



# Sentencia 007 de 2002 Corte Constitucional

SENTENCIA C-007 DE 2002

(Enero 23)

CONGRESO DE LA REPUBLICA EN MATERIA TRIBUTARIA- Facultad /EXENCION TRIBUTARIA - Creación, modificación y supresión

CONGRESO DE LA REPUBLICA- Potestad impositiva del Estado/CONGRESO DE LA REPUBLICA EN MATERIA TRIBUTARIA- Poder suficiente

La Corte ha partido del reconocimiento de que la potestad impositiva del Estado ha sido confiada a los órganos plurales de representación política, y en especial, al Congreso de la República. Este ejerce su potestad según la política tributaria que estime más adecuada para alcanzar los fines del Estado. Por eso, dicha potestad ha sido calificada por la Corte como "poder suficiente", ya que es "bastante amplia y discrecional". Incluso, la Corte ha dicho que es "la más amplia discrecionalidad".

EXENCION TRIBUTARIA- Poder suficiente del legislador

PRINCIPIO DE AUTONOMIA LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA- Creación, modificación y eliminación y regulación de tiempo de vigencia

CONGRESO DE LA REPUBLICA EN MATERIA TRIBUTARIA- Implicaciones del margen de configuración al ejercer el poder de imposición/CONGRESO DE LA REPUBLICA EN MATERIA TRIBUTARIA- Escogencia de medios adecuados para alcanzar los fines de la política tributaria

CONGRESO DE LA REPUBLICA EN MATERIA TRIBUTARIA- No demostración que opción escogida es la mejor manera de alcanzar los fines del Estado/CONGRESO DE LA REPUBLICA EN MATERIA TRIBUTARIA- Facultad impositiva amplia y discrecional y presunción de constitucionalidad de decisión

EXENCION TRIBUTARIA- No justificación por legislador de razones de restricción o derogación

EXENCION TRIBUTARIA- Limitación, restricción o eliminación no supone vulneración del orden económico justo

CONGRESO DE LA REPUBLICA EN MATERIA TRIBUTARIA- Poder impositivo no es absoluto

CONGRESO DE LA REPUBLICA EN MATERIA TRIBUTARIA- Deber de tributar

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA- Fines de la política tributaria y escogencia de medios adecuados para alcanzarlos

De acuerdo con la jurisprudencia de esta Corporación, el Congreso de la República goza de un amplio margen de configuración en materia tributaria, que le permite definir, en el marco de la Constitución, los fines de la política tributaria y escoger los medios que estime adecuados para alcanzarlos. Tampoco la soberanía impositiva requiere de justificación especial para ser ejercida en razón a la confianza que se confiere al Legislativo en dicha materia.

BENEFICIO TRIBUTARIO- Racionalidad mínima de modificación

EQUIDAD DEL TRIBUTOS- Concepto amplio

EFICIENCIA DEL SISTEMA TRIBUTARIO Y EQUIDAD DEL TRIBUTOS- Medidas para controlar evasión y elusión

POLITICA DE INTERVENCION ECONOMICA Y TRIBUTARIA- No son económicamente neutrales

En un Estado social de derecho, las políticas de intervención, incluidas las tributarias, no son económicamente neutrales; por el contrario, ellas persiguen fines particulares, para lo cual se alteran las condiciones económicas de los particulares. Esto es consustancial al ejercicio de las facultades de intervención del Estado en la economía, las cuales están expresamente autorizadas por la Constitución.

BUENA FE- Manifestación diversa

PRINCIPIO DE LA CONFIANZA LEGITIMA EN MATERIA DE EXENCION TRIBUTARIA- Alcance respecto de la modificación y eliminación

SEGURIDAD JURIDICA- Cede ante potestad del legislador de modificar o derogar las leyes

SEGURIDAD JURIDICA EN EL ESTADO SOCIAL DE DERECHO- Cambios en las reglas de juego

En un Estado Social de Derecho, la seguridad jurídica no impide cambios en las reglas de juego pero sí exige que éstos no se hagan arbitraria y súbitamente sin consideración alguna por la estabilidad de los marcos jurídicos que rigen la acción de las personas y en desmedro de la previsibilidad de las consecuencias que se derivan para los particulares de ajustar su comportamiento a dichas reglas.

PRINCIPIO DE LA CONFIANZA LEGITIMA EN NORMA TRIBUTARIA- Ambito de protección/PRINCIPIO DE LA CONFIANZA LEGITIMA EN NORMA TRIBUTARIA- Razones objetivas en durabilidad de regulación y cambio súbito de la misma/NORMA TRIBUTARIA- Derogación o modificación

Ha de reiterarse que el principio de la confianza legítima protege, en lo que hace referencia a las normas tributarias, las "razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación" y las alteraciones que se generarían con "el cambio súbito de la misma". Se podría predicar la existencia de dichas "razones objetivas" cuando, por ejemplo, la norma en cuestión (i) ha estado vigente por un muy largo período; (ii) no ha estado sujeta a modificaciones ni hay propuestas sólidas de reforma; (iii) su existencia es obligatoria, es decir, no es discrecional para las autoridades responsables suprimir el beneficio; y además, (iv) ha generado efectos previsibles significativos, es decir, ha conducido a que los particulares acomoden de buena fe sus comportamientos a lo que ella prescribe. Lo anterior no quiere decir que las normas tributarias no puedan ser derogadas o modificadas, sino que cuando lo sean, "el Estado debe proporcionar al afectado tiempo y medios que le permitan adaptarse a la nueva situación", lo cual consiste, por ejemplo, (i) en que haya un período de transición o (ii) en que no se establezcan barreras o trabas para que los afectados ajusten su comportamiento a lo prescrito por la nueva norma. En algunas situaciones, la protección de la confianza legítima puede exigir que (iii) el beneficio tributario no sea derogado durante el lapso en que está corriendo el término para que los contribuyentes gocen de él. Adicionalmente, el alcance de la protección de la confianza legítima ha de corresponder al grado y tipo de afectación de la misma de conformidad con el principio de proporcionalidad sin que ello implique pasar por alto que en materia tributaria el legislador no sólo aprecia la oportunidad y conveniencia de las reformas sino que dispone de una amplia potestad de configuración jurídica.

EXENCION TRIBUTARIA- Término fijo o indefinido de duración

EXENCION TRIBUTARIA- Modificaciones anteriores

EXENCION TRIBUTARIA- Necesidad de ajustes que no dan certeza de permanencia

EXENCION TRIBUTARIA- No reunión de condiciones objetivas para confiarse en su estabilidad

DERECHOS ADQUIRIDOS EN MATERIA TRIBUTARIA- Alcance

En materia tributaria, el concepto de "derechos adquiridos" sólo es de recibo cuando las normas tienen efectos retroactivos en las condiciones fijadas expresamente en la Constitución.

CONGRESO DE LA REPUBLICA- En principio no está atado por sus propias leyes

EXENCION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS- Aplicación hacia el futuro

EXENCION TRIBUTARIA DE EMPRESAS ASOCIATIVAS DE TRABAJO- Aplicación hacia el futuro

TEST DE IGUALDAD EN EXENCION TRIBUTARIA- Reducción de beneficios

EXENCION TRIBUTARIA- Modificación o eliminación no vulnera derecho al trabajo

[Ver Fallo del Consejo de Estado 761 de 2000](#) , [Ver Sentencia Corte Constitucional 09 de 2002](#)

Referencia: expediente D-3593

Norma Acusada: Artículo 58 de la Ley 633 de 2000

Magistrado Ponente:

Dr. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Bogotá, D. C., veintitrés (23) de enero de dos mil dos (2002)

LA SALA PLENA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL,

en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y de los trámites establecidos en el decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente,

SENTENCIA

Demandante: Carlos Mario Isaza Serrano

#### I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública consagrada en el artículo 241 de la Constitución, el ciudadano Carlos Mario Isaza Serrano solicitó a esta Corporación la declaración de inexequibilidad del artículo 58 de la Ley 633 de 2000.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de los procesos de constitucionalidad, la Corte Constitucional procede a decidir acerca de la demanda en referencia.

#### II. NORMAS DEMANDADAS

A continuación se transcribe el texto de las normas acusadas, así:

Ley 633 de 2000

(diciembre 29)

por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda

de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial.

Artículo 58. Modifícase el artículo 16 de la Ley 10 de 1991, el cual quedará así:

Las empresas asociativas de trabajo estarán exentas del impuesto sobre la renta y complementarios, siempre y cuando en el respectivo año o período gravable hayan obtenido ingresos brutos inferiores a cuatrocientos millones de pesos (\$400.000.000.00) (valor año base 2000), y su patrimonio bruto en el último día del año o período gravable no exceda de doscientos millones de pesos (\$200.000.000.00) (valor año base 2000). Para efecto de los beneficios previstos en este artículo, y los artículos 14 y 15 de esta misma ley, se excluyen las rentas provenientes del ejercicio de profesiones liberales y los servicios inherentes a las mismas.

