



# Sentencia 430 de 2009 Corte Constitucional

SENTENCIA C-430/09

Referencia: expediente D-7645

Demandante: Juan Manuel Charry Urueña.

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 1º (parcial) de la Ley 1250 de 2008.

Magistrado Ponente:

Juan Carlos Henao Pérez

Bogotá D.C., primero (1) de julio de dos mil nueve (2009)

LA SALA PLENA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL,

en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y en cumplimiento de los requisitos y trámites establecidos en el decreto 2067 de 1991, profiere la presente

SENTENCIA

## I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública consagrada en el artículo 241 superior el ciudadano Juan Manuel Charry Urueña, instauró demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 1º (parcial) de la Ley 1250 de 2008.

Cumplidos los trámites previstos en el artículo 242 de la Constitución y en el Decreto 2067 de 1991, la Corte Constitucional procede a decidir acerca de la demanda en referencia.

## II. NORMA DEMANDADA

El aparte de la disposición demandada es el siguiente:

"LEY 1250 DE 2008

(Noviembre 27 de 2008)

Diario Oficial No. 47186 de 27 de noviembre de 2008

"ARTÍCULO 1º. Adíquese el siguiente inciso al artículo 204 de la Ley 100 de 1993, modificado por el artículo 10 de la Ley 1122 de 2007, el cual se entenderá incluido a continuación del actual inciso primero, así:

"Artículo 204. Monto y distribución de las cotizaciones.

'(...) La cotización mensual al régimen contributivo de salud de los pensionados será del 12% del ingreso de la respectiva mesada pensional, la cual se hará efectiva a partir del primero de enero de 2008". (Subrayado fuera de texto)

## III. LA DEMANDA

El actor manifiesta que el aparte que se demanda del artículo 1º de la Ley 1250 de 2008, vulnera los artículos superiores 363 -irretroactividad de la ley tributaria-, 338 -aplicación de la ley tributaria a partir del período que comience después de la vigencia de la respectiva ley- y, 48 -destinación específica de los recursos de la seguridad social.

Según se indica en la demanda, el que en el artículo 1º de la Ley 1250 de 2008 se hubiese establecido que la disminución de la base de cotización mensual al régimen contributivo de salud de los pensionados se haría efectiva a partir del 1º de enero de 2008, cuando la Ley 1250 se expidió el 27 de noviembre de 2008, no se debió a la decisión del legislativo de otorgar efectos retroactivos a la norma, sino al producto de la dilación en el trámite de las objeciones propuestas presentadas por el Gobierno Nacional el 4 de enero de 2007, las cuales fueron definitivamente resueltas mediante la sentencia C-838 del 27 de agosto de 2008, de manera que los efectos previstos inicialmente en la ley eran los pertinentes de haberse surtido el trámite en términos normales.

Efectuada esta precisión pasa el actor a someter a consideración de la Corporación los siguientes cargos:

### 3.1. Primer cargo: Irretroactividad de la ley tributaria

No cabe duda al actor que las cotizaciones al Sistema de Seguridad Social en Salud que regula el artículo 1 de la Ley 1250, corresponden a contribuciones parafiscales y, en consecuencia, les son aplicables las disposiciones constitucionales que prohíben la retroactividad de las normas tributarias, según lo prescribe el inciso segundo del artículo 363 superior. Al respecto sostiene la jurisprudencia<sup>1</sup>:

"En la Constitución se establecieron dos normas que regulan la aplicación de la ley tributaria en el tiempo. De una parte, el inciso segundo del artículo 363 según el cual 'las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad' y, de otra parte, el inciso tercero del artículo 338 que señala que 'las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea hechos ocurridos durante un período de tiempo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo'"

A juicio del actor, el que la norma acusada genere efectos once meses atrás de su entrada en vigencia, revela a todas luces un efecto retroactivo que no fue objeto de discusión legislativa. Este efecto en el tiempo, vulnera situaciones jurídicas consolidadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1250 de 2008, por cuanto las cotizaciones realizadas por los pensionados al Sistema de Seguridad Social en Salud, entre enero y noviembre de 2008, se efectuaron bajo el imperio de una ley anterior y se consolidaron bajo sus efectos, con lo cual resulta evidente la violación al artículo 363 superior.

Precisa el actor que también en materia de exenciones y beneficios tributarios, sus efectos se predican hacia el futuro y, no de manera retroactiva, según se ha señalado, entre otras, en la sentencia C-604 de 2003:

"No se olvide que si bien el legislador está autorizado constitucionalmente para modificar o derogar la legislación tributaria esto solamente puede hacerse hacia futuro y, siempre y cuando, se respeten los derechos consolidados al amparo de las normas antes vigentes."

Por tanto concluye el demandante que aún al establecer un beneficio con efectos retroactivos, como es el caso de la disposición acusada, por la cual se establece una tarifa más baja en la contribución parafiscal al Sistema de Seguridad Social en Salud de los pensionados, se viola la Constitución Política y, específicamente, el mandato contenido en el Artículo 363 superior.

### 3.2. Segundo cargo. Aplicación de la ley tributaria para el período que comience después de su vigencia. (Artículo 338 Superior, inciso tercero)

Precisa el actor que el artículo 388 de la Carta, establece que las leyes que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley. En relación con este punto cita el actor la sentencia C-1006 de 2003, según la cual:

"Sin embargo, como se ve, el inciso tercero señala la prohibición de cobrar tributos que tengan como resultado actos sucesivos ocurridos antes de la vigencia de la ley o en el mismo período fiscal en que ésta entra a regir. Es decir fue el propio Constituyente, quien en aras de proteger al contribuyente estableció esta limitación."

Entonces, cuando la Constitución hace referencia a los impuestos cuya base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período de tiempo determinado, está refiriendo precisamente a impuestos clasificados doctrinalmente como de período, pues como se dijo, en esta clasificación, la obligación tributaria se cataloga por períodos que van de diciembre a enero de cada año conforme a la ley anterior."

De acuerdo con lo expuesto, el actor concluye que la contribución parafiscal al Sistema General de la Seguridad Social es de período, razón por la cual cualquier modificación debía operar a partir del mes siguiente a la promulgación de la ley, de manera que la aplicación de una nueva tarifa con fecha anterior a su vigencia vulnera de manera manifiesta el artículo 338 superior.

### 3.3. Tercer cargo. Destinación específica de los recursos de seguridad social -artículo 48, inciso quinto-

Señala el actor que el inciso quinto del artículo 48 constitucional indica que no se podrán destinar los recursos de la seguridad social a fines diferentes. En relación con este cargo el actor se limita a afirmar, que la aplicación de la norma demandada en forma retroactiva haría que recursos ya pertenecientes al Sistema General de Seguridad Social en Salud -situación jurídica consolidada- se dirigieran a rembolsar a los pensionados un porcentaje de las sumas de dinero cotizadas durante los meses de enero a noviembre de 2008.

## IV. INTERVENCIONES

### 4.1. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Expone el apoderado del Ministerio de Hacienda y Crédito Público que la expresión cuya inexequibilidad se solicita, no fue materia de las objeciones presidenciales resueltas mediante la sentencia C-838 de 2008, a propósito del artículo 1 de la Ley 1250 de 2008 y, en consecuencia, podría plantearse lo que la jurisprudencia ha denominado cosa juzgada aparente o relativa. Así, recuerda que las objeciones presidenciales estaban dirigidas contra la reducción de la tarifa de cotización obligatoria a salud de los pensionados, pues en concepto del Gobierno lesionaba el principio de solidaridad previsto en el artículo 48 superior, de manera que tal como aparece en la parte motiva de la citada sentencia quedó excluido de todo debate los efectos en que se aplicaría dicha disposición.

