requisitos necesarios para acceder al beneficio tributario consistente en: el pago progresivo en el Impuesto sobre la Renta y Complementarios, no estar sujetos al mecanismo de Renta Presuntiva y no ser objeto de Retenciones en la Fuente durante un lapso de tiempo.

En este sentido, los cambios introducidos por el párrafo 3° del artículo 100 de la ley 1819, (nuevo método de liquidación del Impuesto sobre la Renta, en donde se suma a la tarifa progresiva un 9%, modificación de la tarifa que implica también cambios en la forma de compensar pérdidas fiscales, se eliminan los beneficios de retención en la fuente y renta presuntiva y se incluyen nuevas condiciones como el no cambio de la composición accionaria) modifican las condiciones establecidas en el artículo 4° de la Ley 1429. De esta forma, una situación jurídica consolidada esta siendo modificada por una norma posterior que va en grave detrimento de las personas que adquirieron este beneficio.

De acuerdo con el Consejo de Estado, se entiende por situaciones jurídicas consolidadas *"aquellas que se encuentran definidas en cuanto a sus características jurídicas y sus efectos, al momento de entrar en vigencia una disposición normativa, esto es, estas situaciones se encuentran en firme por entenderse surtidas y por tanto no son objeto de las normas que entran a regir"*<sup>14</sup>.

Pues bien, para sustentar por qué la norma demandada desconoce una situación jurídica consolidada, se debe analizar el beneficio tributario bajo estudio desde el punto de vista de la empresa que cumplió con todos los requisitos para acceder al beneficio. Para ese sujeto de derechos, el beneficio en cuestión corresponde a

<sup>14</sup> Consejo de Estado, Sección Tercera, Sentencia del 6 de agosto de 2014, No. 88001-23-33-000-2014-00003-01, Radicado 2020690, CP: Enrique Gil Botero.

una situación jurídica consolidada, puesto que se cumplió a cabalidad con los supuestos de hecho contenidos en la norma y se produjeron en su totalidad los efectos contemplados en la misma, que, retomando lo argumentado por el Consejo de Estado en la sentencia 20731 del 28 de agosto de 2014, implican que **(...) acreditados los requisitos y condiciones por los contribuyentes, éstos adquieren el derecho a disfrutar del beneficio por esos cinco años, salvo que se incumpla con las obligaciones legales** (Subrayas y negrilla por fuera del texto original). En ese sentido, la empresa que cumple con las condiciones requeridas y en efecto accede al beneficio tributario en un momento determinado está incurso en una situación consolidada y formalizada jurídicamente y no una situación jurídica en curso, ya que, se reitera, el beneficio del artículo 4° de la ley 1429 se otorga al contribuyente de forma unitaria e inmediata y no año a año, sujeto a renovación. Éste argumento encuentra soporte jurisprudencial en la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, del 28 de agosto de 2014, No. 1001-03-27-000-2014-00003-00 (20731), CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez, en la medida en que la Corporación -al evaluar una de las posibles interpretaciones del artículo 4° de la ley 1429- sostiene que **“La obligación que impone el acto demandado, esto es, que cada año gravable los contribuyentes acrediten formalmente los requisitos para efectos de acceder, año tras año, al beneficio de progresividad en el pago del impuesto sobre la renta y complementarios, implica entender que el beneficio se causa únicamente por un año gravable, interpretación que desfigura el propósito del legislador de otorgarle continuidad y unidad al beneficio.”** (Subrayas y negrilla por fuera del texto original).

Aunado a lo anterior, cabe remarcar que la protección constitucional de las situaciones jurídicas consolidadas tiene una razón de ser muy particular, cual es la materialización de los principios de justicia y equidad tributarias, consagrados en los artículos 95 numeral 9° y 363 Inciso 1° del Estatuto Superior. Con ello concuerda la Sección Cuarta del Consejo de Estado, quien, en sentencia del 3 de agosto de 2006, No. 11001-03-27-000-2004-00077-00(14897), CP: María Inés Ortiz Barbosa, dispuso que **“en aplicación de los señalados principios de equidad y justicia procede el respeto de las situaciones jurídicas consolidadas bajo la vigencia de una ley anterior, es decir que la ley nueva no puede desconocer los efectos que produjo la norma derogada o modificada durante su vigencia.”**(Subrayas y negrilla por fuera del texto original). Así pues, la norma legal que desconozca una situación jurídica previamente consolidada no solamente va en contravía del artículo 58 constitucional, sino de los artículos 95 numeral 9° y 363 inciso 1° de la Carta Política.