Los beneficios previstos en los artículos 14 y 15 de esta ley para las utilidades y rendimientos percibidos por los miembros de las empresas asociativas de trabajo, sólo procederán si esta empresa reúne los requisitos legales para estar exenta del impuesto sobre la renta y complementarios.

### III. LA DEMANDA

El demandante considera que el artículo 58 de la Ley 633 de 2000 es contrario a los artículos 13, 25, 58, 83, 333 inciso 3°, 334 inciso 1° y 363 de la Constitución Política. Fundamenta su acusación con base en los cargos que a continuación se resumen.

Considera el demandante que las exenciones tributarias se fundan en razones de política fiscal, económica o social. Respecto de su duración, considera que "[...] cuando no se otorgan por un período determinado, se entienden entonces concedidas por uno indeterminado y deben subsistir mientras perduren los extremos fácticos tenidos en cuenta para concederlas, de manera tal que si el legislador no establece un término de duración de las mismas, ha de entenderse que en cumplimiento de un mandato constitucional hace (sic) política fiscal respecto del tema, estableciendo unas reglas de juego con vocación de perpetuidad con las cuales atrae inversión y genera empleo y productividad y que no puede variar caprichosamente de espaldas a los intereses públicos que motivaron la exención respecto de determinada clase de persona o actividad, sin violar el artículo 58 superior, debido a que concedió un derecho subjetivo respecto de aquélla o ésta, que encuadra dentro de la gama que se protegen por dicha norma, dado el poder de configuración de derechos que sobre estos aspectos hace el legislador, máxime si obra en cumplimiento del mandato contenido en el artículo 333, inciso tercero, ibídem, consagratorio del deber estatal de fortalecer las organizaciones solidarias y fomentar el derecho empresarial"(1).

Afirma que la potestad tributaria del Estado se debe ejercer de tal manera que no vulnere la buena fe de los contribuyentes, quienes esperan tener confianza respecto de las normas con base en las cuales adoptan sus decisiones económicas. En su opinión, cuando el Estado no actúa en consecuencia, vulnera el artículo 83 de la Carta.

Asegura que el cambio de la normatividad tributaria contemplado en la norma acusada, "[...] sin previo aviso o sin la fijación de un plazo de transición y lo que es más grave, sin la realización de un estudio que legitime la comentada alteración, [viola] adicionalmente el principio de igualdad (art. 13), el cual ordena tratar de modo distinto a lo que es diferente, exigiendo además que haya una correspondencia o proporcionalidad entre las diferencias fácticas y las jurídicas, de modo que también ha resultado violado este principio cuando a una diferencia fáctica trivial se le han atribuido consecuencias jurídicas profundas"(2).

A su entender, "[...] se utilizó el criterio simplista de gravar con el pago de impuesto a la renta y complementarios a las empresas asociativas de trabajo, cuando en el respectivo año o período gravable obtengan recursos brutos superiores a determinada suma, por el solo hecho de encontrarse exentas del pago de estos tributos; lo cual viene a constituir una acción legislativa sin estudio previo, violatorio del principio de equidad contenido en el artículo 363 de la Carta Fundamental, toda vez que considerada la medida en el marco de las normas superiores invocadas como desconocidas, entraña una arbitrariedad concretada en una imposición injusta e irrazonable, que no procedía en las circunstancias expuestas"(3).

Afirma que la exención contenida en el artículo 16 de la Ley 10 de 1991, fue un factor determinante para la realización de inversiones económicas por parte de las empresas asociativas de trabajo. Así, el artículo 58 de la Ley 633 demandado, que modifica lo establecido en aquél, supone un uso inadecuado de la facultad de la que dispone el Estado de intervenir en la economía, con lo cual se viola el artículo 334 de la Carta en conexidad con el 25 del mismo Estatuto.

Por último, solicita que "[...] de no ser aceptado el procedimiento de inexecutable total de la norma, y en subsidio, de ser aceptado el de executable condicionada, el anuncio al que ha hecho referencia en el párrafo anterior, como plazo, debe extenderse por diez años mínimo; tiempo éste, apenas considerado como objetivamente razonable para comenzar a variar por razones de política fiscal, las condiciones ofrecidas a los empresarios, inversionistas y actores de esta clase de organizaciones económicas productivas para que gestaran sus empresas asociativas e invirtieran en el cumplimiento de su objeto"(4).

### IV. INTERVENCIONES DE AUTORIDADES PUBLICAS

Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Este Ministerio intervino mediante apoderada para solicitar a la Corte que se declare la executable de la norma acusada.

Considera que los argumentos esgrimidos en la demanda "[...] se sientan en una serie de apreciaciones subjetivas, tendientes a que se declare la inconstitucionalidad de la norma demandada, bajo el supuesto de que la actividad legislativa debe ser estática e inmóvil, de acuerdo con sus intereses particulares"(5).

Afirma que el artículo 16 de la Ley 10 de 1991 ...modificado por la norma acusada- ya había sido objeto de modificación por parte de la Ley 383 de 1997.

Hace mención de la Sentencia C-274 de 1999, en la que esta Corporación se pronunció sobre la facultad que tiene el Congreso para legislar en materia tributaria. Resalta los apartes de dicho fallo en los que se pone de presente que el Congreso de la República dispone, en virtud del artículo 150 de la Constitución, de una amplia discreción en materia tributaria.

Afirma que "[...] si el Congreso es, por regla general y básica, la única autoridad que puede contemplar exenciones, también de la Constitución resulta su plena facultad para introducir ajustes o modificaciones a ellas y aun para suprimirlas, siempre que, atendiendo a elementales razones de seguridad jurídica, lo haga con efecto pro futuro (C.P., arts. 338 inc. 3° y 363, inc. 2°)"(6). Por ello mismo, encuentra que la norma acusada no contraviene el artículo 83 de la Carta, según lo señala el demandante.

#### V. INTERVENCIÓN CIUDADANA

Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT)

El ciudadano Juan de Jesús Bravo González intervino a nombre del ICDT con el fin de solicitar a esta Corporación que declarara la exequibilidad de la norma acusada, con base en los siguientes argumentos.

1. "El ordenamiento constitucional no petrifica el sistema tributario del país ni prohíbe que el legislador lo modifique, máxime si se trata de revisar exenciones u otros estímulos fiscales concedidos en el pasado, que por el contrario tienden a romper con la aplicación plena de los principios de capacidad contributiva, generalidad, igualdad, democracia, etc."(7). El interviniente hace mención de la Sentencia C-478 de 1998 para sustentar el punto, ya que en ésta se reconoce que el legislador goza de libertad para establecer o derogar medidas orientadas a generar determinados comportamientos por parte de los actores económicos.

2. Afirma que "[...] la doctrina no reconoce un 'derecho subjetivo pleno' a los destinatarios de una exención tributaria, salvo que se trate de una situación jurídica consolidada frente a un período fiscal determinado"(8).

3. Hace mención del artículo 338 de la Constitución para señalar que, en todo caso, existe una garantía en virtud de la cual "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, ordenanza o acuerdo".

4. Indica que la reducción del beneficio fiscal que contemplaba el artículo 16 de la Ley 10 de 1991 es consecuencia de la necesidad expresada por el Gobierno Nacional de controlar el déficit fiscal.

#### VI. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

El Procurador General de la Nación señala que las cuestiones a analizar son: "1. Si el legislador puede suprimir o modificar exenciones tributarias, y en caso de que resulte lícito que el legislador pueda eliminarlas o modificarlas, ha de establecerse si es necesario que el Congreso de la República justifique su decisión. 2. Si la derogación de las exenciones a las que se refiere la norma acusada vulnera algún derecho adquirido"(9).

Respecto del primer interrogante, el Procurador señala que el demandante parte del concepto errado según el cual el Congreso no puede modificar o eliminar los beneficios o exenciones que han sido concedidos.

Indica que "Los artículos 150 y 154 de la Constitución le confieren al Congreso la atribución de establecer las contribuciones fiscales, y lo autorizan para modificarlas y suprimirlas, decisiones para las cuales el legislador goza, en principio, de una amplia libertad de configuración legislativa que lo habilita para diseñar el sistema impositivo, cuyo límite está en los principios que rigen la Constitución y, por tanto, dicha atribución al tenor de las normas constitucionales, ha de ser cumplida dentro de los criterios de equidad, razonabilidad, proporcionalidad, igualdad y progresividad"(10).