Al respecto, señaló el apoderado del Ministerio de Hacienda que la Corte Constitucional frente a este punto ha establecido:

"[...] a la Corte es a quien compete definir los efectos y alcances de sus fallos, y en esta medida mal haría en darle alcance de cosa juzgada absoluta a una decisión que limitó expresamente sus efectos al asunto analizado. Allí es donde surge la cosa juzgada aparente<sup>2</sup>, pues al estudiarse por esta corporación, en la sentencia C-705 de 2002 las nuevas normas del proyecto de ley según las disposiciones de la Corte en relación con las objeciones que prosperaron, análisis que se limitaba exclusivamente a ellas y no a todas las normas comprendidas en el proyecto de ley, tal pronunciamiento no puede tener el alcance de cosa juzgada respecto a todo el articulado del proyecto."

Precisado este asunto, el representante del Ministerio de Hacienda y Crédito Público enfatiza en que la demanda que se analiza tiene por objeto demostrar la inexequibilidad de la vigencia con que se aplica la reducción de la tarifa prevista en el artículo 1º de la Ley 1250 de 2008, en tanto indica una aplicación retroactiva a partir del 1 de enero de 2008, alcance que no fue el pretendido por el legislador, sino el producto del trámite de objeciones presidenciales. En ese orden, recuerda que la iniciativa presentada por el Gobierno Nacional disponía que:

"La cotización que pagan los pensionados al Sistema General de Seguridad Social en Salud, a partir del mes siguiente al de la publicación de la presente ley será así [...]"

La expresión "*la cual se hará efectiva a partir del primero de enero de 2008*" se introdujo realmente en las ponencias de idéntica redacción para segundo debate tanto del Senado de la República como de la Cámara de Representantes, como consta en las Gacetas del Congreso números 637 del 6 de diciembre de 2007 y 636 de la misma fecha. El texto definitivo del proyecto de ley -que incluía la expresión demandada- fue aprobado en la sesión plenaria del Senado de la República del 11 de diciembre de 2007 y en la sesión plenaria de la Cámara de Representantes el mismo día. De manera que la decisión del legislador estaba claramente dirigida a imprimir efectos hacia el futuro.

Considera también el interviniante, que la expresión demandada vulnera el principio de solidaridad, dado que la contribución a la financiación del Régimen Subsidiado de Salud por parte de los pensionados mediante el punto y medio porcentual de su cotización obligatoria a salud se causó y realizó con anterioridad a la expedición de la Ley 1250 de 2008 y, mal haría el operador jurídico ordenar que dicha contribución sea devuelta, pues admitir esa tesis sería anteponer: (i) El interés particular de cada pensionado que se beneficiaría con la eventual devolución del medio punto de su cotización a salud efectuada entre los meses de enero a noviembre de 2008. (ii) La realización del principio de solidaridad, pues con esa cotización se financiaron subsidios a la demanda (UOC subsidiada) de unas 300.000 personas sin capacidad de pago. Razón por la cual, debe prevalecer su aplicación hacia el futuro.

Después de una amplia explicación sobre los alcances de la norma acusada el Ministerio concluye que la cotización obligatoria en salud es un tributo de carácter parafiscal que contribuye a la financiación de la Seguridad Social en Salud del mismo cotizante, pero también de la población sin capacidad de pago afiliada al Régimen de Seguridad Social en Salud. Como tributo, es de período mensual y, por tanto, los cambios que opere deben aplicarse en el mes siguiente de expedición de la ley. Adicionalmente, aclara que la modificación introducida por la Ley 1250 de 2008 constituye una reducción a la tarifa de la cotización y no una exención en tanto no afecta la base gravable de la cotización obligatoria en salud de los pensionados.

Por las razones expuestas considera el Ministerio de Hacienda y Crédito Público que deben prosperar los cargos de la demanda.

#### 4.2. Intervenciones extemporáneas.

Las intervenciones de la Confederación Nacional del Trabajo, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, la Asociación Colombiana de Empresas de Medicina -ACEMI- y del ciudadano Jorge Andrés Illera Cajiao, no serán tenidas en cuenta dentro de este proceso de constitucionalidad, por cuanto fueron presentadas de manera extemporánea, como se evidencia en informes de la Secretaría General de esta Corporación. (Folios 33, 86,94 y 97).

#### V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

En su concepto del 30 de abril de 2009, el Procurador General de la Nación, solicitó a la Corte Constitucional declarar la inexequibilidad de la expresión "[...]*la cual se hará efectiva a partir del primero de enero de 2008*[...]" contenida en el artículo 1 de la Ley 1250 de 2008, por el cual se adicionó el inciso del artículo 204 de la Ley 100 de 1993, modificado por el artículo 10 de la Ley 1122 de 2007, en atención a las siguientes consideraciones:

5.1. En primer término se refiere la Vista Fiscal a la inexistencia de cosa juzgada absoluta en relación con el artículo parcialmente acusado, pues si bien el artículo 1 del Proyecto que finalmente se convirtió en la Ley 1250 de 2008 fue objeto de la sentencia C-838 de 2008 de la Corte Constitucional, ésta tuvo como antecedente las objeciones presidenciales por supuesta violación a los artículos 13, 48 y 154 de la Constitución Política; así las objeciones que atacaban el artículo 48 superior apuntaban a la vulneración del principio de solidaridad con ocasión de la disminución en 0.5% de la tarifa de cotización al Sistema, en tanto que en la presente demanda se argumenta la violación del artículo 48 superior pero originado en la posibilidad de devolver las cotizaciones realizadas por los pensionados desde el 1 de enero hasta el 27 de noviembre de 2008, lo cual descarta todo asomo de cosa juzgada.

5.2. No obstante tal precisión, el Ministerio Público se abstiene de pronunciarse respecto al cargo relativo a una posible vulneración del artículo 48 Constitucional, en consideración a que el argumento que presenta el actor para sustentar del cargo, radica en que la aplicación retroactiva de la tarifa establecida en la Ley 1250 de 2008, implicaría la devolución de un porcentaje correspondiente al 0.5% de las cotizaciones efectuadas por los pensionados durante el período comprendido entre los meses de enero y noviembre de 2008, aspecto que pone de manifiesto que la vulneración no se deriva del texto normativo contenido en la disposición que se demanda sino que corresponde a una consecuencia de la aplicación de la norma, lo que en términos del Decreto 2067 de 1991 hace inviable su revisión.

5.3. Frente al cargo dirigido contra el artículo 363 superior, concluye el Ministerio Público que las contribuciones parafiscales son gravámenes obligatorios que afectan a un grupo económico determinado y que tienen una destinación específica en cuanto se utilizan en beneficio del sector económico que soporta el gravamen, las cuales no se someten a normas de ejecución presupuestal y son administradas por órganos que hacen parte de este renglón económico. Así, las cotizaciones al Sistema de Seguridad Social en Salud resultan ser contribuciones parafiscales tal como se ha señalado en las sentencias C-1000 de 2007 y, en la misma C-338 de 2008, entre otras.

