

MARIA ALEJANDRA LEBRO

**AFECTACIÓN AL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN LAS RENTAS
EXENTAS HOTELERAS**

(Maestría En Derecho Del Estado Con Énfasis En Derecho Tributario)

2021

UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA
FACULTAD DE DERECHO
MAESTRÍA EN DERECHO DEL ESTADO CON ÉNFASIS EN DERECHO
TRIBUTARIO

Rector: Dr. Hernando Parra Nieto

Secretaria general: Dr. José Fernando Rubio

Director Departamento de Derecho Fiscal: Dra. Olga Lucia González Parra

Director de Tesis: Dr. José Manuel Castro Arango

Presidente de Tesis: Dr. Roberto Insignares

Jurados de Tesis: Dr. Cesar Sánchez

Dr. Jhon Bustos

Contenido

	Pág.
Introducción	VI
afectacion al principio de seguridad juridica en las rentas exentas hoteleras.....	1
capítulo i.....	9
rentas exentas hoteleras.....	9
1.1 beneficios tributarios.....	9
2.2 origen de las rentas exentas hoteleras en colombia	14
2.3 ejemplos de 3 casos del cálculo de la renta exenta	26
2.3.1 caso persona jurídica con beneficio.	26
2.3.2 caso persona natural con beneficio.	32
2.3.3 caso persona jurídica en proceso de acceder el beneficio.	37
capítulo ii.....	42
principio de seguridad jurídica.....	42
2.1 concepto	43
2.2 características, elementos, alcance y aplicación, en materia tributaria, del principio de seguridad jurídica.....	47
2.2.1 elementos del principio de la seguridad jurídica	47
2.2.2 alcance	53
2.2.3 aplicación del principio de seguridad jurídica en materia tributaria.....	56
2.3 el principio de seguridad jurídica y su relación con otros principios	58

2.3.1 principio de irretroactividad.....	58
2.3.1 principio de confianza legítima	61
2.3.2 principio de legalidad o reserva de ley.....	63
2.4 definición bajo una doctrinal y jurisprudencial del concepto de situación jurídica consolidada, derechos adquiridos y meras expectativas y expectativas legítimas.....	67
2.4.1 situación jurídica consolidada.....	67
2.4.2 derechos adquiridos.....	69
2.4.3 meras expectativas y expectativas legítimas.....	71
conclusiones	74
bibliografía.....	84

Lista de tablas

	Pág.
Tabla 1. <i>Principales modificaciones decreto 2755 de 2003</i>	16
Tabla 2. <i>Principales modificaciones decreto 920 de 2009</i>	18
Tabla 3. <i>Principales modificaciones ley 1943 de 2018</i>	23

Lista de figuras

	Pág.
Figura 1. <i>Esquema persona jurídica con beneficio</i>	28
Figura 2. <i>Esquema persona natural con beneficio</i>	33
Figura 3. <i>Esquema persona jurídica en proceso de acceder el beneficio</i>	39

Introducción

El principio de Seguridad Jurídica taxativamente no se encuentra consagrado en la Constitución Política de Colombia de 1991; no obstante, su conceptualización o aplicación se puede extraer del desarrollo de otros principios como son el de irretroactividad, confianza legítima, legalidad, debido proceso, entre otros.

Este principio ofrece certeza y garantía frente a las leyes que otorgan derechos y obligaciones; sin embargo, en Colombia durante los últimos años al parecer se ha visto afectado por la proliferación de reformas tributarias justificadas en la situación económica que enfrenta el país y la política fiscal del gobierno de turno.

El presente trabajo está enfocado en estudiar el principio de seguridad jurídica en materia tributaria y su posible afectación frente a los cambios realizados a las rentas exentas hoteleras con ocasión a la reforma tributaria Ley 1819 de 2016.

Para el caso de estudio, es claro que los diferentes gobiernos nacionales han querido incentivar la inversión extranjera en un sector deprimido como es el turismo colombiano, entendiéndose como un importante motor de la economía nacional, el cual puede generar empleo en todas las regiones del país, permitir el ingreso de divisas del exterior, entre otras.

Es así, que por medio de la ley 788 de 2002, el legislador ordinario creó para el sector hotelero un beneficio tributario otorgando un tratamiento preferencial consistente en una renta exenta para nuevas inversiones hoteleras que, en todo caso, estaría sujeta al cumplimiento de ciertos parámetros o requisitos.

Sin embargo, las últimas reformas tributarias incluyeron cambios a las rentas exentas hoteleras. Esto se evidencia en la ley 1819 del año 2016 que dispuso que las rentas que se consideraban exentas para el sector hotelero quedarían gravadas a la tarifa del 9% (Según los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario) y la ley 1943 de 2018¹, la cual creó nuevos estímulos para otras inversiones hoteleras efectuadas a partir del 1 de enero de 2019, con el cumplimiento de ciertos requisitos e igualmente con la ley 2010 de 2019.

Las nuevas modificaciones generaron inseguridad y malestar en los empresarios hoteleros, quienes sintieron vulnerados los beneficios otorgados frente a las inversiones ya realizadas y las que se encontraban en curso, tan es así que estos cambios fueron objeto de demanda ante la Corte Constitucional, quien luego de hacer su examen de constitucionalidad, falló mediante la Sentencia C-235 de 2019, declarando inexecutable la norma que le suprimió la renta exenta a los hoteles y les impuso pagar una tarifa de impuesto de renta del 9%. La Corte consideró que las personas que no habían acreditado los presupuestos para acceder al beneficio con anterioridad a la expedición de la preceptiva examinada, no contaban con situaciones efectivamente consolidadas o concretas, sino con meras expectativas legítimas frente a la obtención de la exención. Confirmando que el legislador tenía la posibilidad de modificar las condiciones de cobro del tributo sin afectar sus garantías superiores, pues aun estando en curso el periodo cubierto por la Ley 788 de 2002, aquellas personas no tenían un derecho cierto y exigible.

Frente a lo anterior, en principio podría darse un desconocimiento en la aplicación del principio de seguridad jurídica, en el sentido que, si bien es cierto, existe la facultad por parte del legislador para modificar un derecho, esta no es absoluta y, por lo tanto, debe ser limitada.

¹ Ley 1943 de 2018, declarada inexecutable mediante Sentencia C-481 de 2019.

En este contexto, el estudio de este principio de rango constitucional es importante, porque garantiza la confianza que la sociedad pueda tener en la observancia y el respeto de las situaciones derivadas de la aplicación de normas válidas y vigentes, lo que supone por un lado un conocimiento cierto de las leyes vigentes y, por otro, una cierta estabilidad de las normas y de las situaciones que en ella se definen: certeza y estabilidad, que deben coexistir en un Estado Social de Derecho.

En efecto, esta investigación es relevante a fin de determinar las características, el alcance y la aplicación del principio de seguridad jurídica en el ámbito tributario colombiano. Aunque este principio abarca varias dimensiones, dado que es transversal en el ordenamiento jurídico, este trabajo se delimitara a realizar su análisis en materia tributaria. En particular, el análisis de este principio se abordará a partir de los cambios que introdujo la reforma tributaria Ley 1819 de 2016 y algunas incidencias de las otras dos reformas Ley 1943 de 2018 y Ley 2010 de 2019 respecto de las rentas exentas hoteleras previstas desde la Ley 788 de 2002.

De modo que esta investigación tiene como objetivo determinar si hubo afectación al principio de la seguridad jurídica con los cambios realizados por la ley 1819 de 2016 a las rentas exentas hoteleras creadas con la ley 788 de 2002, partiendo de la conceptualización del principio de seguridad jurídica en el derecho tributario colombiano, de la identificación de sus principales características, del alcance y aplicación en materia tributaria, de establecer la conexidad con otros principios tributarios, así mismo comprender y explicar lo que se entiende por situación jurídica consolidada, derechos adquiridos y expectativas legítimas, como también del análisis del desarrollo jurisprudencial y doctrinal de este principio desde el año 2002 en adelante fecha en la cual se promulgo la ley que creo el beneficio de la exención, del estudio y evaluación de los numerales 3 y 4 del artículo 18 de la ley 788 de 2002, su aplicación y reglamentación hasta la

expedición de la ley 1819 de 2016 y por último del examen de la aplicación del principio de seguridad jurídica en la expedición de la ley 1819 de 2016 en relación con el parágrafo 1 del artículo 240 y en la sentencia C-235 de 2019.

Para la elaboración del trabajo de grado, partiremos de un referente normativo, que materializaremos en la exposición de tres casos, con los cuales demostraremos las incidencias de los cambios legislativos que modificaron las rentas exentas hoteleras y de esta manera se analizarán las afectaciones normativas, económicas y jurídicas en materia tributaria que conllevaron estos cambios.

Seguidamente ahondaremos en el estudio como tal del principio de seguridad jurídica en el derecho tributario colombiano o aproximándonos a su definición, toda vez que a partir de esta se pueda identificar y extraer las principales características, alcance y aplicación, como también, establecer su conexión con otros principios tributarios, con el propósito de realizar una comparación frente a lo legislado en relación con las rentas exentas hoteleras.