Respecto del segundo interrogante, afirma que, de acuerdo con la Sentencia C-341 de 1998, incluso las normas que fijan un término de vigencia de las exenciones o de los beneficios consignados en una ley, pueden ser modificadas. Tales modificaciones pueden ir hasta eliminar las exenciones o los beneficios concedidos.

Señala que "[...] en relación con la aseveración del actor acerca de que en todo caso debe justificarse por parte del Congreso la eliminación de los beneficios y las exenciones tributarias, esa Corporación ha señalado que, de ninguna manera ello es necesario (Sentencia C-274 de 1999)"(11).

#### VII. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1. Competencia.

En virtud de lo dispuesto por el artículo 241-4 la Corte Constitucional es competente para conocer de las demandas de inconstitucionalidad contra normas de rango legal, como las que se acusan en la demanda que se estudia.

2. Problemas jurídicos.

El demandante considera que la norma acusada, en virtud de la cual se restringe la aplicación de una exención tributaria, viola varios de los artículos constitucionales y, en particular, el 13 porque desconoce las diferencias que exigen darle un tratamiento excepcional a las empresas asociativas del trabajo; el 25 porque genera inestabilidad económica lo cual afecta la generación de empleo; el 58 porque desconoce un derecho adquirido; el 83 porque vulnera el principio según el cual el Estado debe ceñirse al principio de la buena fe en todas sus actuaciones lo cual no se cumple cuando traiciona las expectativas creadas en los particulares; el 333 porque desestimula el fortalecimiento de las organizaciones solidarias; el 334 porque con la norma legal demandada se hace un uso inadecuado de la facultad del Estado de intervenir en la economía; y el 363 porque vulnera el principio de la equidad tributaria.

La totalidad de los intervinientes consideran que la norma acusada se aviene a la Constitución. Para el efecto, afirman que la potestad tributaria se encuentra en cabeza del Congreso de la República, quien dispone de una amplia facultad de configuración en esta materia; que las normas tributarias no son inmodificables; que la restricción o supresión de las exenciones por lo general encuentran su razón de ser en la necesidad de incrementar el recaudo o evitar la evasión; que el Estado no tiene que justificar sus decisiones al respecto por medio de estudios previos; y que la restricción o la supresión de una exención fiscal no contraviene el principio de la buena fe.

En consecuencia, corresponde a la Corte determinar lo siguiente: ¿Puede el Congreso de la República restringir o suprimir una exención tributaria y cuáles son los límites que debe respetar al ejercer la potestad impositiva? ¿Qué condiciones y procedimientos debe seguir para tal efecto con el propósito de no vulnerar el principio de la buena fe y, en especial, la confianza legítima? ¿Desconoce el Legislador un derecho adquirido cuando modifica una exención tributaria concedida sin que se estableciera un término para su aplicación? ¿Contraviene la norma acusada los derechos a la igualdad por haber gravado a las empresas asociativas de trabajo que tuvieran ingresos brutos y patrimonio bruto superiores a una cifra determinada y al trabajo por haber desestimulado la generación de empleo?

### 3. Consideraciones

Para dar respuesta a estos problemas jurídicos, en el presente fallo se hace mención de la jurisprudencia de esta Corporación sobre la facultad del Congreso de la República en materia tributaria y, en particular, sobre normas que restringen o suprimen exenciones tributarias; luego, se analiza el alcance del principio de la buena fe y, en especial, de la confianza legítima, en el ámbito de la potestad del Congreso de la República en materia tributaria. Por último, se estudia si la modificación que introduce la norma acusada conduce a una vulneración de los derechos constitucionales fundamentales a la igualdad y al trabajo.

3.1. El ejercicio de la potestad del Congreso de la República respecto de la creación, modificación y supresión de exenciones tributarias. Ausencia de vulneración del principio de equidad y de los criterios constitucionales que rigen la intervención económica.

3.1.1. La Corte Constitucional se ha pronunciado ya de manera reiterada sobre el alcance de la facultad del Congreso de la República para legislar en materia tributaria y, en particular, para crear, modificar y suprimir exenciones tributarias. Los criterios básicos de la doctrina constitucional son los siguientes.

3.1.1.1. En primer lugar, la Corte ha partido del reconocimiento de que la potestad impositiva del Estado ha sido confiada a los órganos plurales de representación política, y en especial, al Congreso de la República. Este ejerce su potestad según la política tributaria que estime más adecuada para alcanzar los fines del Estado. Por eso, dicha potestad ha sido calificada por la Corte como "poder suficiente", ya que es "bastante amplia y discrecional". Incluso, la Corte ha dicho que es "la más amplia discrecionalidad". Aplicando estos criterios al campo de las exenciones tributarias, la Corte ha señalado:

Si el Congreso tiene autoridad suficiente para establecer impuestos, tasas y contribuciones, señalando los hechos en que se fundamenta su obligatoriedad, las bases para su cálculo, los sujetos contribuyentes, los sujetos activos y las tarifas aplicables, es natural que goce del poder suficiente para consagrar exenciones y otras modalidades de trato a los contribuyentes, por razones de política económica o para realizar la igualdad real y efectiva, a partir de la iniciativa del Gobierno (art. 154 C.P.).

En torno a ese punto ha señalado esta Corte:

"...la atribución de legislar en materia tributaria, principalmente encomendada al Congreso de la República, es lo bastante amplia y discrecional como para permitirle fijar los elementos básicos de cada gravamen atendiendo a una política tributaria que el mismo legislador señala, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal.

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

(...)

Si un principio jurídico universal consiste en que las cosas se deshacen como se hacen, debe preservarse en el orden tributario el de que quien crea los gravámenes es el llamado a introducir los cambios y adaptaciones que requiera el sistema tributario. De allí que, en tiempo de paz, sea al Congreso al que corresponda legislar en materia tributaria, con toda la amplitud que se atribuye a tal concepto, mediante la creación, modificación, disminución, aumento y eliminación de impuestos, tasas y contribuciones, bien que éstas sean fiscales o parafiscales; la determinación de los sujetos activos y pasivos; la definición de los hechos y bases gravables y las tarifas correspondientes (Artículos 150-12 y 338 C.P.)." (Cfr. Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-222 del 18 de mayo de 1995. M.P.: Dr. José Gregorio Hernández Galindo)

"...el Congreso de la República goza de la más amplia discrecionalidad, desde luego siempre que la aplique razonablemente y sujeto a la Constitución, tanto para crear como para modificar, aumentar, disminuir y suprimir tributos". (Cfr. Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-430 del 28 de septiembre de 1995. M.P.: Dr. José Gregorio Hernández Galindo)

[...]

Considera la Corte que la decisión legislativa de modificar los términos en los cuales ha sido reconocida una exención tributaria, de tal manera que se reduzca su cobertura, ya en cuanto a los sujetos pasivos del impuesto, ora en lo referente a las bases y hechos gravables, en relación con los productos o actividades que dan lugar a ella, implica necesariamente el ejercicio de la atribución que tiene el Congreso

de imponer cargas tributarias a los súbditos del Estado. La disminución de la exención, o su supresión, así como la determinación de acortar el término de su vigencia se reflejan en la obligación de los contribuyentes de pagar lo que no estaban pagando y, en consecuencia, los correspondientes ajustes en sus declaraciones tributarias y en sus pagos deben producirse, con arreglo a la Constitución, sólo en relación con períodos posteriores a aquél en el cual ha entrado en vigencia la nueva norma. De entenderse lo contrario, es decir que las restricciones introducidas cobijan períodos tributarios en curso se les estaría dando un efecto retroactivo que resulta a todas luces inconstitucional.

En realidad, la decisión de restringir o eliminar una exención equivale a la decisión de gravar algo que no estaba gravado, o que lo estaba de manera diferente, lo que significa que hace parte de la potestad impositiva del Estado, atribuida por la Constitución al Congreso.(12)

3.1.1.2. En segundo lugar, el amplio margen de configuración del legislador en materia tributaria tiene varias implicaciones al momento de ejercer en forma razonable el poder de imposición. Así, en virtud del principio democrático, el legislador no sólo puede definir, en el marco de la Constitución, los fines de la política tributaria sino también goza de un amplio margen para escoger los medios que estime adecuados para alcanzarlos.

Es claro, además, que en una democracia pluralista, caben distintas políticas tributarias que responden a concepciones diferentes sobre la mejor manera de alcanzar un "orden económico y social justo" (Preámbulo y art. 2° de la C.P.). La competencia de escoger la opción a seguir, ante diferentes alternativas legítimas al respecto, ha sido depositada en el Congreso de la República, el órgano representativo, deliberativo y pluralista en una democracia(13).

Finalmente, en virtud de esa confianza y de esa potestad suficientemente amplia, no es necesario que el Congreso justifique que la opción escogida es la mejor manera de alcanzar los fines del Estado. Por el contrario, se presume que su decisión es constitucional y la carga de demostrar lo contrario recae sobre quien controvierta el ejercicio de su facultad impositiva "bastante amplia y discrecional".