Toda vez que las cotizaciones al régimen de Seguridad Social son contribuciones parafiscales, se encuentran sujetas a las regulaciones constitucionales que las rigen, entre otras, al principio de irretroactividad de los tributos previsto en el artículo 363 de la Constitución Política. En esos términos, la nueva ley a pesar de consagrar un beneficio para los pensionados, debe atender los preceptos y prohibiciones constitucionales, además de respetar los efectos producidos por la ley tributaria en el pasado, es decir, las situaciones jurídicas consolidadas no pueden ser desconocidas por la nueva ley, razón por la cual, el cargo contra el artículo 363 superior está llamado a prosperar.

5.4. Finalmente, la Vista Fiscal manifiesta que las cotizaciones efectuadas por los pensionados al Sistema de Seguridad Social en Salud son de causación inmediata, por cuanto la obligación de pago surge a la vida jurídica en un solo instante y, no requiere término alguno para la conformación de su base tal como ocurre en los llamados tributos de período. La obligación de cotización al régimen de Seguridad Social en Salud, surge con el pago mensual al pensionado y se liquida sobre la respectiva mesada pensional, en este sentido no se encuentra vulneración alguna al artículo 338 de la Constitución Política.

## VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS DE LA CORTE

### 1. Competencia

La Corte Constitucional es competente para conocer de la presente demanda, en los términos previstos por el numeral 4 del artículo 241 de la Constitución Política, al dirigirse contra disposiciones que integran una ley.

### 2. Cuestiones previas.

#### 2.1. Cosa juzgada relativa.

Antes de pasar al análisis de fondo de la expresión acusada del artículo 1 de la Ley 1250 de 2008, encuentra esta Sala que la Corte Constitucional se pronunció respecto del artículo 1 del proyecto de ley No.026 de 2007 (Senado) y 121 de 2007 (Cámara), "por el cual se adicionan dos incisos al artículo 204 de la Ley 100 de 1993 modificado por el artículo 10 de la Ley 1122 de 2007 y un inciso al artículo 19 de la Ley 100 de 1993 modificado por el artículo 6º de la Ley 797 de 2003" -hoy día artículo 1 de la Ley 1250 de 2008-, mediante la sentencia C-838 de 27 de agosto de 2008, con ocasión de las objeciones planteadas por el Gobierno Nacional durante su trámite.

Dichas objeciones se fundaron en la vulneración de los artículos 13, 48 y 154 de la Constitución Política, pues en concepto del Gobierno Nacional la disminución en el porcentaje de cotización de los pensionados al Sistema de Seguridad Social en Salud atentaba contra: (i) El principio de solidaridad -Artículo 48 de la Carta-, (ii) La iniciativa exclusiva del ejecutivo en materia tributaria, en tanto no se contó con el aval del Gobierno para la disminución de la tarifa -Artículo 154 superior- y, (iii) El principio de igualdad al otorgar un privilegio a un segmento de la universalidad de cotizantes al Sistema de Seguridad Social en Salud -Artículo 13 superior-.

Al respecto, la Corte Constitucional resolvió encontrar infundadas las objeciones por inconstitucionalidad y declarar exequible el citado artículo 1 "[...] exclusivamente respecto de las objeciones formuladas [...]", de donde se infiere que la Corporación delimitó expresamente en la parte resolutiva de la sentencia C-338 de 2008 el alcance de su decisión, restringiéndola a las objeciones efectuadas por el Gobierno Nacional, evento en el cual se presenta lo que la jurisprudencia ha denominado como cosa juzgada relativa explícita<sup>3</sup>, que surge cuando la propia Corte en la parte resolutiva de la providencia, limita el alcance de la cosa juzgada. Desde ese punto de vista, los cargos que por esta vía se formulan y que hacen referencia a la expresión "[...] la cual se hará efectiva a partir del primero de enero de 2008", no se encuentran cobijados por el fenómeno de cosa juzgada absoluta, lo que hace viable su análisis constitucional.

Así, como elemento de corrección ante la intervención efectuada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, conviene aclarar que en el presente caso se está frente a la modalidad de cosa juzgada relativa explícita y, no frente al caso de cosa juzgada aparente, la cual ocurre cuando en la parte motiva de una sentencia la Corte no se pronuncia en lo absoluto sobre el contenido normativo de un texto, pero por error resuelve de fondo en relación con éste<sup>4</sup>. La existencia de una cosa juzgada aparente no depende de que determinados cargos hayan sido estudiados en la parte motiva de la sentencia, sino de que el texto sobre el cual recae el pronunciamiento haya sido realmente analizado<sup>5</sup>.

#### 2.2. Inhibición frente al cargo dirigido por violación al artículo 48 superior

Manifiesta el actor que el aparte demandado del artículo 1 de la Ley 1250 de 2008 resulta contrario al artículo 48 Constitucional, sin más argumento que señalar que ante una eventual devolución de las cotizaciones efectuadas por los pensionados durante los meses de enero y noviembre de 2008, se vulneraría el principio de destinación específica de los recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud. Dicha afirmación resulta precaria para sustentar ante esta Sala el cargo constitucional contra la norma acusada, más aún si como se advierte, el reclamo tiene que ver con los efectos de la aplicación de la norma y, no con el contenido material de ésta.

Es así como a partir de esta sucinta manifestación se puede deducir que el cargo no resulta de una confrontación directa entre la norma constitucional y la disposición acusada, de manera que no es posible su trámite por vía de la acción pública que se depreca, por ineptitud sustancial, de conformidad con el Decreto 2067 de 1991 y reiterada jurisprudencia de esta Corporación que en este evento impide que la Corte

se pronuncie de fondo<sup>6</sup>. Así, la formulación de un cargo constitucional concreto contra la norma demandada es uno de los requisitos materiales que debe cumplir el demandante, razón por la cual al ciudadano se le impone como carga mínima, que sustente de manera específica el concepto de la violación, a fin de que pueda existir una verdadera controversia constitucional<sup>7</sup>.

En ese orden de ideas, la Corte ha establecido que un cargo de inconstitucionalidad es apto para propiciar un juicio de inexequibilidad sólo si cumple con los requisitos de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia<sup>8</sup>, los cuales no se reúnen respecto del cargo en análisis, razón por la cual la Sala se declara inhibida para tramitarlo.

### 3. Problema Jurídico

En consideración a que los cargos propuestos en la demanda de inconstitucionalidad giran en torno a los efectos retroactivos otorgados por la Ley 1250 de 2008 a la reducción en la tarifa de la cotización que deben efectuar los pensionados al Sistema de Seguridad Social en Salud y, que tales cotizaciones han sido catalogadas por la jurisprudencia de esta Corporación como "contribuciones parafiscales"<sup>9</sup>, el problema jurídico a resolver por la Corte es si:

¿Resulta ajustada a la Constitución -artículos 338 y 363-, la aplicación con efectos retroactivos de una norma que dispone para los pensionados una tarifa menor de cotización al Régimen de Seguridad Social en Salud, teniendo en cuenta que dichas cotizaciones son catalogadas como contribuciones parafiscales?

Para resolver tales interrogantes corresponde a la Corte analizar los siguientes puntos: (i) Antecedentes legislativos del artículo 1º de la Ley 1250 de 2008. (ii) Principio de irretroactividad de la ley tributaria frente a modificaciones que beneficien al contribuyente. (iii) Caso concreto.