Así mismo con el fin de comprender y analizar la exención otorgada a las rentas hoteleras, es conveniente explicar que se entiende por situación jurídica consolidada, derechos adquiridos y expectativas legítimas, conceptos que son importantes de aclarar toda vez que generan controversias al momento de aplicar el principio en mención, como también realizar un análisis lineal de los cambios aplicados desde su creación a la ley 788 de 2002 y los efectos jurídicos que estos generaron, teniendo en cuenta estudios, análisis jurisprudencial y doctrinal del principio de seguridad jurídica desde el año 2002 en adelante en materia tributaria.

Finalmente, en el caso en que se determine una afectación al principio de seguridad jurídica concluir las falencias por parte del legislador en cuanto a las reglas y herramientas que utiliza al realizar un cambio en la norma y las posibles consecuencias jurídicas.

Afectación al principio de seguridad jurídica en las rentas exentas hoteleras

El sector hotelero en Colombia es considerado una de las principales fuentes de crecimiento de la economía, es así que cada gobierno a través de la formalización, crecimiento en infraestructura y promoción externa, ha buscado siempre impulsarlo; resultados reflejados en la generación de empleo, mayores oportunidades y desarrollo económico de las regiones. Con el fin de lograr este objetivo el sector hotelero ha sido beneficiario de estímulos tributarios durante las dos últimas décadas, sin embargo, los beneficios tributarios otorgados a largo plazo en la actualidad no han sido sostenidos afectando su equilibrio económico.

Para el año 2002 según el periódico el heraldo: La oferta hotelera estaba compuesta por 411 establecimientos que agrupaban 22.950 habitaciones, y solo se invirtieron en ese periodo US \$3,5 millones para la construcción de nuevas unidades, con una ocupación del 40% aproximadamente (El Herald, 2011), cifra que refleja una crisis, pues es comparada con la ocupación en tiempos de pandemia por el Covid 19 (El tiempo, 2020), razón por la cual Colombia en el año 2002 emprendió un nuevo camino por convertirse en un destino atractivo de la región (ANIF, 2011)

En la exposición de motivos de la ley 788 de 2002, el legislador manifestó que apelo a los incentivos tributarios imitando el comportamiento de los países desarrollados para cumplir objetivos muy específicos, este caso con el fin de fortalecer la inversión en el sector turístico que para en ese entonces era un “sector deprimido” (Gaceta del Congreso: 398 del 24/09/2002), razón por la cual los beneficios tributarios hoteleros iniciaron con la expedición la ley 788 de 2002 *“Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y*

territorial; y se dictan otras disposiciones”, la cual creo un gran estímulo tributario que se ve traducido en un tratamiento preferencial para nuevas inversiones hoteleras, como lo consagra en su artículo 18 “*Otras rentas exentas*” que modifiqué el artículo 207-2 del Estatuto Tributario como lo establecí en los siguientes numerales:

“No. 3. Servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles que se construyan dentro de los quince (15) años siguientes a partir de la vigencia de la presente ley, por un término de treinta (30) años.

4. Servicios hoteleros prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen dentro de los quince (15) años siguientes a la vigencia de la presente ley, por un término de treinta (30) años. La exención prevista en este numeral, corresponderá a la proporción que represente el valor de la remodelación y/o ampliación en el costo fiscal del inmueble remodelado y/o ampliado, para lo cual se requiere aprobación previa del proyecto por parte de la Curaduría Urbana y la Alcaldía Municipal, del domicilio del inmueble remodelado y/o ampliado. En todos los casos, para efectos de aprobar la exención, será necesario la certificación del Ministerio de Desarrollo”.

Posteriormente esta exención fue reglamentada con la expedición del Decreto 2755 de 2003 que en sus artículos 4 y 6 , estableció que aplicaba para nuevos hoteles y para aquellos que se remodelen y/o amplíen, construidos a partir del 1° de enero de 2003, obtenidas por el establecimiento hotelero o por el operador según el caso, por un término de 30 años, contados a partir del año gravable 2003, para lo cual se requería la aprobación previa del proyecto por parte de la Curaduría Urbana o de la Alcaldía Municipal del domicilio del inmueble, en todos los casos, para efectos de aprobar la exención, sería necesario la certificación del Ministerio de Desarrollo. Para efectos de esta exención, se entendía por servicios hoteleros, el alojamiento, la

alimentación y todos los demás servicios básicos y/o complementarios o accesorios prestados directamente por el establecimiento hotelero o por el operador del mismo, e igualmente indico que no están amparados con este beneficio los ingresos provenientes de los servicios de moteles y similares.

Es claro que este beneficio no solo motivo a hoteleros nacionales, sino que llamo la atención de los inversionistas extranjeros atrayendo grandes capitales, reflejado en un incremento exponencial del sector convirtiéndolo en uno de los sectores económicos más importantes del país.

Aproximadamente seis años después se expidió el decreto 920 del 17 de marzo de 2009, el cual modificó el decreto 2755 de 2003, en lo que se refiere a la renta exenta para servicios hoteleros, así:

“las rentas provenientes de servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles construidos entre el 1° de enero del año 2003 y el 31 de diciembre del año 2017, obtenidas por el establecimiento hotelero o por el operador según el caso, estarán exentas del impuesto sobre la renta por un término de 30 años contados a partir del año gravable en que se inicien las operaciones” y en el caso de los “servicios hoteleros prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen. Las rentas provenientes de los servicios hoteleros prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen entre el 1° de enero del año 2003 y el 31 de diciembre del año 2017, obtenidas por el establecimiento hotelero o por el operador, estarán exentas del impuesto sobre la renta por un término de treinta (30) años contados a partir del año gravable en que se inicien las operaciones de prestación de servicios en el área remodelada o ampliada”.

En este decreto dejó claro el legislador el tiempo en el que debe iniciar el beneficio siendo “cuando se inicie a operar el área remodelada o ampliada”.

Podemos deducir que cada vez el beneficio tributario inicialmente otorgado estaba siendo delimitado.

A partir de la reforma tributaria ley 1607 de 2012, se estableció el Impuesto de Renta para la Equidad CREE, impactando directamente la renta exenta, pues consistía en gravar a una tarifa del 9% las utilidades antes de impuestos, lo que generaba una afectación directa al flujo de caja, dado que este impuesto era un espejo del impuesto de renta y complementarios, situación que desmotivó las inversiones hoteleras. Lo anterior ha devenido en numerosas controversias suscitadas por el cambio de la normatividad y las reglas tributarias pactadas desde un inicio.

Posteriormente el Decreto 463 de marzo 16 del 2016. Define aspectos importantes de las rentas exentas hoteleras como son: el periodo de la exención, la fecha de inicio de la misma e igualmente aclara el concepto de Nuevos Hoteles y los mecanismos para la certificación para la procedencia de la exención.

De manera sorpresiva para el año 2016 se expidió la ley 1819, que trajo grandes y polémicos cambios que afectaron de manera directa las rentas exentas del sector hotelero, para empezar eliminó el impuesto de Renta para la Equidad Cree que a simple vista fue una gran noticia pero se vio opacada por el artículo 100 de la mencionada ley dado que modificó el artículo 240 del E. T quien define que a partir del 2017 las rentas exentas provenientes del sector hotelero quedarán gravadas con una tarifa del 9% por el mismo término de tiempo en que aplicaba la renta exenta inicialmente, y cumpliendo con los requisitos exigidos para tal fin, en conclusión nunca hubo tal eliminación dado que se trasladó la tarifa del 9% al impuesto de renta

y complementarios, es decir que el gobierno no quería dejar de perder ese porcentaje de tributación.

Este cambio provocó incertidumbre en el sector hotelero en razón a que las reglas de juego fueron cambiadas radicalmente de forma intempestiva, en consecuencia, se presentó demanda de inconstitucionalidad ante la Corte Constitucional, quien luego de hacer su examen, emitió su fallo favorable a través de la Sentencia C-235 de 2019, la cual declaró inexecutable la norma que le suprimió la renta exenta a los hoteles y les impuso pagar una tarifa del 9%. En esta Sentencia se determinó:

“que los contribuyentes que cumplieron con los requisitos para obtener la renta exenta antes de la expedición de la Ley 1819 de 2016, no pueden ser restringidos en el tratamiento beneficioso otorgado por la Ley 788 de 2002 y, por ende, no era posible para el legislador, variar las condiciones del beneficio tributario otorgado y consolidado, en virtud de los principios de buena fe e irretroactividad”.

El fallo de la Alta Corte implicó que quienes cumplieron con los requisitos para acceder al beneficio, es decir, hoteles que se hayan construido entre 2003 y 2016, podían disfrutar del mismo por el término de los 30 años, al ser una situación jurídica consolidada que mal podría verse cercenada por modificaciones realizadas en nuevas reformas tributarias.