Respecto de lo afirmado por el demandante en el sentido de que el Congreso de la República tiene la obligación de justificar las razones por las que restringe o deroga una exención tributaria, esta Corporación ha indicado, precisamente cuando la misma exención ahora demandada sufrió otra modificación en virtud de la Ley 383 de 1997:

De otra parte, cabe recordar que el artículo 150 de la Constitución le confiere al Congreso la atribución de establecer las contribuciones fiscales, y que ella lo autoriza también para modificarlas o suprimirlas, decisiones para las cuales goza, en principio, de una amplia discreción.(14) Por esta razón, no tiene asidero la aseveración del actor acerca de que, en todo caso, debe justificarse por parte del Congreso la eliminación de cada beneficio tributario. Para el caso específico que se debate en este proceso es suficiente con que se hayan expresado los problemas de recaudo que ocasionaban los beneficios tributarios y con que la norma en concreto se sujete al principio de la unidad de materia que debe gobernar las leyes.(15)

3.1.1.3. En tercer lugar, ha indicado esta Corporación que las normas en las que se limita, restringe o elimina una exención tributaria no suponen una vulneración del principio según el cual el Estado garantizar un orden económico justo. Para la Corte, "[...] la justicia del orden económico en esta materia no radica en la obligación del Estado de conceder exenciones a los tributos que requiere para su actividad, ni en mantener inmodificables las que había previsto en una determinada coyuntura"(16)

En efecto, no puede sostenerse que el Congreso de la República contraviene los preceptos constitucionales acerca de la intervención del Estado en la economía cuando hace un uso razonable de las facultades que la Carta le confiere para el efecto y, en particular, la de crear, modificar o suprimir los tributos.

3.1.1.4. En cuarto término, como ninguna potestad, por amplia que sea, es absoluta en una democracia constitucional, el Congreso no puede ejercer su poder impositivo de una manera incompatible con los mandatos constitucionales, lo cual excluye su ejercicio arbitrario, es decir, imposible de justificar a partir de razones acordes con la Constitución. Tampoco puede ejercerla de una forma contraria a los derechos fundamentales<sup>(17)</sup>.

3.1.1.5. En quinto lugar, el ejercicio de la potestad impositiva del Estado tiene como correlato el deber de tributar. Este ha sido consagrado de manera expresa en la Constitución en términos generales así: "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". Además, el Constituyente fijó criterios amplios para orientar el ejercicio de dicha potestad, como que el sistema tributario "se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad" (art. 363 C.P.).

3.1.2. En este proceso, el demandante señala que el cambio de las normas tributarias sin que se adelanten los estudios necesarios para determinar la conveniencia de tal cambio, vulnera tanto el principio de equidad plasmado en el artículo 363 como el artículo 334, debido a que no se ejerce de manera adecuada la facultad del Estado de intervenir en la economía pues la norma acusada lejos de promover el mejoramiento de la calidad de vida la empeora. Indica también que la norma acusada desconoce lo prescrito en el inciso 3° del artículo 333 de la Constitución, en el cual se consagra que "El estado fortalecerá las organizaciones solidarias y estimulará el desarrollo empresarial".

3.1.3. Como ya se anotó, de acuerdo con la jurisprudencia de esta Corporación, el Congreso de la República goza de un amplio margen de configuración en materia tributaria, que le permite definir, en el marco de la Constitución, los fines de la política tributaria y escoger los medios que estime adecuados para alcanzarlos. Tampoco la soberanía impositiva requiere de justificación especial para ser ejercida en razón a la confianza que se confiere al Legislativo en dicha materia. En consecuencia, el argumento expresado por el actor en el sentido de el artículo 58 de la Ley 633 de 2000 es inconstitucional porque el Congreso no adelantó los estudios necesarios para modificar el beneficio tributario allí contemplado, carece de asidero. Otra sería la situación si el demandante sostuviera y sustentara la tesis de que la medida tributaria carece de la racionalidad mínima con la cual ha de ejercerse el poder en una democracia constitucional para que no sea caprichosa o arbitraria<sup>(18)</sup>. Sin embargo, ese no fue el cargo presentado.

Tampoco está llamado a prosperar el argumento según el cual la norma acusada vulnera el principio de equidad consagrado en el artículo 363 de la Carta Política. Como se indicó, el Congreso dispone de una amplia gama de posibilidades para definir los fines de la política tributaria y los medios para alcanzarlos, de manera que no se viola la Constitución cuando el Congreso elige de entre las opciones de las que dispone para fijar la política tributaria, una en particular.

Además, la Corte ha puesto de presente que la equidad en materia tributaria es un concepto amplio. En efecto, esta Corporación ha señalado que:

"La equidad tributaria es la medida de la justicia fiscal. Su diseño ha de ser flexible y su aplicación debe tener en cuenta no sólo las circunstancias cambiantes de la base gravable de referencia, sino también los intereses del contribuyente, cuando el sistema le reconoce una situación propia y específica (vgr., exenciones personales) o con la medida se busca estimular una conducta de sectores de la comunidad dirigida a la satisfacción de cometidos o tareas específicos del Estado."(19)

En el mismo sentido, la Corte ha puesto de presente que la imposición de medidas conducentes a controlar la evasión y la elusión incrementan la eficiencia del sistema tributario al tiempo que fomentan la equidad tributaria. Así, por ejemplo, en otra oportunidad, se indicó:

[La consagración de presunciones es] recurso obligado de la legislación tributaria para establecer hechos cuya prueba puede ser más fácilmente suministrada por el contribuyente, como quiera que la obtención directa y singular de la respectiva información sería demasiado costosa y difícil para la Administración. Las presunciones ordinariamente se basan en índices externos y globales de actividad económica o de frecuencia en la verificación de un hecho, socialmente convalidados. Según la naturaleza de la presunción y la política fiscal que la anime, ella puede o no admitir prueba en contrario. En todo caso, el establecimiento de presunciones se ha mostrado efectivo para dificultar el ejercicio de ciertas modalidades de evasión y elusión fiscales y abarcar en el universo de contribuyentes y rentas, categorías de contribuyentes y tipos rentas esquivas a su inclusión con grave desmedro de la equidad tributaria<sup>(20)</sup>.

3.1.4. La Corte Constitucional es consciente de que las modificaciones que se hacen a las normas tributarias y, en general, las políticas de intervención económica que se adelantan, afectan directa o indirectamente, a algunos individuos y benefician, directa o indirectamente, a otros. En un Estado social de derecho, las políticas de intervención, incluidas las tributarias, no son económicamente neutrales; por el contrario, ellas persiguen fines particulares, para lo cual se alteran las condiciones económicas de los particulares. Esto es consustancial al ejercicio de las facultades de intervención del Estado en la economía, las cuales están expresamente autorizadas por la Constitución<sup>(21)</sup>.

Es cierto que la Carta determina un orden general de prioridades para la definición de tales políticas pero también establece un amplio margen para su realización por parte del Congreso y de las demás instituciones responsables de ello.

En consecuencia, el análisis de constitucionalidad de las leyes sobre intervención económica no puede realizarse a partir de los beneficios o de las dificultades que generen en un individuo o en un sector en particular, salvo que se desconozcan o se vulneren sus derechos constitucionales o que el Congreso transgreda con ellas el marco establecido en la Constitución Política.

Así pues, el Congreso de la República cuenta con la facultad de limitar, eliminar o restringir las exenciones tributarias y ello no supone una vulneración del principio según el cual el Estado garantizar un orden económico justo ni una utilización adecuada de su facultad de intervenir en la economía "con el fin de conseguir el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes", según la prescripción del artículo 334 de la Constitución.

Tampoco es de recibo el argumento según el cual la norma acusada vulnera el inciso 3° del artículo 333 de la Carta. El deber del Estado de fortalecer "las organizaciones solidarias" y de estimular "el desarrollo empresarial" no significa que el Estado tenga que conceder exenciones tributarias ni que las ya concedidas generen el derecho individual a las mismas por parte de esta clase de organizaciones. En efecto, como ya se indicó, el margen de configuración del Congreso en esta materia es amplio y son innumerables los mecanismos de los que dispone para cumplir con esta finalidad.

Finalmente, no sobra subrayar que la Constitución no ha consagrado un derecho a recibir o conservar exenciones tributarias sino que por el contrario ha establecido un deber general de contribuir mediante el pago de tributos "al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad" (art. 95-9 de la C.P).

3.1.5. Resta entonces estudiar los demás cargos según los cuales las modificaciones que se hagan a la normatividad tributaria y, en particular, a las exenciones, contravienen el principio de la buena fe y desconoce derechos adquiridos. También se estudiarán el cargo según el cual la norma acusada vulnera los derechos fundamentales a la igualdad y al trabajo.