#### 3.1. Antecedentes del artículo 1º de la Ley 1250 de 2008.

La seguridad social es un servicio público de carácter obligatorio, que se presta bajo la dirección, coordinación y control del Estado, el cual tiene a su cargo la función de organizar, dirigir y reglamentar dicha prestación conforme a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad -Artículos 48 y 49 de la Carta-. En cumplimiento de este imperativo, la Ley 100 de 1993 implementó el Sistema de Seguridad Social en Salud, dirigido a garantizar a toda la población el acceso a este servicio público en su diferentes niveles; así el artículo 157 de la Ley 100, señala que se accede el Sistema de Seguridad Social en Salud como afiliado bien al régimen contributivo o al régimen subsidiado y, en forma temporal, como vinculado.

Los afiliados que se integran al Sistema a través del régimen contributivo son las personas laboralmente activas y los pensionados o jubilados con capacidad de pago, de manera que los aportes que provienen de la cotización de la población pensionada se causan mes a mes y constituyen un importante rubro de ingreso para el Sistema de Seguridad Social en Salud. De allí que la regulación de los porcentajes de dichos aportes no haya sido un tema específico en materia de financiación del Sistema de Salud en Colombia.

Muestra de ello es que el artículo 204 de la Ley 100 de 1993 establecía como monto máximo de cotización mensual para los pensionados al Régimen de Seguridad Social en Salud un porcentaje del 12%, el cual fue incrementado en un 0.5%, para un total de 12.5% sobre la mesada pensional, mediante el artículo 10 de la Ley 1122 de 2007 -vigente hasta el mes de noviembre de 2008-, por el cual se modificó el inciso 1º del artículo 204, que quedó así:

"Artículo 204. Monto y distribución de las cotizaciones. La cotización al Régimen Contributivo de Salud será, a partir del primero (1º) de enero del año 2007, del 12,5% del ingreso o salario base de cotización, el cual no podrá ser inferior al salario mínimo. La cotización a cargo del empleador será del 8.5% y a cargo del empleado del 4%. Uno punto cinco (1,5) de la cotización serán trasladados a la subcuenta de Solidaridad del Fosyga para contribuir a la financiación de los beneficiarios del régimen subsidiado. Las cotizaciones que hoy tienen para salud los regímenes especiales y de excepción se incrementarán en cero punto cinco por ciento (0,5%), a cargo del empleador, que será destinado a la subcuenta de solidaridad para completar el uno punto cinco a los que hace referencia el presente artículo. El cero punto cinco por ciento (0,5%) adicional reemplaza en parte el incremento del punto en pensiones aprobado en la Ley 797 de 2003, el cual sólo será incrementado por el Gobierno Nacional en cero punto cinco por ciento (0,5%) ."(Resaltado fuera de texto)

No obstante el logro alcanzado con este incremento, que entre otras cosas fue declarado constitucional mediante la sentencia C-1000 de 2007, el Ejecutivo no cesó en su interés de aumentar el porcentaje de cotización de los pensionados al Sistema, de manera que oscilara entre el 12% y el 13% de acuerdo con el monto de la mesada pensional, dentro de un esquema de escala ascendente proporcional. Con tal fundamento, el 24 de julio de 2007 el Ejecutivo presentó a consideración del Congreso el proyecto de Ley No. 026<sup>10</sup> Senado y 121 Cámara<sup>11</sup> -hoy Ley 1250 de 2008-, al cual el Legislativo introdujo modificaciones que, en cambio de graduar la tarifa de manera proporcional a la mesada pensional, la disminuyó en un 0.5%, aduciendo que la modificación que se introdujo en la Ley 1122 de 2007 generó un impacto negativo en el ingreso de los pensionados cuya mesada era equivalente a un salario mínimo, la cual al no aumentar más allá del incremento anual establecido por la ley, neutralizó dicho ajuste.

El Presidente de la República, en comunicación del 6 de septiembre de 2007 dirigida a los presidentes de Senado y Cámara y de las Comisiones Séptimas del Congreso, solicitó trámite de urgencia al Proyecto de Ley número 026 de 2007 Senado y 121 Cámara, de manera que el 11 de septiembre de 2007 las mesas directivas autorizaron a sus comisiones para sesionar conjuntamente a fin de dar primer debate al proyecto de Ley.

El 9 de octubre de 2007 se presentó informe de ponencia de primer debate ante la Cámara de Representantes, advirtiendo que para no

disminuir los ingresos de los pensionados, su cotización al régimen contributivo de salud debería ser del 12% "a partir del mes siguiente de la publicación de la Ley"<sup>12</sup>. En el informe para ponencia del segundo debate ante la Cámara de Representantes se insistió en los argumentos planteados dirigidos a disminuir la tarifa de cotización.<sup>13</sup> Al rendir informe de conciliación del articulado se decide por las Comisiones Séptimas adicionar la frase "*la cual se hará efectiva a partir del primero de enero de 2008*".

Posteriormente, el Senado de la República en sesión plenaria del 11 de diciembre de 2007 aprobó el texto definitivo del Proyecto de Ley 026 de 2007 (Senado) y 121 de 2007 (Cámara) el cual establecía claramente que la cotización sería del 12% y se haría efectiva "a partir del 1º de enero de 2008"<sup>14</sup>.

El 27 de diciembre de 2007 la Secretaría General del Senado de la República remitió el proyecto de ley al Presidente de la República para su sanción ejecutiva; quien con oficio del 4 de enero de 2008 devolvió el Proyecto a la Presidencia del Senado, invocando la violación de los artículos 13, 48 y 154 superiores ante la disminución en la tarifa de cotización de los pensionados al Sistema de Seguridad Social en Salud. Tales objeciones fueron rechazadas por el Congreso, de manera que su trámite continuó ante la Corte Constitucional, la cual en sentencia C-838 del 27 de agosto de 2008, declaró infundadas las objeciones formuladas por el Gobierno Nacional.

Vistos los antecedentes precedidos resulta importante resaltar dos aspectos que deben ser considerados en el presente análisis:

i. Tal como lo afirma el actor y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, ni el Legislador ni el Ejecutivo tenían el propósito de otorgar efectos retroactivos a la disminución de la tarifa de cotización de los pensionados al Sistema de Seguridad Social en Salud, pues como se deduce de los antecedentes del trámite del proyecto de ley, la voluntad del legislador fue siempre la de otorgar efectos hacia el futuro respecto de la minoración de la tarifa.

Desde ese punto de vista, resulta ostensible la incidencia de un factor externo atribuible al trámite de objeciones presidenciales que favoreció la distorsión de los efectos que en el tiempo pretendió darse a la medida tarifaria. Dicho defecto no puede ser avalado de manera automática en beneficio del contribuyente, pues no obedeció a una decisión racional del legislador "*ratio scriptor*", cuyas decisiones deber estar orientadas por criterios de justicia y equidad, es decir, el efecto retroactivo otorgado a la medida tributaria no fue producto del análisis y debate de las implicaciones macroeconómicas que dicha medida acarrearía al Sistema de Seguridad Social en Salud ni a los pensionados, ya no en calidad de contribuyentes, sino de beneficiarios del Sistema.

ii. La Ley 1122 de 2007, que establecía un porcentaje de cotización equivalente al 12.5% sobre la mesada pensional, se encontraba produciendo efectos entre enero y noviembre de 2008, lapso durante el cual se causaron y pagaron las cotizaciones al Sistema de Seguridad Social en Salud con fundamento en la tarifa para entonces vigente, lo cual indiscutiblemente pone de manifiesto una situación jurídica consolidada bajo el imperio de la citada disposición y unos derechos adquiridos durante ese período por los beneficiarios del Sistema de Seguridad Social en Salud, que no son otros que las personas laboralmente activas y los pensionados y jubilados como se verá en detalle más adelante.