Si bien es cierto la decisión de la Corte presenta consecuencias favorables como la mencionada en líneas anteriores, también presenta unas consecuencias desfavorables como las siguientes:

- Las personas que construyeron hoteles y/o ampliaron hoteles durante el año 2017 o que en este año aún se encontraban en curso con un alto grado de avance cerca de ser

culminados, no tendrán el beneficio de renta exenta ya que en el análisis efectuado por la Corte a la misiva examinada argumentan que:

“no desconoció el principio a la confianza legítima, por cuanto al no haber acreditado los requisitos con anterioridad a la expedición de la norma acusada, el legislador tenía la posibilidad de modificar las condiciones de cobro del tributo sin afectarlos, pues aunque se encontraban dentro del periodo cubierto por la Ley 788 de 2002, aquellos no habían concretado su situación, máxime teniendo en cuenta que la situación de los contribuyentes no reúne los presupuestos jurisprudenciales para determinar conculcado el mentado principio”.

Argumento que presume la afectación al principio de seguridad jurídica.

- Como el fallo se emitió durante el año 2019, y por tanto solo puede afectar el impuesto de renta del año gravable 2019 y siguientes dado que los efectos de esta sentencia de inexecutable es ex nunc, es decir no son retroactivos; en consecuencia no puede afectar el año 2017 y 2018, en este sentido el único mecanismo que debe ser utilizado para estos casos es el consagrado por el artículo 589 del E.T. “*Correcciones que disminuyan el valor a pagar o aumenten el saldo a favor.*”, sin embargo, no sería posible modificar la renta del año 2017, debido a que el término para la corrección es únicamente de un año, quedando entonces la posibilidad de corregir tan solo la renta del año 2018 para tomar la renta exenta, disminuyendo el valor a pagar o aumentando el saldo a favor; pero adicionalmente, deberá proceder a pagar los aportes parafiscales correspondientes por esos períodos.

Finalmente fue creada la Ley de financiamiento 1943 de 2018, la cual más adelante fue declarada inexecutable mediante sentencia C-481 de 2019, pero que en su contenido nuevamente

establecía beneficios tributarios para las inversiones hoteleras que cumplieran ciertas condiciones, basadas en tiempo y números de habitantes.

También señalo que en los años gravables 2019 y siguientes las personas naturales podrán restar en su cédula general las rentas por explotación hotelera como 100 % exentas, sin someterlas a los límites del numeral 3 del artículo 336 del E.T.

La última reforma tributaria Ley 2010 de 2019 “Ley de Crecimiento Económico” incluyó tal cual estos beneficios sin modificación alguna.

Analizando el anterior contexto normativo es evidente que el beneficio tributario de la renta exenta hotelera otorgado en principio y el cual fue un gran atractivo para los inversionistas extranjeros y nacionales no culminó como se estableció en la ley 788 de 2002, si no que fue suprimido por la Corte Constitucional recortando un año antes su vigencia es decir hasta el año 2016, decisión que afecto a algunos empresarios, debido a que realizaron grandes inversiones en el año 2017 o que en este año cumplieron los requisitos amparados bajo el principio de legalidad y confianza legítima, no obstante la Alta Corte fundamentó su decisión en la inexistencia de situaciones jurídicas consolidadas al considerar que no cumplieron los requisitos legales para acceder al mencionado beneficio.

En efecto, se observa aparentemente una afectación al principio de seguridad jurídica, siendo importante para los inversionistas contar con una estabilidad tributaria y certeza de las condiciones que rigen sus inversiones, considerando que todos estos cambios entorpecen toda planeación tributaria, siendo imposible estructurar un proyecto económico a mediano y largo plazo, ya sea por las recurrentes reformas tributarias, excesos de regulación, cambios de decisiones según instancias judiciales, entre otros. Es claro que la percepción de incertidumbre

jurídica tributaria ha crecido en el país durante los últimos años, lo que afecta la atracción de inversionistas y las garantías de seguridad jurídica.

Ahora bien, para el caso objeto de investigación que tan afectado se vio el principio de seguridad jurídica con la decisión de la Corte Constitucional, concibiendo este principio como un deber ser, que algún día habrá de establecerse en uno de los grandes pilares el ordenamiento jurídico, respetado por todos y en ningún caso sometido a los cambios políticos o más aun a decisiones políticas de gobiernos de turnos.

¿Si se comprueba tal afectación y el grado de la misma, se podría identificar los errores del legislador en los criterios y herramientas utilizadas para realizar el cambio normativo como también el posible resarcimiento por los perjuicios económicos causados a los inversionistas hoteleros?

Capítulo I

Rentas exentas hoteleras

Como punto de partida es importante tener claro ciertos conceptos que veremos a continuación los cuales van muy relacionados con la norma que genero la exención y de esta manera poder analizar de esta última su aplicación y consecuencias a través de la propuesta de tres casos que nos llevara a unas conclusiones, una vez se haya hecho el contraste con el estudio del principio de seguridad jurídica.

1.1 Beneficios tributarios

La obligación tributaria está consagrada como precepto constitucional en el numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Política de Colombia contenido entre los deberes y obligaciones del ciudadano colombiano “(...) 9. *Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad*”.

Con el fin de cumplir con este mandato de solidaridad, el Estado dentro de su poder impositivo crea los tributos, obligando a los contribuyentes a entregar parte de su riqueza para el financiamiento de sus fines. Dada la magnitud de este poder y el impacto que tiene en el patrimonio de quienes tributan, el Estado usa este mismo poder para mejorar el fortalecimiento económico del contribuyente otorgando beneficios tributarios, los cuales hacen referencia a un tratamiento tributario preferencial, es decir diferente a la norma general.

La anterior definición básica la efectúa Bautista (2014);

“precisa que los beneficios tributarios se consideran en el sistema tributario como la excepción a la regla general, lo que significa que se presentan diferencias en las tarifas aplicables, las bases gravables y su cuantificación, que en muchas ocasiones no pueden cuantificarse nominalmente”. (p.17).

En pocas palabras estos beneficios se convierten en ingresos que no va recibir el Estado y que algunos doctrinantes encajan en el concepto de “Renuncia Tributaria”, definición que puede zanjar controversias entre los mismos.

La Constitución Política no define los beneficios tributarios, toda vez que el legislador lo ha concebido como una derivación del artículo 154 superior, así lo precisa la Corte Constitucional en Sentencia C-602/2015 “conforme al cual sólo podrán ser dictadas o reformadas por iniciativa del gobierno las leyes (...) “*que decreten exenciones de impuestos, contribuciones o tasas nacionales*”, de donde extrae que es el Congreso, previa iniciativa gubernamental, quien puede ejercer la potestad de crear incentivos o beneficios tributarios”, del mismo modo esta idea es desarrollada por la misma Corte en la sentencia C-748 de 2009:

“Esta Corporación, en reiteradas oportunidades, ha establecido que así como el legislador goza de amplia potestad de configuración normativa para establecer tributos y definir sus elementos esenciales, es natural que, de la misma forma, goce del poder suficiente para consagrar beneficios tributarios, por razones de política económica o para realizar la igualdad real y efectiva en materia fiscal”.

De cara al control de legalidad que debe efectuarse a los mismos, en el sentido que, aunque sus elementos no se encuentran definidos en la Carta Magna, la Alta Corte ha expresado

que de la misma forma como se detallan los elementos del tributo, también el legislador debe hacerlo para los beneficios tributarios:

“Las exenciones que se creen dentro del sistema tributario, al hacer parte de las manifestaciones de la política fiscal, también están cobijadas por los principios de legalidad y certeza. Por tanto, los elementos principales de cualquier exención deben estar definidos previamente por el legislador, las asambleas o los concejos, en los términos de los artículos 150, numerales 10 y 12, y 338”,

Es así que llega a la siguiente conclusión:

“Los beneficios tributarios se han catalogado como taxativos, limitados, personales e intransferibles, teniendo en cuenta que se dirigen a favorecer únicamente a los sujetos pasivos que se subsumen dentro de las hipótesis reguladas, lo que significa una estrecha relación entre el beneficiario y el gravamen que –al menos en principio- no puede ser trasladado a otro sujeto”. (Corte Constitucional C-602 de 2015).

El objetivo económico de los beneficios tributarios es diverso en los que encontramos: el desarrollo de las regiones, la generación de empleo, la promoción de sectores económicos determinados, el desarrollo tecnológico, la protección y conservación ambiental y el fomento a la inversión nacional o extranjera, entre otros, como adicionalmente lo ha explicado la Corte señalando que la exención obra como un instrumento de estímulo fiscal cuyos propósitos válidos pueden ser:

“1) recuperación y desarrollo de áreas geográficas gravemente deprimidas en razón de desastres naturales o provocados por el hombre; 2) fortalecimiento patrimonial de empresas o entidades que ofrecen bienes o servicios de gran sensibilidad social; 3) incremento de la inversión en sectores altamente vinculados a la generación de empleo

masivo; 4) protección de determinados ingresos laborales; 5) protección a los cometidos de la seguridad social; 6) en general, una mejor redistribución de la renta global que ofrece el balance económico del país”. (Corte Constitucional C-1107 de 2001).