¿Dónde radica, entonces, la inconstitucionalidad de la norma demandada?

Debido a que el parágrafo 3° del artículo 100 de la ley 1819 introdujo cambios sensibles al beneficio consagrado en el artículo 4° de la ley 1429 de 2010 (que van en incuestionable detrimento de las circunstancias en las que se encontraban las

empresas contribuyentes que hubieren accedido al beneficio durante la vigencia de la ley 1429 antes de sus modificaciones) y **como se explico anteriormente, el beneficio en comento es una unidad, en donde todos sus componentes y características hacen parte del mismo**, lo que implica que cualquier modificación a la forma de liquidar el impuesto, o la eliminación de situaciones concretas, como no ser sujetos de retención en la fuente o no estar sujetos al mecanismo de renta presuntiva, inclusive, adicionar requisitos o condiciones para el mantenimiento del mismo, como es la no modificación de la composición accionaria, representan cambios a una situación jurídica consolidada que genera una situación mas desfavorable para el contribuyente.

La disposición normativa en comento está extendiendo sus efectos a una situación jurídica que ya se había consolidado por completo en forma de beneficio unitario, con un ámbito de temporalidad determinado bajo la vigencia de una norma anterior; erigiéndose así como una ley tributaria inequitativa e injusta, yendo en evidente contravía de lo establecido en los artículos 95 numeral 9 y 363 de nuestra Constitución.

Adicionalmente, este cambio introducido por la Ley 1819 atenta contra el Principio de Seguridad Jurídica, puesto que, los contribuyentes adecuaron su comportamiento para obtener a cambio un beneficio en materia tributaria durante un tiempo determinado, obteniendo así la certeza que durante este lapso tendrían el derecho a un trato preferencial. Mal haría el Estado en modificar intempestivamente este beneficio y cambiar las reglas de juego.

Esta modificación al beneficio riñe con la certeza jurídica que tienen los contribuyentes. Es importante entender que el nivel de certeza en materia tributaria es fundamental para el correcto funcionamiento del Estado y su relación con los particulares, los contribuyentes son conscientes de que el régimen tributario no es estático, al contrario, si existe una rama o especialidad del derecho en Colombia que cambia sustancialmente es el Derecho Tributario, pero lo anterior tampoco legitima cualquier acción por parte del Estado. **El beneficio que estableció la Ley 1429 tiene una característica muy especial que implica un nivel de certeza tal que no permite que sea modificado por el Legislador. La Ley 1429 estableció que las pequeñas empresas que cumpliendo los requisitos tendrían el derecho a gozar de un tratamiento preferencial durante 5 años.** En otras palabras, el legislador le aseguro a los contribuyentes un trato especial, y este trato fue lo establecido en el artículo 4 de la Ley 1429, es por esto que resulta inconstitucional la modificación del beneficio establecido en la Ley 1429, el compromiso entre el Estado y los contribuyentes era liquidar su Impuesto sobre la Renta y Complementarios de forma progresiva, la nueva modificación agrega un 9% a la tarifa progresiva, elimina el beneficio de no ser objeto de Retenciones en la Fuente durante un periodo 5 años contados a partir del inicio de la actividad económica y no estar sujetos al mecanismo de Renta Presuntiva durante los primeros 5 años contados desde el inicio de la actividad económica.