Efectuadas tales precisiones, pasa la Sala a revisar el principio de irretroactividad de la ley tributaria y su alcance frente a modificaciones favorables al contribuyente.

### 3.2. Principio de irretroactividad de la ley tributaria y su alcance frente a modificaciones favorables al contribuyente.

3.2.1. La Corte Constitucional en reiterada jurisprudencia ha atribuido a las cotizaciones efectuadas al Sistema de Seguridad Social en Salud, el carácter de "*contribuciones parafiscales*"<sup>15</sup>, definidas como gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la ley para un determinado sector, en que tales recursos se utilizan en su beneficio, tal como lo dispone el artículo 2 de la Ley 225 de 1995. Las contribuciones parafiscales no son otra cosa que un instrumento de intervención del Estado en la economía destinado a extraer recursos de un sector económico, para ser invertidos en el propio sector, al margen del presupuesto nacional, en donde su afectación a un propósito específico es su característica fundamental<sup>16</sup>.

Así, las contribuciones parafiscales en tanto gravámenes, se encuentran ineludiblemente sujetas a los principios de legalidad y reserva de ley, progresividad, equidad y eficiencia como cualquier otro tributo<sup>17</sup>. Al respecto, la sentencia C-643 de 2002 señaló:

"Los primeros están consagrados en el artículo 338 de la Carta. De acuerdo con el principio de legalidad, todo tributo requiere de una ley previa que lo establezca y la competencia para imponerlo radica en el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos municipales como órganos de representación popular. En virtud del principio de certeza, la norma que establece el impuesto debe fijar el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa. Y en razón del principio de irretroactividad, la ley que impone un impuesto no puede aplicarse a hechos generadores ocurridos antes de su vigencia."<sup>18</sup>. (Resaltado fuera de texto)

3.2.2. Ahora bien, es principio normativo general que las leyes -en sentido material- rigen a partir de su promulgación, aspecto que fue recogido en el artículo 52 del Código de Régimen Político y Municipal, de manera que sólo la ley está autorizada para señalar efectos distintos respecto de la aplicación de una determinada disposición en el tiempo. Sin embargo, en materia tributaria esta elasticidad se encuentra limitada por el artículo 363 Superior que establece de manera perentoria que las leyes tributarias no se aplican con retroactividad -sin diferenciar si son o no favorables al contribuyente<sup>19</sup>- y el artículo 338 Superior, según el cual tratándose de leyes que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, sólo pueden aplicarse a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, con lo cual se proscribe de manera categórica cualquier efecto hacia el pasado.

La irretroactividad de las normas jurídicas tributarias se respalda tradicionalmente en el concepto de seguridad jurídica, de manera que la norma

impositiva tenga un carácter previo a la producción de los hechos que regula, con el fin de que su alcance pueda ser conocido por los destinatarios de la norma y por los eventuales realizadores de los hechos generadores del gravamen, evitando de esta manera que los sujetos pasivos de la obligación tributaria y, aún los beneficiarios del gravamen, puedan ser tomados por sorpresa, lo que a su turno garantiza la realización del principio de legalidad, a partir del cual se amparan los hechos causados y consolidados bajo el imperio de una norma jurídica. Al respecto, se tiene que en sentencia C-185 de 1997 se estableció que la garantía de irretroactividad de la ley tributaria se plasmó en beneficio del contribuyente, con el fin de evitar que un Estado fiscalista abusara del derecho de imponer tributos.

3.2.3. A pesar de ello, mucho se ha discutido por la doctrina acerca de la posibilidad de otorgar efectos retroactivos a disposiciones que consagren beneficios o situaciones favorables al contribuyente. Es lo que ocurre en el caso concreto, en el que se verifica una modificación "favorable" al sujeto pasivo de la contribución parafiscal en materia de salud, la cual si bien no constituye una exención porque no afecta la base gravable de la cotización -mesada pensional-, si representa la minoración de la tarifa del tributo parafiscal, es decir, de la alícuota que al aplicarse a la base gravable señala el monto de la cotización obligatoria a cargo del pensionado, apelando a lo que podría denominarse "*favorabilidad tributaria*", en que la norma favorable al contribuyente, podría sustraerse al principio constitucional de irretroactividad tributaria aun pasando por alto los efectos causados bajo el imperio de una norma impositiva anterior.

3.2.4. Sobre esta materia ofrece luces la doctrina española<sup>20</sup> en la medida que su artículo 9.3 constitucional señala que "*La Constitución garantiza (...) la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas a los derechos individuales [...]*", lo que les ha llevado a distinguir entre irretroactividad "*in peius*" y retroactividad "*in bonus*", la primera impide aplicar, con efectos retroactivos, sanciones o penas que hagan más gravosa la situación del implicado; y la segunda, autoriza la aplicación retroactiva de disposiciones sancionatorias mas favorables, conocido como retroactividad "*in bonam parte*".

Al respecto, la misma doctrina reconoce que en España la retroactividad *in bonus* se ha extendido a campos diferentes al derecho penal en casos excepcionales en que se encuentra de por medio la garantía de derechos individuales, concepto frente al cual la jurisprudencia española ha adoptado interpretaciones diversas, sin llegar a precisar si, en sentido estricto, los derechos individuales hacen referencia a: i. hechos sancionadores restrictivos de derechos individuales; ii. hechos que afecten derechos fundamentales y libertades públicas; iii. hechos que afecten derechos individuales como el de propiedad privada, libre empresa y situaciones tributarias; o iv. hechos que afecten situaciones jurídicas consolidadas o derechos adquiridos según la teoría "*ius quae situm*", concluyendo que en materia de derechos individuales debe descartarse la interpretación más restrictiva, es decir, la que solo autoriza la retroactividad *in bonus* en materia sancionatoria y la más etérea que la limita frente al concepto de derecho adquirido.