La doctrina ha realizado algunas clasificaciones de los beneficios tributarios entre las cuales tenemos:

Giannini (1957) “clasifica los beneficios tributarios en subjetivos y objetivos; enfatiza en que los primeros se suscriben a situaciones en las cuales la ley “*declara no obligada al pago del impuesto a una persona o una categoría de personas que, conforme a las disposiciones más generales de la propia ley quedarían comprendidas*”” (p. 18).

De igual manera, Castro (2013):

“identifica dos tipos de exenciones: automáticas y subjetivas. Las primeras están reconocidas en la ley y no requieren la acreditación de requisito alguno por parte del contribuyente, a diferencia de las segundas que no solo deben ser solicitadas por el contribuyente para que sean reconocidas, sino también demostrar el cumplimiento de los requisitos taxativos en la norma”. (p. 18)

En efecto la clasificación depende de los tratamientos contenidos en el sistema u ordenamiento tributario de cada país, en el caso colombiano los beneficios tributarios son aplicados a los diferentes impuestos, con el fin de conocer un listado de los mismos encontramos que la Administración Tributaria realizó un compendio para análisis de carácter parcial que dominó “Documento Inventario Beneficios Tributarios”, analizando el mismo se enlistan los siguientes beneficios tributarios: Tarifa de impuesto especial, Ingreso no constitutivo de renta o

ganancia ocasional, Exclusiones, Deducciones, Renta Exenta, Regímenes especiales, Descuento Tributario, Amnistías Justificadas y Devoluciones de Impuestos. (Beneficios Tributarios, 2016)

De acuerdo a la práctica y enfocándonos en el impuesto sobre la renta, identificamos que los beneficios tributarios más comunes son los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, las deducciones, los descuentos tributarios y las rentas exentas, los cuales se pueden definir así:

- **Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional:** En términos generales todo ingreso fiscal al momento de su percepción es susceptible de incrementar el patrimonio de acuerdo a lo señalado en el artículo 26 del Estatuto Tributario, sin embargo hay ingresos que aunque reúnan todas las características o requisitos para ser gravados, por ley han sido exceptuados o excluidos de dicho gravamen, en relación con estos ingresos el legislador le permite al contribuyente detraerlos de los ingresos brutos, es decir no hacen parte de la base gravable.
- **Las deducciones:** Son todas aquellas erogaciones de dinero o gastos que tengan relación de causalidad, proporcionalidad y necesidad con la actividad productora de renta así lo establece el artículo 107 del estatuto tributario. Sobre las deducciones, de manera específica, ha dicho la jurisprudencia que se trata de:

“un concepto de creación legal y se refieren a ciertos beneficios que puede conceder el legislador, es decir, aquellas partidas que la ley permite restar de la renta bruta para obtener la renta líquida. Esas deducciones si bien se encuentran dentro de la órbita propia del legislador y constituyen un beneficio otorgado a favor de los contribuyentes, pueden ser derogadas, disminuidas o ampliadas por el legislador, sin

que por ese sólo motivo resulten contrarias a la Constitución” (Corte Constitucional C-1003 de 2004).

- **Descuentos Tributarios:** Es aquel beneficio tributario que por expresión legal permite ser restado directamente del impuesto, valor que representa un concepto o beneficio tributario, con el fin de incentivar un sector económico, en consecuencia, su efecto se considera máximo en relación con los otros tipos de beneficios dado que permite afectar de forma negativa directamente del impuesto.
- **Rentas Exentas:** Son aquellos ingresos fiscales que por disposición legal no están gravados, es decir que, aunque se haya producido el hecho imponible no está afecta al pago de impuestos.

2.2 Origen de las Rentas Exentas Hoteleras en Colombia

En los años 2001 y 2002 los sectores comercio, restaurante, reparaciones y hoteles crecieron conjuntamente un 5,62%, de acuerdo con el informe del DANE de 2002 (Turbulencia empresarial en Colombia: el caso del sector hotelero, 2011), representando el sector hoteles y restaurantes una participación en el PIB para el año 2001 del 2.59% y para el año 2002 el 2.57% ("Impacto de la inversión extranjera directa en el sector hotelero colombiano", 2013), sin embargo teniendo en cuenta el modelo de globalización que se presentaba a nivel internacional este crecimiento no era suficiente, panorama que llamo la atención del gobierno al considerar el sector hotelero potencial para el crecimiento económico del país, por lo anterior y con el fin de apoyar la económica local y fomentar la inversión extranjera expidió para el año 2002 la ley 788

de 2002 “*Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones*”, la cual en su artículo 18 adiciono al estatuto tributario el artículo 207-2 Otras rentas exentas, que su ordinal 3 y 4 hacen referencia a las generadas por hoteles así:

“3. Servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles que se construyan dentro de los quince (15) años siguientes a partir de la vigencia de la presente ley, por un término de treinta (30) años.

4. Servicios hoteleros prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen dentro de los quince (15) años siguientes a la vigencia de la presente ley, por un término de treinta (30) años. La exención prevista en este numeral, corresponderá a la proporción que represente el valor de la remodelación y/o ampliación en el costo fiscal del inmueble remodelado y/o ampliado, para lo cual se requiere aprobación previa del proyecto por parte de la Curaduría Urbana y la Alcaldía Municipal, del domicilio del inmueble remodelado y/o ampliado. En todos los casos, para efectos de aprobar la exención, será necesario la certificación del Ministerio de Desarrollo”.

La justificación de este beneficio, de acuerdo con la exposición de motivos de la Ley 788, fue “*la creación de estímulos para fomentar la inversión en un sector deprimido como es el turismo*”.

Con el objetivo de reglamentar el recién creado artículo 207-2 del Estatuto Tributario, se expedido el decretó 2755 de 2003 que trajo consigo las siguientes aclaraciones:

- El término de los 15 años es contado a partir del 1 de enero de 2003, tanto para hoteles nuevos o remodelados.

- Las rentas exentas son las obtenidas por obtenidas por el establecimiento hotelero o por el operador según el caso.

Tabla 1. Principales modificaciones decreto 2755 de 2003.

HOTELES NUEVOS	HOTELES REMODELADOS
<ol style="list-style-type: none"> 1. Inscripción en el Registro Nacional de Turismo del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. 2. Certificación expedida por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, sobre la prestación de servicios hoteleros en el nuevo establecimiento hotelero. 3. Certificación expedida por la Curaduría Urbana, por la Secretaría de Planeación o por la entidad que haga sus veces del domicilio del inmueble, en la cual conste la aprobación del proyecto de construcción del nuevo establecimiento hotelero. 4. Certificación del Representante Legal y del Revisor Fiscal y/o Contador Público, según el caso, en la cual conste: <ol style="list-style-type: none"> a) Que la actividad prestada corresponde a servicios hoteleros debidamente autorizados; b) Que el valor de las rentas solicitadas como exentas en el respectivo año gravable corresponden a servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles construidos a partir del 1° de enero de 2003; c) Que lleva contabilidad separada de los ingresos por servicios hoteleros y de los originados en otras actividades. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Inscripción en el Registro Nacional de Turismo del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. 2. Certificación expedida por la Curaduría Urbana del domicilio del inmueble o por la entidad que haga sus veces, en la cual conste la aprobación del proyecto de remodelación y/o ampliación del hotel correspondiente. 3. Certificación expedida por la alcaldía municipal del domicilio del inmueble en la cual conste la aprobación del proyecto de remodelación y/o ampliación del hotel correspondiente. 4. Certificación sobre la prestación de servicios hoteleros en establecimientos remodelados y/o ampliados, expedida por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. 5. Certificación suscrita por un arquitecto o ingeniero civil con matrícula profesional vigente en la que se haga constar la remodelación y/o ampliación realizada, cuando estas no requieran licencia de construcción y licencia de urbanismo. 6. Certificación del Representante Legal y del Revisor Fiscal y/o Contador Público del contribuyente beneficiario de la exención en la que se establezca: <ol style="list-style-type: none"> a) Costo fiscal del inmueble remodelado y/o ampliado; b) Valor total de la inversión por concepto de remodelación y/o ampliación; c) Proporción que representa el valor de la remodelación y/o ampliación en el costo fiscal del inmueble remodelado y/o ampliado; d) Que lleva contabilidad separada de los ingresos por servicios hoteleros y de los originados en otras actividades.

Nota. Elaboración propia

Así mismo aclaro que se entiende por servicios hoteleros, el alojamiento, la alimentación y todos los demás servicios básicos y/o complementarios o accesorios prestados por el operador del establecimiento hotelero, como también señalo que los ingresos provenientes de los servicios

de moteles, residencias, y establecimientos similares no se encuentran amparados por la exención prevista en el artículo 207-2 del Estatuto Tributario.

Finalmente estableció el trámite para obtención de la certificación ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo para ambos casos.