3.2. Alcances del principio de la confianza legítima respecto de la modificación y eliminación de las exenciones tributarias. Diferencia con la garantía de los derechos adquiridos

3.2.1. Una vez analizados los cargos generales sobre el ejercicio de la potestad impositiva, corresponde a la Corte Constitucional abordar el tema relativo a la vulneración del principio de la buena fe por parte del artículo acusado, el cual limita una exención tributaria que había sido creada por el artículo 16 de la Ley 10 de 1991 y posteriormente modificada por el artículo 44 de la Ley 383 de 1997.

En efecto, el demandante considera que la norma acusada viola el artículo 83 de la Constitución porque modifica las condiciones normativas bajo las cuales los interesados en realizar inversiones en empresas asociativas, adoptaron tal decisión confiando en la estabilidad del régimen tributario y, en especial, la de la exención.

3.2.2. La Corte advierte, como primera medida, que el concepto de "la buena fe" se manifiesta de diferentes maneras. Por ello, estima pertinente clarificar su alcance en materia tributaria de forma previa al análisis del cargo formulado por el demandante.

3.2.3. De lo que se trata es de establecer, en primer lugar, si la Constitución garantiza un mínimo de estabilidad legislativa, en qué condiciones y con qué efectos. Es decir, el problema planteado no es de retroactividad sino de límites a la modificación de las normas hacia el futuro. Este tema fue ya abordado por la Corte Constitucional en los siguientes términos, en un caso en el que se declaró exequible una norma que derogaba un decreto que contenía normas de fomento por medio de beneficios tributarios para el sector hotelero:

Por último, como se verá, en el presente caso no es aplicable la teoría de la "confianza legítima", que esta Corporación ha reconocido como constitucionalmente relevante, en la medida en que constituye una proyección de la buena fe que debe gobernar la relación entre las autoridades y los particulares (CP art. 83)(22).

Este principio, que fue desarrollado por la jurisprudencia alemana, recogido por el Tribunal Europeo de Justicia en la sentencia del 13 de julio de 1965, y aceptado por doctrina jurídica muy autorizada(23), pretende proteger al administrado y al ciudadano frente a cambios bruscos e intempestivos efectuados por las autoridades. Se trata entonces de situaciones en las cuales el administrado no tiene realmente un derecho adquirido, pues su posición jurídica es modificable por las autoridades. Sin embargo, si la persona tiene razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación, y el cambio súbito de la misma altera de manera sensible su situación, entonces el principio de la confianza legítima la protege. En tales casos, en función de la buena fe (CP art. 83), el Estado debe proporcionar al afectado tiempo y medios que le permitan adaptarse a la nueva situación. Eso sucede, por ejemplo, cuando una autoridad decide súbitamente prohibir una actividad que antes se encontraba permitida, por cuanto en ese evento, es deber del Estado permitir que el afectado pueda enfrentar ese cambio de política.

Como vemos, la "confianza legítima" no constituye un límite a la posibilidad de que el Legislador derogue una normatividad anterior, pues la persona no goza de un derecho adquirido sino de una situación revocable, esto es, de una mera expectativa. Es cierto que se trata de una suerte de expectativa que goza de una cierta protección, por cuanto existían razones que justificaban la confianza del administrado en que la regulación que lo amparaba se seguiría manteniendo. Sin embargo, es claro que la protección de esa confianza legítima, y a diferencia de la garantía de los derechos adquiridos, no impide que el Legislador, por razones de interés general, modifique las regulaciones sobre un determinado asunto, por lo cual mal puede invocarse este principio para solicitar la inexecutable de una norma que se limitó a suprimir un beneficio de fomento. Y en el presente caso, esa doctrina tiene aún menor relevancia, por cuanto los inversionistas razonables no tenían por qué confiar en que el certificado de desarrollo turístico les sería otorgado obligatoriamente, ¿ya que tal determinación dependía discrecionalmente del CONPES?, ni tampoco tenían por qué suponer que la existencia de ese beneficio sería mantenida de manera durable, pues las estrategias de fomento suelen ser variables. Por ende, la supresión de ese certificado no desconoce la confianza legítima, por lo cual el cargo del actor no es de recibo.<sup>(24)</sup>

3.2.4. La jurisprudencia citada versa sobre la necesidad de que exista un criterio de ponderación entre la seguridad jurídica garantizada a los miembros de una sociedad, regida bajo las reglas propias del Estado social de derecho, y la posibilidad de que el Estado ¿y, en particular, el Congreso de la República¿ pueda adoptar, modificar y acabar las políticas públicas que estime convenientes para alcanzar los fines que le han sido encomendados por la Carta Política. En una democracia, el Congreso no está atado a sus propias leyes porque sería insostenible que una mayoría política coyuntural pudiera impedir que en el futuro, cuando el pueblo soberano elija a otros representantes, la nueva mayoría ejerza las competencias que la Constitución le ha confiado al legislador. Por ello, la seguridad jurídica debe ceder ante la potestad del Congreso de modificar o derogar las leyes. No obstante, lo anterior no significa que los ciudadanos estén a merced de un legislador soberano. La Constitución los protege y limita el ejercicio del poder legislativo. Uno de esos límites es precisamente el principio de confianza legítima que garantiza tanto el respeto de la buena fe de los particulares como la seguridad jurídica cuando se presentan determinadas condiciones objetivas.

No podría ser de otra manera en un Estado Social de Derecho, dentro del cual la seguridad jurídica no impide cambios en las reglas de juego pero sí exige que éstos no se hagan arbitraria y súbitamente sin consideración alguna por la estabilidad de los marcos jurídicos que rigen la acción de las personas y en desmedro de la previsibilidad de las consecuencias que se derivan para los particulares de ajustar su comportamiento a dichas reglas.

Ha de reiterarse que el principio de la confianza legítima protege, en lo que hace referencia a las normas tributarias, las "razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación" y las alteraciones que se generarían con "el cambio súbito de la misma". Se podría predicar la existencia de dichas "razones objetivas" cuando, por ejemplo, la norma en cuestión (i) ha estado vigente por un muy largo período; (ii) no ha estado sujeta a modificaciones ni hay propuestas sólidas de reforma; (iii) su existencia es obligatoria, es decir, no es discrecional para las autoridades responsables suprimir el beneficio; y además, (iv) ha generado efectos previsibles significativos, es decir, ha conducido a que los particulares acomoden de buena fe sus comportamientos a lo que ella prescribe.

Lo anterior no quiere decir que las normas tributarias no puedan ser derogadas o modificadas, sino que cuando lo sean, "el Estado debe proporcionar al afectado tiempo y medios que le permitan adaptarse a la nueva situación", lo cual consiste, por ejemplo, (i) en que haya un período de transición o (ii) en que no se establezcan barreras o trabas para que los afectados ajusten su comportamiento a lo prescrito por la nueva norma. En algunas situaciones, la protección de la confianza legítima puede exigir que (iii) el beneficio tributario no sea derogado durante el lapso en que está corriendo el término para que los contribuyentes gocen de él, como lo determinó la Corte recientemente.

"El mismo análisis cabe en la presente oportunidad, porque no obstante que el legislador había determinado en cinco años el plazo que hasta 1998 era indefinido, ello no quiere decir que, respetando la situación consolidada en cabeza de quienes se hubiesen hecho acreedores al beneficio con anterioridad y por virtud de la cual deben tener la oportunidad para hacerlo efectivo, el legislador, en ejercicio de su potestad de configuración, no pueda variar el plazo cuando existan razones que así lo justifiquen. Sin embargo, si bien en este caso, respecto del plazo fijado con anterioridad, el legislador no se enfrenta a una situación jurídica consolidada, si debe respetar la confianza legítima que se ha generado en los beneficiarios, confianza que radica en que el plazo habrá de ser razonable en función de su suficiencia para que el beneficio pueda hacerse efectivo en ese término."<sup>(25)</sup>



Adicionalmente, el alcance de la protección de la confianza legítima ha de corresponder al grado y tipo de afectación de la misma de conformidad con el principio de proporcionalidad sin que ello implique pasar por alto que en materia tributaria el legislador no sólo aprecia la oportunidad y conveniencia de las reformas sino que dispone de una amplia potestad de configuración jurídica. Como este punto específico no es objeto de controversia en el presente proceso, la Corte no se detendrá en él.