Todas estas modificaciones son las razones por las cuales se desconoce una situación jurídica consolidada

## 2. Violación del artículo 58 de la Constitución, por vulnerar derechos adquiridos:

Además de desconocer de forma evidente una situación jurídica consolidada, el párrafo demandado vulnera derechos adquiridos por los contribuyentes, cuya protección constitucional se encuentra en el artículo 58 de la Carta, en tanto que éste establece 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. (...)".*

Ahora, antes de iniciar el análisis correspondiente conviene definir, ¿Qué son los derechos adquiridos? En sentencia del 31 de agosto de 2015, No. 25000-23-26-000-1999-00007-01(22637), la sección tercera del Consejo de Estado (haciendo referencia al doctrinante Arturo Valencia Zea y a dos sentencias de constitucionalidad de la Corte Constitucional) se ocupó de definirlos como *"aquellos que han entrado en [el] patrimonio, que hacen parte de él, y que nadie [los] puede arrebatar"<sup>15</sup>, es decir, se comprende en las situaciones jurídicas que se consolidaron bajo el imperio de una ley y que, en tal virtud, ingresaron definitivamente al patrimonio de su titular<sup>16</sup>; por ende, están protegidas de todo "acto oficial que pretenda desconocerlo, pues la propia Constitución lo garantiza y protege"<sup>17</sup>.* En ese mismo sentido se pronuncia la Corte Constitucional, que en sentencia 604 de 2000, MP: Carlos Gaviria Díaz, asevera que *"los derechos adquiridos, son aquellas situaciones individuales y subjetivas que se han creado y definido bajo el imperio de una ley y, por lo mismo, han creado a favor de sus titulares un derecho subjetivo que debe ser respetado."*

Lo siguiente a determinar es si el concepto de derechos adquiridos tiene cabida en materia tributaria y como consecuencia, si dichos derechos son merecedores de protección constitucional para este caso concreto. Pues bien, para comenzar, debe advertirse de forma muy respetuosa, que tanto la Corte Suprema de Justicia (obrando como Tribunal Constitucional durante la vigencia de la Constitución de 1886), como la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, se han encargado de evaluar si el concepto de derechos adquiridos es aplicable al derecho público y en específico a su rama tributaria. En este aspecto, las altas cortes han llegado a respuestas contradictorias dentro de su propia jurisprudencia. Corolario de lo anterior son las sentencias C – 393 de 1996 MP: Carlos Gaviria Díaz, C – 604 de

<sup>15</sup> VALENCIA ZEA, Arturo, ORTIZ MONSALVE, Álvaro, *Derecho Civil. Parte civil y personas*, Tomo. I, Temis, Bogotá, 2002, p. 206.

<sup>16</sup> Corte Constitucional, sentencia C-789 del 24 de septiembre de 2002, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

<sup>17</sup> Corte Constitucional, sentencia C-168 del 20 de abril de 1995, M.P. Carlos Gaviria Díaz.

2000, MP: Carlos Gaviria Díaz, 9 de diciembre de 1987 (Corte Suprema de Justicia), 13 de marzo de 1992, exp. 3835 CP: Consuelo Sarria Olcos, 3 de octubre de 1993, exp 4828 CP: Jaime Arabella Zárate, 3 de agosto de 2006 CP: María Inés Ortiz Barbosa, C – 952 de 2007 MP: Jaime Araujo Rentería, C – 878 de 2011 MP: Juan Carlos Henao Pérez. De la lectura de las providencias judiciales referenciadas se colige que existen dos tesis en nuestro ordenamiento jurídico respecto de la existencia de derechos adquiridos en materia tributaria que cuentan con argumentos razonables de soporte. Dichas tesis se explicarán inmediatamente.

a. **En materia tributaria solamente se protegen situaciones jurídicas consolidadas:**

Una de las posiciones presentes en la jurisprudencia referenciada indica que la noción de derechos adquiridos es ajena al derecho público y más específicamente a su rama tributaria -por encontrarse por fuera del alcance de la expresión “con arreglo a las leyes civiles” contenida en el artículo 58 constitucional-, de manera que la protección constitucional recae únicamente sobre situaciones jurídicas consolidadas. Ello se evidencia en los siguientes extractos jurisprudenciales:

*“(…) 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.”<sup>18</sup>* (Subrayas y negrilla fuera del texto original).