Posterior a este decreto la Administración de Impuestos emitió una serie de conceptos manifestando su posición jurídica en relación con algunas dudas recibidas por parte de los contribuyentes en relación con la determinación de las rentas exentas hoteleras de los cuales destacamos los siguientes:

Concepto 031613 del 21 mayo de 2004: Determina que cuando el bien inmueble es arrendado la renta exenta le corresponde al propietario inversor.

Concepto 075190 del 4 de noviembre 2004: Definió:

“el servicio complementario como aquellos servicios que hacen que el servicio hotelero sea completo, sin el cual el primero no sería perfecto.

(...). Por último, es de manifestar que dentro de la exención no se prevén los servicios sociales que pueden ser prestados por los hoteles, como son los de bar, discoteca, banquetes, salones de convenciones o eventos ni los centros de negocios, por no ser considerados servicios complementarios ni accesorios al contrato de hospedaje”.

Esta última parte fue cuestionada y debatida por los contribuyentes situación que debió ser aclarada por el siguiente pronunciamiento.

Concepto 036386 del 15 de junio de 2005: “(...) es claro que el servicio hotelero incluye como servicio básico al hospedaje y es sobre el mismo que se predica lo accesorio y complementario”.

Oficio 071922 del 5 de octubre de 2005: Mencionaba que el beneficio de renta exenta aplicaba tanto para personas nacionales o extranjeras.

Concepto 032347 del 20 de abril de 2006: Precisa que:

“el término por el cual opera la exención del impuesto sobre la renta relativa a los ingresos provenientes de la prestación de servicios hoteleros en nuevos hoteles o en aquellos que se remodelen y amplíen es perentorio, y por tanto la suscripción de un contrato de estabilidad jurídica bajo ninguna circunstancia puede prorrogarlo”.

Oficio 013548 del 8 de febrero de 2008: “(*...*). *De efectuarse varias ampliaciones o remodelaciones en las mismas instalaciones y en distintos periodos gravables, procederá la exención en cada uno de ellos, en la proporción que represente el valor de la remodelación y/o ampliación*”.

Oficio 002100 del 11 de noviembre de 2008: Expone el tratamiento de la renta exenta generada por la prestación de servicios hoteleros mediante contratos de colaboración empresarial.

Más adelante en el año 2009 se expidió el decreto 920, que reglamento el anterior decreto 2755 de 2003, de la siguiente manera:

Tabla 2. Principales modificaciones decreto 920 de 2009

HOTELES NUEVOS	HOTELES REMODELADOS
<p>Las rentas provenientes de servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles construidos <u>entre</u> el 1° de enero del año 2003 y el 31 de diciembre del año 2017, obtenidas por el establecimiento hotelero o por el operador según el caso, estarán exentas del impuesto sobre la renta por un término de treinta (30) años contados a <u>partir del año gravable en que se inicien las operaciones</u>.</p> <p>Para tal efecto, se consideran nuevos hoteles únicamente aquellos hoteles construidos entre el 1° de enero del año 2003 y el 31 de diciembre del año 2017.</p>	<p>Las rentas provenientes de los servicios hoteleros prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen <u>entre</u> el 1° de enero del año 2003 y el 31 de diciembre del año 2017, obtenidas por el establecimiento hotelero o por el operador, estarán exentas del impuesto sobre la renta por un término de treinta (30) años <u>contados a partir del año gravable en que se inicien las operaciones de prestación de servicios en el área remodelada o ampliada</u>.</p> <p>La exención corresponderá a la proporción que represente el valor de la remodelación y/o ampliación en el costo fiscal del inmueble remodelado y/o ampliado.</p>

(subrayado fuera del texto original).

Como podemos observar con este decreto aclaro que la exención no solo aplicaba para los hoteles construidos a partir del 1 enero de 2003 sino los construidos desde el 1 de enero de 2003 hasta el 31 de diciembre de 2017, como también señalo el término a partir de cuando empezaba a contar los 30 años de renta exenta, que para ambos casos es partir del año gravable en que se inicien las operaciones, es decir se empiece a percibir ingresos.

De modo igual para este tiempo la Administración de impuestos emitió los siguientes pronunciamientos:

Oficio 064279 del 10 de agosto de 2009: Expone que los servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles o en hoteles remodelados o ampliados ubicados en zonas francas, no le es aplicable el artículo 207-2 del E.T. en razón que en esta zona se incorpora un tratamiento aduanero y cambiario.

Oficio 076733 del 18 de septiembre de 2009 (Ratificado y adicionado por el oficio 032856 del 10 de mayo de 2010): las rentas exentas recaen sobre el operador hotelero y no dueño del hotel.

Oficio 032856 del 10 de mayo de 2010 ratifica el oficio 002100 de 2008:

“las rentas que perciben los propietarios de las suites hoteleras (predio sirviente) a diferencia de las que perciben los operadores del establecimiento hotelero, no provienen de la prestación de servicios hoteleros, son rentas de capital, generadas en la contraprestación por el uso de los predios, gravadas con el impuesto sobre la renta y complementarios”.

Por otra parte, de manera sorpresiva en el año 2012, el gobierno de turno expidió la ley 1607 de 2012 “por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”, creando a partir del 1 de enero de 2013 el Impuesto sobre la Renta para la

Equidad (CREE), que en términos generales era similar al impuesto de renta dado que grava las utilidades de las empresas, además dentro de los beneficios tributarios otorgados para este nuevo impuesto no se incluyeron las rentas originadas por el sector hotelero, situación que impactó de manera directa en las utilidades antes de impuestos.

Este impuesto fue creado con el objetivo de incentivar la creación de empleo y combatir las consecuencias negativas que representaba el tener altos niveles de informalidad.

Seguidamente a la expedición de esta ley, la Administración de Impuestos profirió los siguientes conceptos u oficios:

Oficio 007795 del 12 de febrero de 2013: es viable la explotación del servicio hotelero en el caso de estas formas asociativas, la exención procede siempre y cuando el servicio *"...se preste por las partes intervinientes en los contratos."*, condición que como se desprende de lo anterior, no se cumple en el caso del socio oculto en los contratos de cuentas en participación y por ello la utilidad que le sea transferida no puede considerarse como renta exenta.

Oficio 057913 del 13 septiembre de 2013: (aclara el oficio 032856 de 2010 y 007795 de 2013): *"solamente bajo el entendido de una revelación de su participación en el negocio, podría el socio o partícipe oculto tener derecho a la exención consagrada en el artículo 207-2 numerales 3° y 4° del Estatuto Tributario"*.

Oficio 023718 del 18 de agosto de 2015: Confirma que la exención de los ordinales 3 y 4 del artículo 207-2 del E.T. cobija solo nuevos hoteles aquellos ya construidos, no los que se encuentren en proceso de construcción; es decir, por tratarse de la conjugación del verbo construir en participio, se trata de las obras que se realicen (inicien y terminen) durante el lapso de tiempo comprendido entre el 1o de enero del año 2003 y el 31 de diciembre del año 2017.

Oficio 0120164 del 29 de julio 2016: Explica la retención en la fuente para el socio inversionista único dueño de la sociedad hotelera.

Así mismo de expidió el decreto 463 del 16 de marzo de 2016, con el propósito de aclarar el alcance del beneficio tributario y en especial a la expresión contenida en el numeral 3 del artículo 207-2 referente al concepto relativo a construcción contenido en el mismo, precisando que:

“se consideran nuevos hoteles únicamente aquellos hoteles construidos o que demuestren un avance de por lo menos el 61% en la construcción de la infraestructura hotelera entre el 1° de enero del año 2003 y el 31 de diciembre del año 2017”.

Una vez más y considerando habitual el constante tránsito normativo, originado por la necesidad de solventar las cambiantes necesidades financieras del estado, el gobierno expidió una reforma tributaria, Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016 *“Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”*, en la cual cambió de forma intempestiva el beneficio de renta exenta otorgado por la ley 788 de 2002, reglamentando las rentas hoteleras de la siguiente manera:

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

Lo aquí dispuesto no debe interpretarse como una renovación o extensión de los beneficios previstos en los artículos mencionados en este párrafo.

(...)

PARÁGRAFO 5o. Las siguientes rentas estarán gravadas a la tarifa del 9%:

- a) Servicios prestados en nuevos hoteles que se construyan en municipios de hasta doscientos mil habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2016, dentro de los diez (10) años siguientes a partir de la entrada en vigencia de esta ley, por un término de 20 años;
- b) Servicios hoteleros prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen en municipios de hasta doscientos mil habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2016, dentro de los diez (10) años siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, por un término de 20 años. La exención prevista en este numeral, corresponderá a la proporción que represente el valor de la remodelación y/o ampliación en el costo fiscal del inmueble remodelado y/o ampliado, para lo cual se requiere aprobación previa del proyecto por parte de la Curaduría Urbana o en su defecto de la Alcaldía Municipal del domicilio del inmueble remodelado y/o ampliado”.