3.2.5. En el presente proceso, la Corte toma en consideración el hecho de que la exención de la que trata el artículo 58 de la Ley 633 de 2000 y que había sido originalmente consagrada en el artículo 16 de la Ley 10 de 1991, fuera, desde su origen, a término indefinido, es decir, no existía un periodo determinado para gozar del beneficio que pudiera suscitar la expectativa legítima de que en ese lapso este sería mantenido por el legislador. En efecto, cuando consagra un término fijo, el legislador introduce un elemento de certidumbre respecto de la durabilidad de la exención porque estimula a los agentes económicos a que planifiquen sus decisiones en función del período durante el cual van a poder gozar de los beneficios que se derivan de la exención ¿lo cual no implica, que el Congreso no pueda en ningún caso modificar las normas que conceden exenciones durante un término cierto y explícito<sup>(26)</sup>

3.2.6. Esta Corporación constata también que dicha exención ha sido ya objeto de modificaciones anteriores, en concreto, por parte del artículo 44 de la Ley 383 de 1997. La constitucionalidad de esta norma fue demandada ante esta Corporación, quien la declaró exequible en la Sentencia C-274 de 1999. En esa oportunidad, la Corte indicó:

El artículo demandado determinó que los beneficios tributarios contemplados en los artículos 14 a 16 de la Ley 10 de 1991 no se aplicarían a "las rentas provenientes del ejercicio de las profesiones liberales y los servicios inherentes a las mismas." La determinación del legislador de eliminar tanto los beneficios a que hace referencia el artículo demandado, como otros beneficios y exenciones tributarias, conduce indudablemente a aumentar los recaudos de la administración. Como ya se ha señalado, ese resultado fue precisamente el que se esperaba obtener con la presentación del proyecto que se convertiría en la Ley 383 de 1997. Y para poder arribar a ese fin se seleccionaron distintos instrumentos, dentro de los cuales, ciertamente, se destacaban la lucha contra la evasión y el contrabando, situación que no significa que fueran los únicos mecanismos previstos para cumplir con el fin que perseguía la ley.<sup>(27)</sup>

De forma que si el Legislador había dado muestra notoria de que la exención requería de ajustes para alcanzar su cometido, resulta evidente que no podía haberse generado entre los particulares una idea de certeza respecto de la vocación de permanencia de la misma.

3.2.7. Así pues, concluye la Corte que la exención contemplada en el artículo 16 de la Ley 10 de 1991, modificado por el artículo 44 de la Ley 383 de 1997 y por el artículo 58 de la Ley 633 de 2000 ¿cuya inexecutable se solicita en la demanda de la referencia¿, no reúne las condiciones objetivas para que pudiera confiarse legítimamente, de buena fe, en su estabilidad. En efecto, a pesar de que su período de vigencia no ha sido breve, la norma legal demandada ya había ya sido sujeta a modificaciones. En este orden de ideas, no tiene el Congreso la obligación de mantener la exención inalterada ni de establecer un régimen de transición para que la nueva modificación, es decir, la ahora demandada, pueda entrar plenamente en vigor sin que se viole la Constitución. En consecuencia, el cargo analizado no está llamado a prosperar.

3.2.8. Como ya se señaló, otro elemento a considerar es la garantía que proporciona la Constitución a los "derechos adquiridos"(28). En materia tributaria, el concepto de "derechos adquiridos" sólo es de recibo cuando las normas tienen efectos retroactivos en las condiciones fijadas expresamente en la Constitución, lo cual no sucede en esta oportunidad.

3.2.9. En efecto, el demandante cuestiona no que la norma rija hacia el pasado sino que modifique, hacia futuro, las condiciones tributarias bajo las cuales se adelantaron proyectos de inversión por parte de los agentes económicos. En este orden de ideas, la cuestión central a definir en este aparte es si el legislador ¿y no sólo la administración o los particulares en ciertos casos en los que prestan servicios públicos¿ debe también respetar los actos propios y no violentar el principio de la confianza legítima, elementos que también hacen parte del principio de la buena fe(29).

3.2.10. La Corte ha señalado que, *prima facie*, el legislador no está atado por sus propias leyes, es decir, el Congreso goza de la facultad de deshacer aquello que él mismo ha hecho. Sin embargo, el Congreso también debe respetar unos límites sustanciales cuando ejerce sus competencias, aún las más discrecionales.

[...] por supuesto, si el Congreso es, por regla general y básica, la única autoridad que puede contemplar exenciones, también de la Constitución resulta su plena facultad para introducir ajustes o modificaciones a ellas y aun para suprimirlas, siempre que, atendiendo a elementales razones de seguridad jurídica, lo haga con efectos pro futuro (artículos 338, inciso 3, y 363, inciso 2, C.P.).

El último aspecto tiene relevancia, pues se trata de una garantía constitucional plasmada en favor de los contribuyentes, que protege no sólo su certidumbre en cuanto a la aplicación y efectividad del sistema tributario sino su buena fe (art. 83 C.P.).<sup>(30)</sup>

La redacción del artículo 58 de la Ley 633 de 2000 señala que "Las empresas asociativas de trabajo estarán exentas del impuesto de renta y complementarios [...]", es decir, es inequívoca respecto de su aplicación hacia el futuro. En este orden de ideas, se tiene que la norma acusada no vulnera derecho adquirido alguno y que, por lo tanto, no viola el artículo 58 de la Constitución.

3.2.11. Por último, corresponde a la Corte hacer referencia al cargo según el cual la norma acusada desestimula la inversión, el cual no parece estricta y directamente jurídico.

Esta Corporación considera que dicho cargo es pertinente sólo en la medida en que el cambio de condiciones de las normas tributarias se lleve a cabo de tal manera que se vulneren los principios constitucionales. Como se dijo en otra oportunidad:

"La Corte no puede entrar en consideraciones relativas a la conveniencia o bondad de las normas jurídicas que se someten a su análisis. En consecuencia, escapan a su verificación asuntos como los planteados en la demanda acerca del posible desestímulo a los inversionistas que, acogiéndose a las normas anteriores a la acusada, se mostraban interesados en vincular sus capitales a la zona afectada por la

avalancha del Río Páez". (31)

Así, esta Corporación considera que el cargo no prospera.

### 3.3. Posible vulneración de los derechos a la igualdad y al trabajo por parte de la norma acusada

3.3.1. En opinión del demandante, la norma acusada vulnera el derecho al trabajo porque altera las condiciones bajo las cuales se habían constituido las empresas asociativas de trabajo, lo cual conduce a la destrucción de las plazas laborales creadas bajo el marco jurídico anterior. De la misma manera considera que se viola el derecho a la igualdad porque se ignoran las particulares condiciones que dieron lugar a la expedición de la exención modificada, de manera que el Legislador ignoró que lo diferente debe ser tratado de manera diferente.

3.3.2. Respecto del cargo según el cual la norma acusada es contraria al derecho a la igualdad, considera la Corte que un test de razonabilidad permite dilucidar con precisión si dicha norma se aviene a la Carta o si, por el contrario, la vulnera. De acuerdo con la jurisprudencia de esta Corporación, en esta oportunidad corresponde determinar si el fin buscado y el medio empleado no están constitucionalmente prohibidos y, por otra, a establecer si el medio escogido es *adecuado* para alcanzar el fin propuesto.<sup>(32)</sup>

El fin buscado por el artículo 58 de la Ley 633 de 2000 consiste en incrementar el recaudo tributario, lo cual no sólo no está prohibido sino que es una facultad que de manera expresa ...según lo señalado en el numeral 12 del artículo 150 de la Constitución... le es asignada al Congreso y que versa sobre la obligación de los ciudadanos de "[c]ontribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad", al decir del numeral 9 del artículo 95 de la Carta.

El medio del que se vale el Congreso para tal efecto radica en introducir algunas modificaciones a la exención tributaria creada por el artículo 16 de la Ley 10 de 1991 con miras a reducir el alcance de dicha exención e incrementar así el número de personas obligadas a cumplir con el pago del impuesto de renta y complementarios.

Por último, el medio es adecuado para alcanzar dicho fin. En efecto, la Corte considera que la reducción de un beneficio tributario es un medio idóneo para incrementar el recaudo.

En consecuencia, el cargo no está llamado a prosperar(33)

3.3.3. El cargo según el cual la norma acusada vulnera el derecho al trabajo, también carece de fundamento. En efecto, en otra oportunidad, en la que la Corte analizó una norma que limitaba el alcance de una exención concedida por una ley anterior, se indicó:

La disposición tampoco implica, como ellos aseguran [los demandantes], violación de los derechos al trabajo y a la igualdad. En cuanto al primero, su núcleo esencial no se confunde con el interés del empresario en tributar menos o en no tributar. En lo que respecta al segundo, resulta por el contrario desarrollado, bajo la perspectiva del legislador, quien decide suprimir el trato diferente y restablecer las mismas reglas para todos los contribuyentes en ciertos aspectos que juzga son de interés general, como la integración latinoamericana.(34)

En efecto, el argumento según el cual la modificación o eliminación de una exención tributaria vulnera el derecho al trabajo debido a los efectos que ello genera en la economía, carece de sustento constitucional.