*“La institución de los derechos adquiridos propiamente tales, solamente se aplica en el derecho privado pues en el derecho público la doctrina y la jurisprudencia consideran que es más apropiado hablar de situaciones jurídicas consolidadas. Esta diferencia adquiere mayor relevancia cuanto se trata de disposiciones de carácter tributario.”<sup>19</sup>* (Subrayas y negrilla fuera del texto original).

*“(…) aun cuando en materia tributaria no se puede hablar de derechos adquiridos, pues estos hacen referencia al derecho privado (art. 58 C.N.), si debe hablarse de situaciones jurídicas consolidadas, las cuales emanan del principio de legalidad del tributo”<sup>20</sup>* (Subrayas y negrilla por fuera del texto original). Por su parte, la sentencia del 3 de agosto de 2006, exp. 14897 CP: María Inés Ortiz Barbosa hace remisión expresa al aparte recién citado y sostiene que “Esta posición jurídica se reitera en cuanto por principio no puede hablarse de

<sup>18</sup> Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C – 393 del 1996, MP: Carlos Gaviria Díaz.

<sup>19</sup> Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-604 del 2000, MP: Carlos Gaviria Díaz.

<sup>20</sup> Consejo de Estado, Sentencia de 22 de octubre de 1993, Expediente 4828, M.P. Dr. Jaime Abella Zárate.

*derechos adquiridos frente al Estado y como se ha dicho, menos aún en aspectos tributarios."*

En todos los extractos citados, las Corporaciones centran su argumentación en el hecho de que la noción de derechos adquiridos es propia del derecho privado y por ende no le es aplicable al derecho tributario en tanto en cuanto existen razones de orden público que autorizan al legislador a realizar modificaciones dinámicas en el régimen vigente para materializar el bien común, respecto de las cuales no procede un amparo tan extenso. Ahora bien, en todos los extractos citados se deja a salvo la protección a las situaciones jurídicas consolidadas (que como ya se esbozó en apartes precedentes de la demanda, es una de las limitaciones a la potestad configurativa del legislador en materia tributaria.).

No obstante lo anterior, otras providencias judiciales admiten de forma expresa la noción de derechos adquiridos en el campo del derecho tributario, como pasará a ilustrarse.

- b. **En materia tributaria pueden protegerse derechos adquiridos, pero éstos son consecuencia de la existencia de una situación jurídica consolidada:**

La posición jurídica que pasará a explicarse está cimentada en la idea de que los derechos adquiridos son admisibles en materia tributaria, puesto que son consecuencias de la existencia de situaciones jurídicas consolidadas, y que, en esa medida, pueden llegar a ser amparados para que no se vean vulnerados por cambios normativos que puedan llegar a desconocerlos, mutando las condiciones bajo las cuales fueron obtenidos por los contribuyentes, los requisitos de su ejercicio, sus consecuencias jurídicas, etcétera. Ejemplos de lo dicho están plasmados en las siguientes sentencias:

**"El principio de la buena fe en materia tributaria, está íntimamente ligado con el respeto de los derechos adquiridos, pues una vez que el legislador ha establecido unas condiciones bajo las cuales los contribuyentes realizan una inversión, hacen una operación, se acogen a unos beneficios, etc, éstas no pueden ser modificadas posteriormente en detrimento de sus intereses, porque la conducta del contribuyente se adecuó a lo previsto en la norma vigente al momento de realizarse el acto correspondiente y de acuerdo con las exigencias por ella previstas."**<sup>21</sup>(Subrayas y negrilla por fuera del texto original).

**"En materia tributaria, el concepto de derechos adquiridos está intrínsecamente vinculado con la garantía de protección de situaciones jurídicas consolidadas, lo cual a su vez está relacionado con el principio de irretroactividad de la ley, según el cual los efectos retroactivos de las leyes en**

<sup>21</sup> Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C -604 del 2000 MP: Carlos Gaviria Díaz.