Tantas y tan variadas interpretaciones derivaron en que el Tribunal Constitucional Español, hubiese optado por la garantía de irretroactividad en un sentido formal capaz de hacerlo funcionar con automaticidad e independencia de adherencias sustantivas a partir de la adopción de la tesis de "*efectos inmediatos de la ley benéfica*", sin agregar cargas valorativas al principio de irretroactividad, pues dicho Tribunal concluyó que lo mas apreciable de esta garantía debía ser su certeza y rigidez frente a eventuales interpretaciones deformadoras. Al tiempo, en materia tributaria señaló este Tribunal en la STC 126 / 1987, que: "*Afirmar la admisibilidad de la retroactividad de las normas fiscales no supone mantener, siempre y en cualquier circunstancia su legitimidad constitucional, que puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución. Esta postura, mantenida por la generalidad de la doctrina y reflejada en la jurisprudencia constitucional de otros países, está también en la base de algunos de los Autos de planteamiento de las presentes cuestiones, en los que la presunta inconstitucionalidad de la norma controvertida se fundamenta en la vulneración de los principios de capacidad económica, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad por referencia a la jurisprudencia italiana, alemana y norteamericana.*"<sup>21</sup>

3.2.5. En Colombia, se tiene que antes de la constitución de 1991 no existía mandato alguno que restringiera la aplicación retroactiva de la ley, de manera que en materia fiscal nada se oponía a aplicar modificaciones favorables al contribuyente con efectos retroactivos. Sin embargo, la Corte Suprema de Justicia sostuvo desde 1930 que el legislador podía aplicar variaciones a la tarifa y al régimen que determina la base gravable del impuesto a la renta, a los hechos realizados antes de la expedición de una nueva ley tributaria, siempre que los efectos de tal cambio sólo cubrieran un período gravable incompleto<sup>22</sup>, caso en el cual la Corte afirmaba que no existía retroactividad y, por lo mismo, no se vulneraban derechos adquiridos que se protegían, en ese entonces, por el artículo 30 Constitucional, hoy artículo 58 Superior. Ello porque sólo hasta la terminación de dicho período se podía establecer con certidumbre la consolidación de derechos adquiridos, lo que no es otra cosa que la aplicación de beneficios con "*efectos inmediatos*" para impuestos de período, tal como en el caso español.

A partir de la Constitución de 1991, la retroactividad *in bonus* se ha reconocido expresamente en materia penal en el artículo 29 de la Carta y en materia laboral en el artículo 53 Superior, con la finalidad de privilegiar y proteger derechos fundamentales como la libertad y el trabajo, respectivamente. No obstante, el reconocimiento de efectos retroactivos de beneficios en materia fiscal ofrece complejidades, más allá de la restricción perentoria del artículo 363 Constitucional, en tanto el gravamen lejos de constituir una sanción o restricción a un derecho fundamental, constituye un instrumento mediante el cual el ciudadano coadyuva con las cargas públicas del Estado de acuerdo con el artículo 95.9 de la Carta, de manera que los recursos que se recaudan tienen destinación pública de carácter social.

Al respecto, la Corte Constitucional ha reconocido que el principio de irretroactividad de la ley tributaria tiene como justificación la defensa del contribuyente frente a la imposición repentina de nuevas o más gravosas cargas. Sin embargo, asume que su aplicación no puede ser absoluta cuando se trate de modificaciones que resulten benéficas al contribuyente acogiendo un carácter eminentemente garantista y, en esa línea ha proferido providencias como la Sentencia C-527 de 1996, en virtud de la cual señaló:

*"Si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad, si puede aplicarse en el mismo período sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución. La prohibición contenida en esta norma está encaminada a*

impedir que se aumenten las cargas del contribuyente, modificando las regulaciones en relación con períodos vencidos o en curso. La razón de la prohibición es elemental: El que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe" (Resaltado y subrayado fuera de texto)

En el mismo sentido esta Corporación profirió la sentencia C-006 de 1998, según la cual:

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

'(...) 3.2. Antes de la reforma constitucional la jurisprudencia había aceptado la posibilidad de tributos retroactivos o que pudieran modificar en un determinado año gravable, y para ese mismo período, el tributo que se debía aplicar.

Sobre esta última posibilidad, esto es, de que en el curso de un período gravable fuera constitucionalmente admisible la reforma de una contribución aplicable a dicho período, había señalado el Consejo de Estado: "La ley sustancial tributaria que se promulga durante el transcurso de un período fiscal se aplica a los hechos gravables verificados durante todo el período. Es decir, el factor tiempo no se entiende en materia tributaria de la misma manera que en las leyes de otra categoría o materia, reguladores de derechos y obligaciones sustanciales, ante todo las relacionadas con impuestos de período. En estos casos comprende la vigencia de una ley los hechos ocurridos a partir de su expedición o promulgación y los hechos ocurridos durante el lapso anterior hasta el comienzo del período fiscal" (Sentencia de 30 de Agosto de 1979).

La nueva Constitución incorporó en materia tributaria importantes modificaciones, especialmente dos regulaciones (...) ' (...) La primera de ellas consagra como uno de los principios del sistema impositivo, el de que "las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad" (C.P. 363). Y la otra, que es una forma de aplicación del mismo principio, aunque dentro de unos perfiles propios, dispone que "las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo" (C.P. art. 338, inc. 3).

Esta última disposición elevó a canon constitucional la noción de período como un instrumento para regular la aplicación de los tributos. (...)"

3.3. Establecido lo anterior, cabe indagar si las previsiones del inciso tercero del artículo 338 superior que se acaba de examinar se imponen como marco de la conducta legislativa para las regulaciones que suprimen o reducen una obligación tributaria, esto es, si la norma respectiva tiene aplicación a partir del período que sigue después de iniciarse su vigencia, o puede comenzar a regir en forma inmediata.

'(...) Al limitarse en el tiempo la aplicación inmediata de una norma que regula un impuesto de período se busca favorecer al contribuyente, así sea en desmedro del erario, para defender en cierta medida el patrimonio de aquél y otorgarle la elemental oportunidad de que programe el gasto y ordene los medios que le permitan asumir su costo. En eso no hay nada de extravagante ni censurable, y por el contrario, ello responde a finalidades que se adecuan al principio de equidad y al de una justicia tributaria claramente cifrada sobre la realidad social.

Todo lo expuesto lleva a concluir en que el artículo 338 superior constituye ciertamente una regulación exclusivamente dirigida a la imposición de tributos, es decir, al diseño y establecimiento de una carga fiscal, de manera que no es aplicable cuando el legislador pretende, por el contrario, modificar o suprimir tales obligaciones.

Por lo mismo, las normas que derogan tributos o establecen medidas que eximen o disminuyen de tales obligaciones a los contribuyentes, tienen efecto general inmediato y principian a aplicarse a partir de la promulgación de la norma que las establece, salvo, por supuesto, que el legislador expresamente haya establecido reglas específicas para su vigencia." (Resaltado fuera de texto)

De lo trascrito se infiere que la jurisprudencia de esta Corte, en desarrollo del principio de favorabilidad, mantiene la línea jurisprudencial asumida por la Corte Suprema Justicia con anterioridad a la expedición de la Constitución de 1991, al autorizar la aplicación inmediata de modificaciones que beneficien al contribuyente respecto de los denominados tributos de período, es decir, siempre que los hechos económicos gravados no se hayan consolidado, caso en el cual se está frente al fenómeno de retrospectividad de la ley y no de irretroactividad propiamente dicha, lo cual significa que se deja a salvo la prohibición de aplicación retroactiva de la ley tributaria contenida en el artículo 363 Superior.

Esta posición jurisprudencial resulta justa y equitativa para el contribuyente, en la medida que la prohibición señalada por el artículo 338 Constitucional relativa a impuestos de período, sólo tendrá aplicación cuando se trate de la imposición de un tributo o de la modificación de uno existente en cuanto sea gravoso para el contribuyente, excluyendo de ella la aplicación de beneficios, los cuales tendrán un efecto inmediato.

Así, por ejemplo, si respecto del impuesto sobre la renta que se causa teniendo en cuenta el resultado económico del contribuyente en el año calendario que comienza el 1º de enero y termina el 31 de diciembre, se ordena la reducción de la tarifa en el mes de noviembre de ese período, tal reducción podrá ser aplicada de inmediato cubriendo los hechos económicos de los meses anteriores, en la medida que los hechos generadores del tributo sólo se consolidan hasta el mes de diciembre de ese año.