La posible afectación del mercado laboral como consecuencia de una modificación de las normas tributarias ¿la cual no se encuentra probada en esta oportunidad¿ es una simple eventualidad que en algunas oportunidades podría resultar del ejercicio por parte del Congreso de su potestad en materia tributaria.

3.3.4. Así pues, el análisis realizado muestra que la norma acusada se aviene a la Constitución.

## VIII. DECISION

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

### RESUELVE

Declarar la EXEQUIBILIDAD del artículo 58 de la Ley 633 de 2000.

Notifíquese, comuníquese, publíquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archívese el expediente.

ALFREDO BELTRAN SIERRA

Presidente

JAIME ARAUJO RENTERÍA

Magistrado

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrada

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

(C-007/2002)

LASUSCRITA SECRETARIA GENERAL

DE LA CORTE CONSTITUCIONAL HACE CONSTAR:

Que el H. Magistrado doctor LUIS EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT, no firma la presente sentencia por cuanto presentó excusa, la cual fue debidamente autorizada por la Sala Plena.

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ

Secretaria General

NOTAS:

1. Cfr. Folio 5.
2. Cfr. Folio 6.
3. Cfr. Folio 7.
4. Cfr. Folio 9.
5. Cfr. Folio 24.
6. Cfr. Folio 26.
7. Cfr. Folio 36.
8. Cfr. Folio 37.
9. Cfr. Folio 42.
10. Cfr. Folio 44.
11. Cfr. Folio 45.

12. Sentencia C-341 de 1998; M.P. José Gregorio Hernández Galindo (En esta sentencia la Corte Constitucional declaró exequible el inciso primero del artículo del artículo 37 de la Ley 383 de 1997, que excluía una serie de productos allí enunciados de la exención tributaria que había sido concedida por una norma anterior; también declaró la inexecutable del inciso segundo de la misma norma, que facultaba al Consejo Superior de Comercio Exterior a conceder exenciones, pues consideró que a quien corresponde conceder exenciones tributarias, es a los órganos de representación).

13. Así, por ejemplo, en la Sentencia C-478 de 1998; M.P. Alejandro Martínez Caballero (en la que la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de una norma que derogaba los beneficios tributarios concedidos por otra en desarrollo de un programa de fomento turístico), esta Corporación afirmó: "La Corte coincide con la Vista Fiscal y los intervinientes pues si bien el contenido social propio de la fórmula política adoptada por el Estado colombiano (CP art. 1º) implica deberes de intervención para las autoridades a fin de satisfacer ciertos derechos sociales de las personas, lo cierto es que, en función del principio democrático (CP arts 3º y 150), corresponde prioritariamente al Congreso determinar las orientaciones esenciales de esa intervención estatal. Esto significa que, tal y como esta Corte ya lo había señalado en varias oportunidades, el Congreso y el Ejecutivo pueden llevar a cabo, conforme a los criterios de oportunidad de las mayorías, distintas políticas económicas, siempre y cuando ellas tiendan de manera razonable a hacer operantes los principios rectores de la actividad económica y social del Estado y velar por los derechos constitucionales".

14. Ver al respecto la sentencia C-341 de 1998, M.P. José Gregorio Hernández Galindo.
15. Sentencia C-274 de 1999; M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz (En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad del artículo 44 de la Ley 383 de 1997, según el cual "Para efectos de los beneficios previstos en los artículos 14, 15 y 16 de la Ley 10 de 1991, se excluyen las rentas provenientes del ejercicio de profesiones liberales y los servicios inherentes a las mismas", es decir, se pronunció sobre la exención nuevamente modificada por el artículo 58 de la Ley 633 cuya declaratoria de inconstitucionalidad se solicita en la demanda de la referencia).
16. Sentencia C-341 de 1998; M.P. José Gregorio Hernández Galindo.
17. La Corte se ha pronunciado en reiteradas oportunidades sobre la necesidad de que los derechos fundamentales no sean afectados por las normas tributarias. Al respecto, pueden consultarse, entre otras, las siguientes providencias: Sentencia C-544 de 1993; M.P. Antonio Barrera Carbonell (En esta sentencia, la Corte declaró la inexecutable del artículo 107 de la Ley 6 de 1992 por encontrar que su contenido fijaba un procedimiento, aplicable a todo "tipo de pretensión, derecho, reclamo, acción o participación frente al Fondo Rotatorio de Aduanas", contrario a la Carta. Esta Corporación sentenció que el procedimiento creado vulneraba el derecho a la igualdad pues imponía una carga procesal que debía ser soportada sólo por algunos ciudadanos. También se encontró que dicho procedimiento era contrario al derecho fundamental al debido proceso); Sentencia C-674 de 1999; M.P. Alvaro Tafur Galvis (En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró la inexecutable parcial del artículo 77 de la Ley 488 de 1998 que establecía el procedimiento administrativo que debía seguirse a las personas que estuvieran en posesión de mercancías recién adquiridas a un radio de 600 metros de distancia de un establecimiento comercial y que no tuvieran la respectiva factura de compra, para proceder al decomiso de tales mercancías. Esta Corporación determinó que la imposición de ciertas sanciones ...entre las que se cuenta la expropiación- debían quedar reservadas a los jueces y no a las instancias administrativas. Por consiguiente, señaló que el artículo descrito era contrario al derecho fundamental al debido proceso); Sentencia C-741 de 1999; Fabio Morón Díaz (En esta sentencia, la Corte Constitucional analizó el artículo 149 de la Ley 488 de 1998, relativo a la obligación de portar en un lugar visible en los automotores la calcomanía que prueba el pago de los impuestos sobre los mismos. Esta Corporación, luego de analizar el cargo según el cual esta calcomanía atentaba contra el derecho fundamental al buen nombre, señaló que el Congreso puede imponer cargas razonables a los derechos fundamentales para garantizar la efectividad de las normas tributarias).
18. En igual sentido, se señaló en la Sentencia C-188 de 1998; M.P. José Gregorio Hernández Galindo (fallo en el que la Corte declaró la exequibilidad el artículo 97 -parcial- de la Ley 223 de 1995 que consagró una exención al pago del impuesto de renta por parte de las empresas oficiales o mixtas prestadoras de ciertos servicios públicos) lo siguiente: "La ruptura del equilibrio constitucionalmente previsto debería partir, para ser suficiente como fundamento de la inexecutable, de la absoluta ausencia de un motivo válido, objetivo y razonable basado en circunstancias especiales. De no ser sustentada la exención en elementos que la justifiquen, la Corte no podría hacer nada distinto de declarar su inconstitucionalidad, por violación del artículo 13 de la Carta Política. A la inversa, si, desde la perspectiva de las diferencias existentes, el juez de constitucionalidad corrobora que la exención se funda en razones que ameriten exonerar del tributo a algunos de aquellos que en principio, por reunir las características de ley, deberían ser sujetos pasivos del impuesto, la disposición que la consagra no lesiona el principio de igualdad y es executable en la medida en que tampoco desconozca otros principios o mandatos constitucionales".
19. Sentencia C-419 de 1995; M.P. Antonio Barrera Carbonell. (En esta sentencia la Corte Constitucional declaró executable el artículo 24 de la Ley 142 de 1994 que establece reglas generales para todas las entidades prestadoras de servicios públicos sujetas al régimen tributario nacional y de las entidades territoriales).
20. Sentencia C-015 de 1993; M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz (En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de una norma que estableció una presunción según la cual "Cuando se adquieran bienes raíces con préstamos de entidades sometidas a la vigilancia del Estado, el precio de compra fijado en la escritura no podrá ser inferior a una suma en la cual el préstamo represente el 70% del total". El fin de la norma consistía en controlar la evasión en el pago de los impuestos relativos a los inmuebles. La Corte encontró que se trataba de un medio adecuado para tal efecto, lo cual, a su vez, repercutía en una mayor equidad del sistema).
21. Puede consultarse, entre otras, la Sentencia C-364 de 1993; M.P. Carlos Gaviria Díaz (por medio de la cual se declaró la exequibilidad de una norma sobre obligaciones tributarias respecto de títulos denominados en moneda extranjera), en la que se afirmó: "La tributación necesariamente afecta la propiedad y la riqueza y es un poderoso y legítimo instrumento de redistribución del ingreso y de reducción de las desigualdades sociales y económicas. Sin embargo, su cometido no es destruir las fuentes de la riqueza y del trabajo de la sociedad. De ahí que la tradición jurisprudencial colombiana, con razón, coloque el límite del poder impositivo del estado en la extinción de la propiedad o de la renta. El lindero que sólo afectando la justicia y la equidad fiscales puede desbordarse no acota un espacio nada estrecho a la potestad estatal".
22. Ver, entre otras, las sentencias T-438 de 1996, T-396 de 1997, T398 de 1998 y SU-250 de 1998.
23. Ver, entre otros, Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández. *Curso de Derecho Administrativo*, Madrid: Editorial Civitas, Tomo II, pág. 375.
24. Sentencia C-478 de 1998 Alejandro Martínez Caballero (En esta sentencia, la Corte analizó los requisitos necesarios para que pudiera afirmarse que la situación tributaria que se modificaba con la norma acusada, había generado la confianza legítima en los contribuyentes respecto de su continuidad).
25. Corte Constitucional, Sentencia C-1215 de 2001, M.P. Rodrigo Escobar Gil. En esta decisión la Corte declaró la constitucionalidad del artículo 52 de la Ley 633 de 2000, en el entendido de que su aplicación era para el siguiente periodo fiscal y que se respetaría el plazo de cinco años fijado por el artículo 115-1 del Estatuto Tributario para el goce del beneficio tributario a que allí se hace mención.