*materia tributaria no pueden afectar situaciones ya reconocidas y cuyos efectos se hayan dado bajo una legislación anterior, por lo cual este principio prohíbe en materia de tributos que una ley tenga efectos con anterioridad a su vigencia, salvo que se trate de una disposición más favorable para el contribuyente. **Para que existan derechos adquiridos en materia tributaria deben existir por tanto situaciones jurídicas consolidadas, las cuales no pueden ser afectas o desmejoradas por la normatividad posterior, en detrimento de los intereses de los contribuyentes**<sup>22</sup>(Subrayas y negrilla por fuera del texto original).*

La jurisprudencia citada hace referencia expresa al concepto de derechos adquiridos en el contexto del derecho tributario, condicionando su existencia a la presencia de una situación jurídica consolidada anterior, que justifique suficientemente su protección. Es más, todas las sentencias concuerdan en el hecho de que tanto las situaciones jurídicas consolidadas como los derechos adquiridos (siendo éstos últimos consecuencia de dichas situaciones), funcionan como límites a la potestad configurativa del legislador, de modo que, en aquellas circunstancias en que éste expida una ley tributaria cuyos efectos les desconozcan o vulneren, dicha norma se erige como inconstitucional, debido a que va en contravía de lo dispuesto por los artículos 58, 95 #9 y 363 de la Carta Política.

#### **Análisis del caso concreto**

Teniendo en cuenta que ya se justificó la presencia de una situación jurídica consolidada que emana del beneficio tributario consagrado en el artículo 4° de la ley 1429 de 2010 (para las empresas que antes de la expedición de la ley 1819 hayan cumplido con todos los requisitos contenidos en la referida prescripción), basta con remitirse a la jurisprudencia que entiende los derechos adquiridos como una consecuencia de éstas situaciones, aún en el campo tributario, para entender que son merecedores de protección constitucional.

Sin embargo, para complementar todo lo anterior, la sentencia del Consejo de Estado que estudia el caso relacionado con la ley 1429 también ha hecho referencia a la existencia de derechos adquiridos para los contribuyentes originados en esa misma ley, en particular aquellos que emanan del beneficio tributario al que tantas veces se ha hecho referencia en ésta demanda. Se reitera que, según la Corporación: "**(...) acreditados los requisitos y condiciones por los contribuyentes, éstos adquieren el derecho a disfrutar del beneficio por esos cinco años, salvo que se incumpla con las obligaciones legales (...)**<sup>23</sup>(Subrayas y negrilla por fuera del texto original). En todo caso, debe insistirse en que el beneficio del artículo 4° de la ley 1429 debe interpretarse como unitario -y no como una serie de beneficios que el contribuyente obtiene año a año- y restringido por un ámbito temporal específico de cinco años -que repercute en la confianza que el

<sup>22</sup> Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-952 de 2007 MP: Jaime Araujo Rentería.

<sup>23</sup> Consejo de Estado en la sentencia 20731 del 28 de agosto de 2014

legislador genera en el contribuyente de que las condiciones y efectos del beneficio se mantendrán incólumes una vez éste lo adquiera- para concluir que éste hace parte de una situación jurídica consolidada y, por ende, (de acuerdo con una de las posturas jurisprudenciales formuladas por las altas cortes) genera derechos adquiridos para las empresas que hayan cumplido a cabalidad con las condiciones impuestas en el régimen tributario colombiano. Así, para éste caso concreto, el beneficio tributario de pago progresivo de impuesto sobre la renta y complementarios, es un derecho que ha ingresado en el patrimonio de las empresas que han cumplido y han acreditado el cumplimiento de todos los requisitos exigidos para su obtención, antes de la expedición de la ley 1819 de 2016.

En ese orden de ideas, y retomando los argumentos formulados en el primer cargo de inconstitucionalidad, cabe reiterar que, la norma tributaria que traslada sus efectos a situaciones formalizadas bajo la vigencia de una ley anterior, y en esa medida vulnera derechos que previamente han ingresado al patrimonio de los sujetos de derechos, es una norma se aparta abiertamente lo consagrado en el artículo 58 del Estatuto Superior. En ese sentido, el párrafo 3° del artículo 100° de la ley 1819 de 2016 adolece de inconstitucionalidad.