Situación que demuestra drásticamente un cambio a las condiciones inicialmente otorgadas por el legislador en relación con el beneficio de las rentas exentas hoteleras concedido por la ley 788 de 2020, cambio que en resumen dispone que a partir del año 2017 y por el tiempo que le falte para disfrutar el beneficio de los 30 años de renta exenta, estas serán gravadas con la tarifa del 9%, es decir, el mismo porcentaje con que tributaban dentro de la antigua declaración del CREE, la cual desaparece a partir de 2017. Esta nueva regulación da lugar a una situación preocupante para aquellas personas naturales que perciban ingresos por rentas hoteleras, ya que

la norma solo previó la tarifa para del 9% para las personas jurídicas dejando por fuera del beneficio a las personas naturales, es decir que las personas naturales deben tributar a la tarifa general, posición jurídica que fue corroborada por la Administración de Impuestos en sus siguientes pronunciamientos: oficio 005842 del 17 de marzo de 2017, oficio 006401 del 22 de marzo de 2017, oficio 008055 del 6 de abril 2017, oficio 017481 del 4 de julio de 2017, oficio 017552 del 7 de julio 2017, oficio 000358 del 15 de marzo de 2018.

Finalmente, a finales del 2018, se creó otra reforma tributaria Ley 1943 de 2018 que, aunque fue declarada inexecutable por la sentencia C-481 de 2019 a partir del 1 de enero de 2020, creó un nuevo estímulo que consistía en definir una tarifa del 9% para otras inversiones hoteleras efectuadas a partir del 1 de enero de 2019, que cumplieran los siguientes requisitos:

Tabla 3. Principales modificaciones ley 1943 de 2018 (Inexecutable)

HOTELES NUEVOS	HOTELES REMODELADOS
<p>a) Servicios prestados en nuevos hoteles que se construyan en municipios de hasta doscientos mil habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2016, dentro de los diez (10) años siguientes a partir de la entrada en vigencia de esta ley, por un término de 20 años;</p> <p>c) A partir del 1° de enero de 2019, servicios prestados en nuevos hoteles que se construyan en municipios de igual o superior a doscientos mil habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2018, dentro de los cuatro (4) años siguientes a partir de la entrada en vigencia de esta ley, por un término de diez (10) años;</p>	<p>b) Servicios prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen en municipios de hasta doscientos mil habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2016, dentro de los diez (10) años siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, por un término de 20 años. El tratamiento previsto en este numeral, corresponderá a la proporción que re-presente el valor de la remodelación y/o ampliación en el costo fiscal del inmueble remodelado y/o ampliado, para lo cual se requiere aprobación previa del proyecto por parte de la Curaduría Urbana o en su defecto de la Alcaldía Municipal del domicilio del inmueble remodelado y/o ampliado;</p> <p>d) A partir del 1° de enero de 2019, servicios prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen en municipios de igual o superior a doscientos mil habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2018, dentro de los cuatro (4) años siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, por un término de diez (10) años, siempre y cuando el valor de la remodelación y/o ampliación no sea inferior al cincuenta por ciento (50%) del valor de adquisición del inmueble remodelado y/o ampliado, conforme a las reglas del artículo 90 de este Estatuto. Para efectos de la remodelación y/o ampliación, se requiere aprobación previa del proyecto por parte de la Curaduría Urbana o en su defecto de la Alcaldía Municipal del domicilio del inmueble remodelado y/o ampliado;</p>

e) Las rentas exentas a las que tengan derecho las personas naturales que presten servicios hoteleros conforme a la legislación vigente en el momento de la construcción de nuevos hoteles, remodelación y/o ampliación de hoteles, no estarán sujetas a las limitantes previstas en el numeral 3 del artículo 336 de este Estatuto;

Como la anterior reforma tributaria fue declarada inexecutable, el legislador se vio obligado a crear una nueva reforma en remplazo de esta, llamada Ley 2010 de 2019:

“Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones”

En el análisis de la misma se encontró que contenía el mismo tratamiento tributario establecido en la anterior reforma para las rentas hoteleras, en conclusión, no hubo cambios.

Con ocasión a los cambios realizados al beneficio de la renta exenta hotelera a partir de la reforma tributaria del año 2016, los cuales generaron desagrado entre los inversionistas del sector hotelero al considerar que el gobierno les cambio las reglas de juego, por tal razón, presentaron demanda de inconstitucionalidad la cual consistió en acusar:

“(i) la violación del principio de irretroactividad de la ley contenido en los artículos 287, 363 y 338 de la C. Pol.; (ii) vulneración del principio de buena fe y confianza legítima contenido en el artículo 83 de la C. Pol.”

(...)

En esa medida, solicita que se garanticen a los contribuyentes las situaciones jurídicas consolidadas al momento de la expedición de la norma acusada, de manera que se les

apliquen los efectos jurídicos derivados de la normatividad anterior por el plazo temporal en ella fijado”. (C-235 del 29 de mayo de 2019).

En respuesta la Corte Constitucional emitió sentencia C-235 del 29 de mayo de 2019, resolviendo:

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

Fundamentada en la siguiente razón:

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

Concluyendo que la norma acusada no infringía los principios de confianza legítima y buena fe toda vez que mantenía los beneficios para aquellos contribuyentes que hubiesen cumplido todos los requisitos antes de la promulgación de la ley 1819 de 2016, por el contrario para los otros contribuyentes que no hubiesen cumplido todos los requisitos antes de la promulgación de la referida ley, no se les otorgaba tal beneficio en vista que no contaban con derechos adquiridos sino con meras expectativas y el legislador tenía la posibilidad de modificar

las condiciones de cobro del tributo sin afectar sus garantías superiores, pues aun estando en curso el periodo cubierto por la Ley 788 de 2002, aquellos no tenían un derecho cierto y exigible. En relación con esta sentencia y teniendo en cuenta el principio de confianza legítima, este fue vulnerado directamente para el contribuyente llámese sociedad o persona natural, no obstante en el caso de las sociedad es inevitable que los efectos no repercutan hacia el inversionista que en realidad es el más afectado pues es quien que apporto el dinero para la constitución de la sociedad beneficiada de la renta exenta, con el fin de que el proyecto fuese sostenible y rentable en el futuro, independientemente que la sociedad este sujeta a derechos y obligaciones como contribuyente.

2.3 Ejemplos de 3 casos del cálculo de la renta exenta

Ahora bien, una vez expuesto y analizado el conjunto normativo que dio origen, reglamento y modifico el beneficio tributario de las rentas exentas hoteleras procederemos a través del análisis de 3 casos, a demostrar el efecto que todos estos cambios realizaron en las rentas hoteleras así:

2.3.1 Caso Persona Jurídica con beneficio.

En el año 2003 el grupo de inversionistas HL dueño de una cadena hotelera con sede en Estados Unidos, aprovechando los beneficios otorgados en la ley 788 de 2002 decide invertir en Colombia construyendo un hotel en el Poblado de Medellín. La inversión se comenzará a materializar a partir del 01 de junio de 2003 y estará dividida en dos fases; la primera, compuesta

por la adquisición de terreno, gastos legales donde se incluye la inscripción en el registro nacional de turismo, certificación del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (servicios hoteleros), certificación de la curaduría urbana aprobando el proyecto de construcción, y la segunda fase comprende el proceso de construcción de 75 habitaciones, se estima que la primera fase concluya el 31 de mayo de 2005. La segunda fase se tiene previsto que finalice el 30 de noviembre de 2007 con revisión de avance de obra mensualmente y empezar operaciones a partir del 01 de enero de 2008. Concluidas las dos fases el hotel cumplió con todos los requisitos para quedar incurso dentro del beneficio de renta exenta hotelera, dejando claro que el beneficio tributario de renta exenta generada por servicios hoteleros, solo es consagrado para la sociedad sin que exista la opción de trasladárselo al socio o accionista en virtud del artículo 235 del Estatuto Tributario “*las exenciones solo benefician a su titular*”. El comportamiento fiscal y el impacto en sus utilidades a partir del año 2012 hasta el año 2019 es el siguiente sin antes mencionar las siguientes apreciaciones:

- Se toma una utilidad fiscal en un 10% menor a la utilidad contable, que en general serían los valores no procedentes en materia fiscal. Se mantiene el mismo valor para efectos prácticos durante todos los años.
- No se tienen en cuenta otros impuestos o sobretasas.
- El inversionista tendría una participación del 40% sobre el valor de la inversión.
- Finalmente, de manera general se calcula los efectos en la retención de los dividendos a distribuir.