26. Así, por ejemplo, en la Sentencia C-341 de 1998; M.P. José Gregorio Hernández Galindo, se indicó: "Considera la Corte que la decisión legislativa de modificar los términos en los cuales ha sido reconocida una exención tributaria, de tal manera que se reduzca su cobertura, ya en cuanto a los sujetos pasivos del impuesto, ora en lo referente a las bases y hechos gravables, en relación con los productos o actividades que dan lugar a ella, implica necesariamente el ejercicio de la atribución que tiene el Congreso de imponer cargas tributarias a los súbditos del Estado. La disminución de la exención, o su supresión, así como la determinación de acortar el término de su vigencia se reflejan en la obligación de los contribuyentes de pagar lo que no estaban pagando y, en consecuencia, los correspondientes ajustes en sus declaraciones tributarias y en sus pagos deben producirse, con arreglo a la Constitución, sólo en relación con períodos posteriores a aquél en el cual ha entrado en vigencia la nueva norma. De entenderse lo contrario, es decir que las restricciones introducidas cobijan períodos tributarios en curso se les estaría dando un efecto retroactivo que resulta a todas luces inconstitucional".

27. Sentencia C-274 de 1999; M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

28. En la Sentencia C-478 de 1998; M.P. Alejandro Martínez Caballero, esta Corporación afirmó: "Tal y como esta Corte lo mostró en anteriores decisiones (Ver en particular las sentencias C-168 de 1995), la noción de derecho adquirido ha sido ampliamente discutida por la ciencia jurídica, a fin de distinguirla de las meras expectativas, pues mientras el primero no puede ser desconocido por las leyes posteriores, por el contrario las segundas no gozan de esa protección (CP art. 58). Esta distinción se relaciona entonces con la aplicación de la ley en el tiempo y la prohibición de la retroactividad, pues 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. A su vez, esta prohibición de la retroactividad es consustancial a la idea misma del derecho en una sociedad democrática, pues la regulación social a través de normas jurídicas pretende dirigir la conducta de personas libres, por lo cual es necesario que los individuos conozcan previamente las normas para que puedan adecuar sus comportamientos a las mismas. Una aplicación retroactiva de una ley rompe entonces no sólo la confianza de las personas en el derecho, con lo cual se afecta la buena fe (CP art. 83) sino que, además, desconoce la libertad y autonomía de los destinatarios de las normas, con lo cual se vulnera su dignidad (CP art. 1º). El actor tiene entonces razón en señalar que una norma derogatoria no puede ser retroactiva ni desconocer derechos adquiridos".

29. La Corte ha analizado en reiteradas oportunidades el contenido constitucional del respeto a los actos propios y de la protección a la confianza legítima. Son de interés particular, las sentencias T-475 de 1992; M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz y la T-295 de 1999; M.P. Alejandro Martínez Caballero, en las que se aborda el contenido y alcance de estos dos términos y la relación que hay entre ellos. En particular, en la Sentencia T-295 de 1999 (por medio de la cual la Corte Constitucional concedió la tutela interpuesta por un accionante que consideraba que sus derechos fundamentales al trabajo y al debido proceso habían sido vulnerados por la decisión de la administración de revocar un acto administrativo por medio del cual se concedía un derecho individual al accionante), se afirmó: "Un tema jurídico que tiene como sustento el principio de la buena fe es el del respeto al acto propio, en virtud del cual, las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe (art. 83 C.N). Principio constitucional, que sanciona entonces, como inadmisibles toda pretensión lícita, pero objetivamente contradictoria, con respecto al propio comportamiento efectuado por el sujeto. La teoría del respeto del acto propio, tiene origen en el brocardo "*Venire contra pactum proprium nellí conceditur*" y, su fundamento radica en la confianza despertada en otro sujeto de buena fe, en razón de una primera conducta realizada. Esta buena fe quedaría vulnerada, si fuese admisible aceptar y dar curso a una pretensión posterior y contradictoria".

30. Sentencia C-341 de 1998; M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

31. Sentencia C-341 de 1998; M.P. José Gregorio Hernández Galindo (En esta sentencia, la Corte Constitucional analizó, entre otros, el cargo según el cual la norma acusada generaba incertidumbre económica, lo cual resultaba contrario a varios de los derechos y principios consagrados en la Carta Política).

32. En efecto, en la Sentencia C-673 de 2001; M.P. Manuel José Cepeda Espinosa (en el que la Corte desarrolló el tema relativo a las características y a los niveles de intensidad de los tests de razonabilidad en materia de igualdad) se afirmó: "En diversas hipótesis la Corte ha optado por aplicar un test leve de razonabilidad, como por ejemplo en ciertos casos que versan exclusivamente sobre materias 1) económicas, 2) tributarias o 3) de política internacional, sin que ello signifique que el contenido de una norma conduzca inevitablemente a un test leve. Por ejemplo, en materia económica una norma que discrimine por razón de la raza o la opinión política sería claramente sospechosa y seguramente el test leve no sería el apropiado. Lo mismo puede decirse, por ejemplo, de una norma contenida en un tratado que afecta derechos fundamentales". En esta oportunidad es claro que la norma no introduce discriminación alguna ni afecta de manera directa los derechos fundamentales (negrillas fuera de texto). En esta oportunidad aclaró el voto el magistrado Jaime Araujo Rentería por considerar que la Corte no debería casarse de antemano con la tesis de que a ciertas materias se debe aplicar un test de determinada intensidad. El magistrado Alvaro Tafur Galvis también aclaró el voto en el sentido de que los pronunciamientos sobre intensidad del test de igualdad "sólo pueden hacerse en torno de cada caso concreto, donde se habrán de precisar características, intensidades y efectos de control".

33. La Corte Constitucional se ha pronunciado también acerca de la posición contraria a la expuesta por el demandante en el proceso de la referencia, es decir, al argumento según el cual la introducción de exenciones contraviene el derecho a la igualdad en la medida en que crea un régimen especial, aplicable solamente a algunas personas o actividades. Así, por ejemplo, en la Sentencia C-419 de 1995; M.P. Antonio Barrera Carbonell (en el que se declaró la exequibilidad de una norma que fijaba un régimen especial en materia tributaria aplicable a las empresas prestadoras de servicios públicos), la Corte señaló: "Las exenciones hacen parte de un sistema de estímulos fiscales, normalmente utilizados para lograr ciertos resultados de política económica y social en que se interesa el Estado cuando pretende impulsar la inversión privada, estimular determinadas actividades productivas u orientar el ahorro privado hacia ciertos tipos de inversiones. Por ser una medida excepcional y responder a intereses de política económica y social del Estado las exenciones no contradicen el principio de equidad, según lo insinúa la demandante. La equidad tributaria es la medida de la justicia fiscal. Su diseño ha de ser flexible y su aplicación debe tener en cuenta no sólo las circunstancias cambiantes de la base gravable de referencia, sino también los intereses del contribuyente,

cuando el sistema le reconoce una situación propia y específica (vgr., exenciones personales) o con la medida se busca estimular una conducta de sectores de la comunidad dirigida a la satisfacción de cometidos o tareas específicos del Estado. Del mismo modo como se establecen tributos diferentes para quienes se encuentran en situaciones tributarias diferentes, también el Estado puede otorgar estímulos especiales en favor de quienes desarrollan actividades que significan para aquél motivos de especial interés en la ejecución de sus políticas macroeconómicas. Por ello, se admite que con base en el principio de equidad, aunado a imperativos de técnica tributaria, sean de recibo las exenciones, en cuanto éstas aparezcan como necesarias para el desarrollo de dichas políticas".

34. Sentencia C-341 de 1998; M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

---

*Fecha y hora de creación: 2021-06-18 08:08:27*