**3. La norma jurídica cuya constitucionalidad se demanda es de carácter retroactivo y por ende infringe lo dispuesto en el inciso 2° del artículo 363 de la Carta Política:**

La Carta Política de 1991 deja en manos de la ley la creación y regulación del tributo. Al respecto, el artículo 338 del Estatuto Superior establece que *"En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales y parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. (...)".* Cabe aclarar que mucho se ha discutido sobre la interpretación del artículo citado, pero que la doctrina y la jurisprudencia constitucional han convenido en que, corresponde exclusivamente a la ley -y no a las ordenanzas y los acuerdos- la fijación de los elementos esenciales del tributo, de modo que el legislador es el único que cuenta con la competencia para la creación de nuevos tributos y para la modificación de las características esenciales de los tributos ya existentes. Lo anterior tiene rango de principio constitucional y es denominado como reserva de ley o reserva legal. No obstante, las entidades territoriales gozan de un margen de acción que se concreta en la posibilidad de establecer tributos de carácter local, siempre y cuando las corporaciones administrativas (Asambleas y Concejos) de dichas entidades se ajusten a los parámetros previamente fijados en la ley. Sin embargo, la competencia que la Constitución Política le ha otorgado al legislador en forma de potestad configurativa no es absoluta y, por el contrario, tiene una

serie de limitaciones en los demás principios constitucionales del derecho tributario<sup>24</sup>, cuales son la seguridad jurídica, la justicia fiscal, la generalidad, la equidad, la progresividad y la eficiencia, y en la prohibición expresa contenida en el segundo inciso artículo 363 de la Carta, de acuerdo con la cual *"Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad"*. Ésta última limitación constitucional a la potestad configurativa del legislador en materia tributaria es conocida como *irretroactividad* de la ley tributaria.

Ahora, siendo la retroactividad la extensión de los efectos de una norma jurídica a hechos o actos consolidados con anterioridad a su vigencia, debe interpretarse que, al incluir esa limitación en el segundo inciso del artículo 363 de la Carta, el constituyente quiso evitar que las normas jurídicas de carácter tributario produjeran esta clase de efectos. En relación con lo anterior, la Corte Constitucional se ha pronunciado respecto de la irretroactividad tributaria en los siguientes términos:

*"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."*<sup>25</sup>

Es preciso resaltar que en la consagración de la irretroactividad tributaria, el artículo 363 de la Carta Política no hace distinción entre las clases de normas tributarias a las que debe aplicarse la referida prohibición. Ahora bien, la jurisprudencia constitucional ha encontrado que si la norma tributaria implica una situación más favorable tanto para el contribuyente como para el bien común, es posible darle efectos retroactivos en virtud del principio de razón suficiente, abriendo la puerta a una *retroactividad in bonus*, cuyo contenido ha sido decantado en múltiples sentencias y textos jurídicos.

De la mano de lo anterior, debe determinarse por qué razón se limita la potestad configurativa del legislador en ese sentido particular, evitando que las leyes de índole tributario que se promulguen en un momento determinado lleguen a modificar situaciones ya perfeccionadas bajo la vigencia de una ley precedente. Al respecto, la Corte ha sostenido que aquello que justifica esa prohibición desde un punto de vista constitucional es la materialización de los principios de seguridad jurídica y legalidad. Ello puede observarse con toda claridad en la sentencia C-785

<sup>24</sup> Dichos principios están contenidos en los artículos 95 #9, 338 y 363 de la Carta y su contenido ha sido ampliamente decantado por la doctrina y la jurisprudencia de varios órganos judiciales, entre ellos la Corte Constitucional.

<sup>25</sup> Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-594 de 1993, Magistrado Ponente: Vladimiro Naranjo Mesa.

de 2012; providencia en la que la Corporación afirma que *"La irretroactividad de la ley tributaria pretende en esencia salvaguardar el principio de seguridad jurídica. En efecto, el hecho de que la norma tributaria tenga como característica el ser antecedente a la producción de las consecuencias normativas que establece, garantiza que el beneficiario o destinatario de la disposición la conozca, impide que el receptor o receptores de la norma tributaria sean sorprendidos con el gravamen y salvaguarda el principio constitucional de legalidad"*<sup>26</sup>.