LIQUIDACION DECLARACIÓN DE RENTA AÑO GRAVABLE 2012 - 2019 HOTEL HL							
UVT		\$ 31.859	\$ 33.156	\$ 34.270	\$ 35.607		
CONCEPTO	RENTA AG 2012	AÑO GRAVABLE 2015	AÑO GRAVABLE 2017 - RENTA	AÑO GRAVABLE 2018 - RENTA	AÑO GRAVABLE 2019	AÑO GRAVABLE 2020	
RENTA LIQUIDA - UTILIDAD EJERCICIO	\$ 5.122.625.000	\$ 5.122.625.000	\$ 5.122.625.000	\$ 5.122.625.000	\$ 5.122.625.000		
RENTAS EXENTAS	\$ 5.122.625.000	\$ 5.122.625.000	\$ -	\$ -	\$ -		
RENTA LIQUIDA GRAVABLE	\$ -	\$ -	\$ 5.122.625.000	\$ 5.122.625.000	\$ 5.122.625.000		
TARIFA	33%	25%	9%	9%	0%		
IMPUESTO A CARGO	\$ -	\$ -	\$ 461.036.000	\$ 461.036.000	\$ -		
UTILIDAD CONTABLE ANTES DE IMPUESTO	\$ 5.634.888.000	\$ 5.634.888.000	\$ 5.634.888.000	\$ 5.634.888.000	\$ 5.634.888.000		
IMPUESTO DE RENTA	\$ -	\$ -	\$ 461.036.000	\$ 461.036.000	\$ -		
IMPUESTO CREE	\$ -	\$ 461.036.000					
UTILIDAD NETA	\$ 5.634.888.000	\$ 5.173.852.000	\$ 5.173.852.000	\$ 5.173.852.000	\$ 5.634.888.000		
ACCIONISTA PARTICIPACIÓN	40%	40%	40%	40%	40%		
PARTICIPACION - DIVIDENDO	\$ 2.253.955.000	\$ 2.069.541.000	\$ 2.069.541.000	\$ 2.069.541.000	\$ 2.253.955.000		
Sentencia C-235/2019							
APORTES PARAFISCALES	SI	NO	NO	NO	SI		
DISTRIBUCION DE DIVIDENDOS - SOCIO Y/O ACCIONISTA				DISTRIBUCION DE DIVIDENDOS - ACCIONISTAS			
CONCEPTO	DIVIDENDOS 2011	DIVIDENDOS 2014	DIVIDENDOS 2016	DIVIDENDOS 2017	DIVIDENDOS 2018	DIVIDENDOS 2019	
DIVIDENDO	\$ 2.253.955.000	\$ 2.069.541.000	\$ 2.253.955.000	\$ 2.069.541.000	\$ 2.069.541.000	\$ 2.253.955.000	
PN NO RESIDENTE (Rte Fie)	\$ 743.805.000	\$ 682.949.000	\$ 682.949.000	\$ 103.477.000	\$ 155.216.000	\$ 836.217.000	

Figura 1. Esquema persona jurídica con beneficio.

- En el año gravable 2012: La sociedad liquida una renta líquida de \$5.122.625.000, la cual es exenta, por lo tanto, considerando una utilidad contable neta de \$5.634.888.000 y de acuerdo con la participación del accionista del 40% sobre la misma, le corresponde una participación de \$2.253.955.000. En adición la sociedad debe liquidar y pagar aportes parafiscales. En consecuencia, el dividendo del 2011 distribuido en el año 2012 es gravado para el inversor que para este caso es una sociedad no residente a la cual se le debe aplicar la tarifa del 33% de retención en la fuente que equivale a \$743.805.000.
- En el año gravable 2015: La sociedad liquida una renta líquida de \$5.122.625.000, la cual toda es exenta, sin embargo, para ese año la sociedad viene declarando el impuesto sobre la renta para la equidad CREE, por lo tanto, considerando una utilidad contable neta de \$5.173.852.000 y de acuerdo con la participación del accionista del 40% sobre la misma, le corresponde una participación de \$2.069.541.000 menor a la que ordinariamente recibía hasta el año 2012, dado que esta utilidad contable se ve afecta por este nuevo

impuesto, repercutiendo en las finanzas de la compañía y por consiguiente en el inversor. En consecuencia, el dividendo del 2014 distribuido en el año 2015 es gravado para el inversor que para este caso es una sociedad no residente a la cual se le debe aplicar la tarifa del 33% de retención en la fuente que equivale a \$682.949.000.

- En el año gravable 2017: Fue toda una novedad para el sector hotelero a causa de la ley 1819 de 2016, en razón de la eliminación del impuesto para la equidad CREE, sin embargo esta noticia no fue del todo satisfactoria ya que la tarifa del 9% que contenía este impuesto fue trasladada al impuesto sobre la renta a fin de gravar la renta exenta del cual era acreedora la sociedad hotelera en virtud de la ley 788 de 2012, es decir que ahora tenemos renta líquida gravable de \$5.122.625.000 que aplicando la tarifa mencionada, da como resultado un impuesto de renta de \$461.036.000, por lo tanto, considerando una utilidad contable neta de \$5.173.852.000 y de acuerdo con la participación del accionista del 40% sobre la misma le corresponde una participación de \$2.069.541.000, si bien se puede observar el dividendo a recibir es el mismo al de los recientes años anteriores, realmente su desventaja se observa en que la sociedad hotelera no se benefició de la eliminación del impuesto del CREE sintiendo un trato desigual por parte del legislador en comparación con el resto de sociedades que financieramente gozaron de tal eliminación. En adición la sociedad en este caso no debe liquidar y pagar aportes parafiscales. En consecuencia, el dividendo del 2016 distribuido en el año 2017 es gravado para el inversor que para este caso es una sociedad no residente a la cual se le debe aplicar la tarifa del 33% prevista en el artículo 245 del Estatuto Tributario antes de la modificación de la Ley 1819 de 2016 la cual se cobra vía retención en la fuente por ser una utilidad generada en el año gravable 2016, que equivale a \$682.949.000.

- En el año gravable 2018: El comportamiento contable y fiscal fue el mismo al del año 2017. A diferencia que el dividendo generado en el año gravable 2017 y distribuido en el año 2018, no es gravado para el inversor debido a que fue gravado en cabeza de la sociedad, si bien no a la tarifa general si a la tarifa del 9% y por tal razón solo estaría gravado para el inversionista a la tarifa del 5% señalada en el artículo 245 del Estatuto Tributario que equivale al valor de \$103.477.000.
- En este contexto es importante considerar el gravamen del 9% sobre las rentas hoteleras, ya que conforme al cuadro anterior se puede observar que para el socio y/o accionista esta situación sería más favorable al recibir dividendos no gravados, ya que en principio tendría un ahorro tributario de \$579.472.000 comparado con el impuesto generado en el periodo anterior, que generar una renta exenta no trasladable para los socios.
- En el año gravable 2019: En consecuencia, de una demanda de inconstitucionalidad presentada contra el párrafo 1º (parcial) del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, la Corte Constitucional emitió la sentencia C-235 del 29 de mayo de 2019, con la cual declaro inexecutable la norma que le suprimió la renta exenta a los hoteles y les impuso pagar una tarifa del 9%, bajo este contexto las sociedades no debieron nunca pagar un impuesto de renta del 9% al tener una situación jurídica consolidada. En resumen, los efectos de este fallo para el caso de estudio son los siguientes:
 1. La sociedad no podría recuperar el impuesto por concepto de renta pagado en el año 2017, dado que debía proceder a realizar la corrección de la declaración del impuesto sobre la renta bajo el procedimiento del artículo 589 del Estatuto Tributario, disminuyendo el valor a pagar, para lo cual contaba con un término de 1 año y teniendo en cuenta la fecha en que fue proferida la sentencia este término

ya había vencido, en el entendido que las sociedades en general declaran renta en el mes de abril. Así que solo podría recuperar el impuesto pagado en el año gravable 2018 que correspondería al valor de \$461.036.000. Es decir que de acuerdo al ejercicio el valor de \$461.036.000 por el pago de lo no debido en el año 2017, no es recuperable.

2. Deberá por los años 2017 y 2018 pagar los respectivos aportes parafiscales a que haya lugar más los intereses de mora, debido a que la respectiva exoneración recaía sobre aquellas rentas que en principio estuvieron gravadas con el impuesto del CREE el cual fue eliminado y que posteriormente la tarifa fue trasladada al impuesto sobre la renta de las rentas hoteleras, por tal razón el legislador previo mantener la exoneración. Este suceso es gravoso para las sociedades hoteleras porque su gasto de personal es de los más representativos.

En consecuencia, con el dividendo del año 2018 distribuido en el año 2019 se pueden presentar 2 situaciones:

a) Que se haya distribuido antes de la expedición de la sentencia C-235 de 2019, en ese caso el dividendo era no gravado para el inversionista y por lo tanto debía aplicar la tarifa del 7,5%, tarifa modificada por la ley de financiamiento (inexequible C-481/2019), lo cual da como resultado el valor de \$155.215.575. Para este caso al considerar que a finales del mes de mayo del año 2019 se emitió la sentencia mencionada anteriormente, de tal forma que la sociedad procedió a corregir la declaración de renta presentada en abril del presente año bajo el procedimiento del artículo 589 del Estatuto Tributario, con el fin de recuperar el respectivo impuesto de \$461.036.000, bajo este contexto la sociedad tendría que

recalcular la tarifa sobre la cual gravo los dividendos del inversor y aplicar la tarifa para ingresos gravados para no residentes la cual daría como resultado el valor de \$857.066.000 (Tarifa General (año 2019: 33%) + ((1-Tarifa General)*7.5%). En conclusión, considero que la sociedad en principio debe asumir una retención en la fuente de \$701.850.000, que posteriormente puede ser cobrada al socio.

b) La otra situación consiste simplemente en que la distribución de dividendos se realice posterior a la emisión de la sentencia, en ese orden de ideas solo los consideraría ingresos gravados para el socio aplicaría la formula anterior.