3.2.6. Ahora bien, qué pasa entonces con la aplicación retroactiva de modificaciones fiscales favorables frente a gravámenes de aplicación inmediata, es decir, aquellos que no son el resultado de la suma de hechos económicos surtidos dentro de un período determinado, sino que se causan y pagan de manera instantánea. Frente a ellos considera la Sala que se está ante la imposibilidad material de aplicar una modificación

favorable al contribuyente con efectos retroactivos, en la medida que en este caso el gravamen se causa, paga y aplica de manera instantánea, es decir, el supuesto que origina el tributo -en este caso pago de la mesada pensional-, al realizarse genera de manera automática un crédito a favor del beneficiario del gravamen, el cual desde el punto de vista fiscal lo hace titular de una situación jurídica consolidada al amparo de una norma impositiva revestida de legalidad.

En este punto, conviene resaltar que la obligación tributaria, es una obligación de derecho público en la cual la contrapartida tiene un alcance colectivo, como obedece a un Estado Social de Derecho, de manera que no puede desconocerse a la hora de revisar los efectos de una medida fiscal el impacto que esta produce no sólo respecto de los contribuyentes o sujetos pasivos del tributo sino respecto de los beneficiarios del mismo, por cuanto la razón de ser del tributo es que el ciudadano contribuya con las cargas públicas dentro de criterios de justicia y equidad, los cuales no pueden ser aplicados arbitrariamente sólo a favor de uno de los sujetos frente a los cuales este tenga incidencia, pues en este caso concreto tan importantes son los derechos de los pensionados como de los beneficiarios del sistema de salud a favor de quienes se causó mes a mes un aporte.

De allí que sea respecto de tributos de causación inmediata, que cobra fuerza y vigencia la imposibilidad de desconocer situaciones jurídicas consolidadas protegidas por el artículo 58 constitucional. Al respecto, resulta procedente citar la sentencia C-952 de 2007, que si bien hace referencia tangencial a la posibilidad de reconocer efectos retroactivos a beneficios fiscales, también es enfática en privilegiar situaciones jurídicas consolidadas:

"Finalmente y con relación al tema de los derechos adquiridos, es claro para la Corte que la Constitución Nacional consagra la protección de los derechos adquiridos en materia civil en su artículo 58 Superior, y que de acuerdo con la jurisprudencia constitucional<sup>23</sup> en el derecho público las situaciones jurídicas consolidadas también son objeto de protección. En este orden de ideas, la Constitución garantiza los derechos adquiridos, concepto que hace relación a situaciones jurídicas consolidadas frente a las cuales no puede existir una afectación por medio de leyes o normatividad posterior<sup>24</sup>. En este sentido, el concepto de derechos adquiridos se relaciona directamente con el principio de irretroactividad de la ley, por cuanto, como esta Corte lo ha establecido, en principio una norma posterior no puede desconocer situaciones jurídicas consolidadas durante la vigencia de una regulación anterior, pero en cambio la ley puede modificar discrecionalmente las meras probabilidades o esperanzas que se tienen de obtener algún día un derecho.

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 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 [Siempre que se trate de tributos de período]. *En este sentido es que el artículo 363 de la Constitución Nacional establece que las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.*

"La facultad del Legislador de modificar o derogar las normas tributarias no resulta restringida por el principio de irretroactividad de las leyes tributarias y tal atribución debe ejercerse con arreglo a los principios y garantías constitucionales, de equidad y de justicia. (Art. 95-5 C.N.). Sin embargo, el principio de irretroactividad no se opone al concepto de situación jurídica consolidada, respecto del cual esta Corporación ha precisado que "aun cuando en materia tributaria no se puede hablar de derechos adquiridos, pues estos hacen referencia al derecho privado (art. 58 C.N.), sí debe hablarse de situaciones jurídicas consolidadas, las cuales emanen del principio de legalidad del tributo" posición jurídica que se reitera. Observa la Sala que en el caso bajo análisis, además de existir una situación jurídica consolidada frente a la norma que le concedió el beneficio fiscal, surgen derechos adquiridos derivados de la confianza legítima del contribuyente."

3.2.7. En ese orden, encuentra la Sala que la aplicación retroactiva de una modificación favorable al contribuyente respecto de un gravamen de aplicación instantánea, necesariamente afecta situaciones jurídicas consolidadas bajo el imperio de la ley vigente al momento de su causación y aplicación y, por esa vía, los derechos adquiridos por los beneficiarios del tributo, más aun cuando, como en el caso que nos ocupa, el tributo se encuentra destinado a la prestación de un servicio público esencial como lo es la salud. Por tal razón, podría afirmarse, como lo hizo la jurisprudencia española que la retroactividad tributaria *in bonus* no encuentra objeción a primera vista por razones de justicia y equidad, pero no puede ser admisible cuando de su aplicación se derive un perjuicio para el bien común. Conviene recordar la sentencia C- 625 de 2003, por la cual se estableció que:

"Sobre el concepto de irretroactividad la Corte ha considerado que "La retroactividad por regla general, resulta censurable sólo cuando la nueva norma incide sobre los efectos jurídicos ya producidos en virtud de situaciones y actos anteriores..."<sup>25</sup>. Así como que "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 sujet a lo más perfecto, dada la naturaleza perfectible de la legalidad."<sup>26</sup>.

'(...) Como puede observarse la Corte ha aceptado que excepcionalmente si una norma beneficia al contribuyente puede aplicarse al mismo período por razones de justicia y equidad. No obstante, el presente asunto resulta ser completamente distinto ya que no se trata de una norma tributaria que pretenda tener efectos hacia el pasado, haciendo aún más gravosa la situación fiscal de los contribuyentes a los que cobija, sino que el actor pretende que la exoneración del régimen de renta presuntiva cobije a empresarios que consolidaron acuerdos de reestructuración anteriores a la vigencia de la Ley 550 de 1999 y regulados por actos administrativos." (Subrayado fuera de texto)

A partir de las consideraciones expuestas esta Corporación entra a revisar a continuación el caso concreto.

### 3.3. Análisis del caso concreto.

Como se señaló en párrafos anteriores de esta providencia, las cotizaciones al Sistema de Seguridad Social en Salud, se encuentran atadas a una destinación específica, en cuanto contribuciones parafiscales, según lo autoriza el artículo 359 Constitucional. Es decir, el monto de las cotizaciones percibidas de la población económicamente activa -trabajadores, pensionados y jubilados-, son recursos de seguridad social en salud, de los cuales el Sistema reconoce a cada Entidad Promotora de Salud —EPS-, un valor por cada afiliado con el cual garantiza la prestación de los servicios incluidos en el plan obligatorio de salud -POS-, lo que se conoce con el nombre de "Unidad de Pago por Capitación" - UPC- (Artículo 177 y 205 de la Ley 100 de 1993).

A su turno, las Empresas Prestadoras de Salud tienen la obligación de girar al Fondo de Solidaridad y Garantías -FOSYGA-, "a más tardar el primer día hábil siguiente a la fecha límite establecida para el pago de las cotizaciones", la diferencia entre los ingresos por concepto de cotizaciones y el valor de las Unidades de Pago por Capitación -UPC- (Artículos 182 y 205 de la Ley 100 de 1993). De igual manera, el Régimen Subsidiado de Salud se encuentra financiado por recursos de solidaridad, a cuyo fondo los afiliados al régimen contributivo también aportan un punto de su cotización a la denominada Unidad de Pago por Capitación Subsidiada UPS-S. (Artículos 218 y siguientes de la Ley 100 de 1993).