En resumen, para que una ley tributaria sea considerada como retroactiva, la extensión de sus efectos debe ir en detrimento de situaciones jurídicas ya consolidadas o de los derechos adquiridos de los ciudadanos con arreglo a las normas vigentes (o ambas, dependiendo de la orientación teórica que se adopte), ya que, en ambas circunstancias, está produciendo efectos respecto de hechos ocurridos y perfeccionados bajo la vigencia de una norma anterior en el tiempo. Además, esa retroactividad viola expresamente una prohibición constitucional plasmada en el artículo 363, yendo en evidente desmedro de los principios de seguridad jurídica y de legalidad, tal y como lo refleja la jurisprudencia constitucional.

Así las cosas, y teniendo en cuenta lo esbozado hasta ahora en la presente demanda, el parágrafo 3° del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016 es una norma tributaria retroactiva, porque modifica sustancialmente la tarifa preferencial respecto de todos los contribuyentes beneficiarios del pago progresivo del impuesto de acuerdo con el artículo 4° de la ley 1429, y se están extendiendo sus efectos a situaciones que se habían consolidado en su totalidad bajo la vigencia de una norma anterior, o se están vulnerando derechos previamente adquiridos como consecuencia de los efectos de esa disposición previa. La anterior afirmación cobra mas sentido si se toma en cuenta que, uno de los elementos esenciales del beneficio es la duración o el tiempo durante el cual, el contribuyente es beneficiario del trato preferencial, esta situación es lo que genera que la aplicación del parágrafo 3° del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016 sea retroactivo, puesto que, existe el derecho a gozar de un determinado trato preferencial durante un lapso de tiempo, y si una norma posterior modifica este tratamiento durante el lapso mencionado, estará modificando una situación consolidada en el pasado, en otras palabras, algo que se consolidó en el pasado bajo la vigencia de un ley esta siendo modificado por una norma posterior. En ese orden de ideas, la norma demandada infringe el artículo 363 de la Carta Política.

#### 4. Competencia de la Corte para conocer de la presente demanda:

La Corte Constitucional es competente para conocer de la presente de manda, en virtud de lo dispuesto en el numeral 4° del artículo 241 de la Constitución Política

<sup>26</sup> Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C- 785 de 2012, Magistrado Ponente:

de Colombia, de acuerdo con el cual "A la Corte Constitucional se le confía la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución, en los estrictos y precisos términos de este artículo. Con tal fin, cumplirá las siguientes funciones:

4. Decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes, tanto por su contenido material como por vicios de procedimiento en su formación."

Dicha competencia se encuentra reiterada en el artículo 43 de la Ley 270 de 1996, puesto que establece que "La Corte Constitucional ejerce la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución en los estrictos y precisos términos de los artículos 241 al 244 de la Constitución Política".

Por su parte, el Decreto Legislativo 2067 de 1991 establece el régimen procedimental de los juicios y actuaciones que deban surtirse ante la Corte Constitucional.

Son ustedes, entonces, competentes. Honorables Magistrados, para conocer y fallar sobre esta demanda.

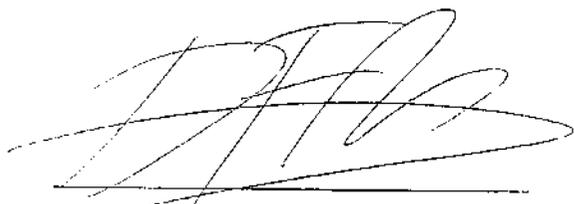
#### 5. Notificaciones

El suscrito recibirá notificaciones en la Calle 22ª # 50 - 49, Torre 1 Apartamento 1104, o en la siguiente dirección de correo electrónico:

[dmoreno@kompasasesores.com](mailto:dmoreno@kompasasesores.com)

De los Honorables Magistrados,

Con todo respeto,



Diego Felipe Moreno Camargo

C.C: 1.032.457.322 de Bogotá D.C.