Lo anterior permite advertir y confirmar cómo la cotización al Sistema de Salud efectuada mes a mes por los ciudadanos laboralmente activos, pensionados y jubilados, se causa y extingue una vez se paga al Sistema, de manera que el mismo Sistema lo aplica mes a mes de la forma señalada en los párrafos precedentes. En ese orden, no es cierto como lo afirma el actor que se esté frente a un impuesto de período, porque no es necesario registrar un conjunto de hechos económicos que deban sumarse en el tiempo para consolidar la base gravable, sino que se está frente a un hecho económico, denominado mesada pensional, que se agota con su pago, de manera que por sustracción de materia no encuentra esta Sala que la expresión demandada del artículo 1º de la Ley 1250 de 2008, vulnere el contenido del inciso tercero del artículo 338 Superior que hace relación directa y expresa con la aplicación en el tiempo de tributos de período, razón suficiente para concluir que el cargo frente a esta norma no está llamado a prosperar.

En esos términos, si la contribución parafiscal al Sistema de Seguridad Social en Salud es calificada como de causación inmediata, esto significa que el porcentaje de 12.5% de cotización sobre la mesada pensional pagado por los pensionados entre los meses de enero y noviembre de 2008, bajo la vigencia de la Ley 1122 de 2007, fue aplicado mes a mes al Sistema de Seguridad Social en Salud. Es decir, fue usado para financiar la "Unidad de Pago por Capitación -UPC-" y parte de la "Unidad de Pago por Capitación UPS-S" de un número determinable de beneficiarios del Sistema en aplicación del principio de solidaridad previsto en el artículo 48 Superior, lo cual revela la existencia de una incuestionable situación jurídica consolidada en los términos del artículo 58 Constitucional, cuya preservación es el fin último del artículo 363 de la Constitución Política.

Adicionalmente, tal como se dejó consignado en el numeral 3.1 de esta providencia, el legislador como único facultado para establecer los efectos de la ley, nunca tuvo como propósito otorgar efectos retroactivos a esta modificación tarifaria, como se deduce del trámite legislativo, circunstancia que respalda la decisión de la Corte de declarar inexequible la expresión demandada por violación al artículo 363 Constitucional, en la medida en que el defecto legislativo no puede aplicarse en beneficio del contribuyente, por encima de la prohibición perentoria de irretroactividad de la ley tributaria que según lo analizado en esta providencia se mantiene incólume como límite de configuración tributaria sin excepción distinta de la retrospectividad en cuanto a impuestos de período.

En atención a lo expuesto la Sala encuentra probado el cargo de inconstitucionalidad de la expresión demandada del artículo 1 de la ley 1250 de 2008, relativo a los efectos en el tiempo que se otorga a la disminución en la tarifa de contribución de los pensionados al Sistema de Seguridad Social en Salud, por violación al artículo 363 Superior.

Cabe recordar que de acuerdo con el artículo 45 de la Ley Estatutaria de la Administración de Justicia, las sentencias de esta Corporación sobre actos sujetos a su control, tienen efectos hacia el futuro a menos que la Corte resuelva lo contrario. En consecuencia, la Sala estima que desde el momento en que se promulgó la Ley 1250 de 2008, el aparte demandado era inaplicable, razón por la cual la inexequibilidad que por esta vía se declara tendrá efectos desde el 27 de noviembre de 2008, fecha de promulgación de la Ley.

### VII. DECISIÓN

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

#### RESUELVE

**PRIMERO.-** Declárese INEXEQUIBLE la expresión "*la cual se hará efectiva a partir del primero de enero de 2008*" contenida en el artículo 1º de la Ley 1250 de 2008, por la cual se adicionó un inciso al artículo 204 de la Ley 100 de 1993, en los términos señalados en la parte considerativa de esta providencia.

Cópíese, notifíquese, comuníquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional, cúmplase y archívese el expediente.

NILSON PINILLA PINILLA

Presidente

MARIA VICTORIA CALLE CORREA

Magistrado

MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO

Magistrado

JUAN CARLOS HENAO PÉREZ

Magistrado

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO

Magistrado

JORGE IVÁN PALACIO PALACIO

Magistrado

JORGE IGNACIO PRETEL T CHALJUB

Magistrado

HUMBERTO SIERRA PORTO

Magistrado

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA

Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ

Secretaria General

NOTAS DE PIE DE PÁGINA

1 Sentencia C-809 de 2007.

2 Sentencias C-397 de 1995, C-700 de 1999 y C-135 de 2002.

3 Sentencia C-925 de 2000.

4 En la misma Sentencia C-925/00 se estableció: "En cambio, cuando esta Corporación ha desarrollado el concepto de la cosa juzgada aparente, ha querido referirse a situaciones en las cuales en realidad la norma de que se trata no fue objeto de examen de constitucionalidad alguno, aunque parezca que lo haya sido, como cuando en la parte resolutiva de la sentencia se declara exequible un artículo sobre cuyo contenido nada se expresó en los considerandos y, por lo tanto, no se produjo en realidad cotejo, ni absoluto o exhaustivo, ni relativo, ni parcial. (resaltado fuera de texto).

5 Sentencia C-397/95 y Sentencia C-262/94.

6 Sentencias C-509 de 1996, C-236 de 1997, C-013 de 2000, C-362 de 2001 y C-045 de 2003.

7 Sentencia C-044 de 1997.

8 Ver sentencia C-1052 de 2001.

9 Sentencias C-577 y SU-480 de 1997; T-569 de 1999; C-821 de 2001; C-1040 de 2003, C-824 de 2004, C-1000 de 2007 y C-838 de 2008.

10 Gaceta del Congreso No. 345 del 26 de julio de 2007.

11 Gaceta del Congreso No.199 del 2 de mayo de 2008.

12 Gaceta Constitucional No.528 del 18 de octubre de 2007

13 Gaceta del Congreso No.636 del 6 de diciembre de 2007

14 Gaceta del Congreso No. 673 del 21 de diciembre de 2007

15 Sentencias C-577 y SU-480 de 1997; T-569 de 1999; C-821 de 2001; C-1040 de 2003, C-824 de 2004, C-1000 de 2007 y C-838 de 2008.

16 C-040 de 1993.

17 Sentencias C-349 de 2004 y C-824 de 2004.

18 Sentencia C-643 de 2002.

19 Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencias del 19 de julio de 2000, exp. 9907 y del 10 de julio de 2003, Exp. 13453, M.P.

20 Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría. Tomo I. Editorial Civitas. Madrid 1991. Francisco López Menudo. El Principio de Irretroactividad de las normas en la Jurisprudencia Constitucional. Páginas 455 a 508.

21 Íbidem. Pág. 508.

22 Sentencias Corte Suprema de Justicia del 30 de abril de 1930 y de 14 de junio de 1969. Derecho Colombiano. T XX, No, 91 (1969). P. 56.

23 Sentencia C-506 de 1996.

24 Sentencia C-478 de 1998; C-007 del 2002.

25 Sentencia C-511 de 1992.

26 Sentencia C-594 de 1993.

---

*Fecha y hora de creación: 2026-01-18 10:31:47*