- En el año gravable 2019 y siguientes: Las rentas hoteleras serían exentas, por consiguiente, los dividendos serían gravados para el inversionista e igualmente debe seguir pagando los aportes parafiscales.

2.3.2 Caso Persona Natural con beneficio.

En el año 2008 el Sr. Orlando Tarazona persona natural residente, aprovechando los beneficios otorgados en la ley 788 de 2002 decide invertir en la construcción de un hotel en el Poblado de Medellín. La inversión se comenzará a materializar a partir del 01 de junio de 2009 y estará dividida en dos fases; la primera, compuesta por la adquisición de terreno, gastos legales donde se incluye la inscripción en el registro nacional de turismo, certificación del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (servicios hoteleros), certificación de la curaduría urbana aprobando el proyecto de construcción, y la segunda fase comprende el proceso de construcción de 75 habitaciones, se estima que la primera fase concluya el 31 de mayo de 2011. La segunda

fase se tiene previsto que finalice el 30 de noviembre de 2013 con revisión de avance de obra mensualmente y empezar operaciones a partir del 01 de enero de 2014. Concluidas las dos fases el hotel cumplió con todos los requisitos para quedar incurso dentro del beneficio de renta exenta hotelera. El comportamiento fiscal y el impacto en sus utilidades a partir del año 2016 hasta el año 2019 es el siguiente sin antes mencionar las siguientes apreciaciones:

- Se toma una utilidad fiscal en un 10% menor a la utilidad contable, que en general serían los valores no procedentes en materia fiscal. Se mantiene el mismo valor para efectos prácticos durante todos los años.
- Por ser persona natural no está sometida al impuesto para la Equidad CREE, el cual aplica solo para personas jurídicas.

LIQUIDACION DECLARACIÓN DE RENTA AÑO GRAVABLE 2016 - HOTEL				
CONCEPTO	RENTA AG 2016	AÑO GRAVABLE 2017 - RENTA	AÑO GRAVABLE 2018 - RENTA	AÑO GRAVABLE 2019
RENTA LIQUIDA - UTILIDAD EJERCICIO	\$ 5.122.625.000	\$ 5.122.625.000	\$ 5.122.625.000	\$ 5.122.625.000
RENTAS EXENTAS	\$ 5.122.625.000	\$ 31.859.000	\$ 33.156.000	\$ -
RENTA LIQUIDA GRAVABLE	\$ -	\$ 5.090.766.000	\$ 5.089.469.000	\$ 5.122.625.000
TARIFA	25%	35%	35%	0%
IMPUESTO A CARGO	\$ -	\$ 1.764.883.000	\$ 1.763.741.000	\$ -
UTILIDAD CONTABLE ANTES DE IMPUESTO	\$ 5.634.888.000	\$ 5.634.887.500	\$ 5.634.887.500	\$ 5.634.887.500
IMPUESTO DE RENTA	\$ -	\$ 1.764.883.000	\$ 1.763.741.000	\$ -
UTILIDAD NETA	\$ 5.634.888.000	\$ 3.870.004.500	\$ 3.871.146.500	\$ 5.634.887.500
Sentencia C-235/2019				
APORTES PARAFISCALES	SI	NO	NO	SI

Figura 2. Esquema persona natural con beneficio.

- En el año gravable 2016 y anteriores: El propietario y operador del hotel liquida una renta líquida de \$5.122.625.000, la cual es exenta, del mismo modo, al estar obligado a llevar contabilidad registra una utilidad contable neta de \$5.634.888.000. Debe liquidar y pagar aportes parafiscales.

- En el año gravable 2017: Como consecuencia de la ley 1819 de 2016 las personas naturales que gozaban de rentas exentas hoteleras, no fueron consideradas para la tributación de la mismas tarifa del 9%, toda vez que solo hizo referencia a las personas jurídicas al modificar el artículo 240 del Estatuto Tributario “*Tarifa general para personas jurídicas*”, en este orden de ideas y de manera literal se entendía que el beneficio de renta exenta desaparecía para las personas naturales, opinión jurídica que confirmo la Administración de Impuestos en el Oficio 006401 de 2017 y Oficio 000358 de 2018, que en resumen manifiesta:

“Esta tarifa aplica por virtud de la disposición antes referida, para las personas jurídicas. Al no quedar como exentas en el artículo 235-2 y haberse establecido una tarifa especial en el artículo 240 citado, se configura una derogatoria tácita de las exenciones indicadas..., (...)

En el presente caso es contundente el artículo 99 de la Ley 1819 de 2016 que adicionó el artículo 235-1 el Estatuto Tributario, al consagrar que las únicas excepciones legales son las allí señaladas, salvo las ya existentes para las personas naturales, debe entenderse las que el Estatuto Tributario consagra en especial para las personas naturales- dada su calidad- verbi gracia las rentas laborales contenidas en el artículo 206 ibídem.

Claro es que el artículo 100 del E.T. no menciona a las personas naturales para gravar las rentas hoteleras de los numerales 3 y 4 del anterior artículo 207-2, ni contempló la Ley 1819 de 2016, alguna que contenga una tarifa particular para las personas naturales. Por tanto y como quiera que uno de los elementos del impuesto es la tarifa la cual debe estar establecida por el legislador, no es facultad del gobierno nacional y

menos esta dependencia mediante interpretación doctrinal, fijar o extender para determinados contribuyentes las tarifas especiales que la ley consagró para algunos de ellos”.

Es por ello, que el concepto No 0006401 de marzo de 2017 no pudo más que concluir: "(...) En cuanto a las personas naturales, como puede observarse no se hizo mención de ellas en la ley para efectos de gravar sus rentas con esta tarifa especial. En este sentido, es el legislador quien por facultad legal crea y modifica tributos, sin que el ejecutivo tenga tal facultad. Siendo la competencia de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN y su Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina solo la interpretación de las normas tributarias, aduanera y de régimen cambiario de competencia de la DIAN... Por lo anterior, considera este despacho que las rentas hoteleras de los numerales 3, 4, 5 y 7 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario obtenidas por las personas naturales, estarán gravadas a partir del año gravable 2017 a la tarifa general que corresponda, de conformidad con el Título V del Libro I del Estatuto Tributario, CAPÍTULO I. Determinación del impuesto sobre la renta de las personas naturales”.

Situación que fue sorpresiva y de modo alguno injusta para los contribuyentes del impuesto de renta persona natural, debido a que sintió que toda la inversión y confianza depositada en la legislación colombiana no fue respetada toda vez que fueron excluidos del beneficio, en este caso debía para el año 2017 declarar las rentas hoteleras como rentas no laborales y acorde con el Concepto Unificado 912 del 19 de julio de 2018 que expone lo siguiente:

“ii) Para las rentas no laborales el beneficio porcentual es del 10%, porque la protección del 25% a la que se refiere el numeral 10 del artículo 206 del ET es

exclusiva de rentas del trabajo. Ello es así porque la ley tributaria y la jurisprudencia constitucional han reconocido que este beneficio aplica para los pagos “laborales” y esta cédula por definición no incluye este tipo de ingresos.

Las rentas exentas están limitadas al 10% del resultado de restar del total de los ingresos, los ingresos no constitutivos de renta, y la totalidad de los costos y gastos. El porcentaje del 10% está en todo caso limitado a un monto de 1.000 UVT. Esta limitación es equitativa y consistente con la prevista para las rentas laborales que, como se explicó, conserva el 25% jurisprudencialmente asociado al mínimo vital y admite un porcentaje adicional del 10% para el resto de las rentas exentas.

Finalmente, vale mencionar que la reforma no presenta modificaciones frente a los ingresos pensionales que se continuarán liquidando de conformidad con las reglas vigentes antes de esta reforma” aplicar la limitante del artículo 341 del Estatuto Tributario que equivale a \$31.859.000.

Con base en lo anterior debe liquidar un impuesto de renta de \$1.764.883.000 (Tabla 2 del artículo 241 del Estatuto Tributario) y en efecto esta tributación disminuye la renta líquida neta en 31%. Al igual que con las personas jurídicas no debe liquidar y pagar aportes parafiscales.

- Para el año gravable 2018: Sucede el mismo comportamiento del año gravable 2017, la única diferencia corresponde al aumento del impuesto por el cambio de la UVT.

En este año se promulgo la ley 1943 de 2018 que en su artículo 80, parágrafo 5, literal e) consagro lo siguiente: *“Las rentas exentas a las que tengan derecho las personas naturales que presten servicios hoteleros conforme a la legislación vigente en el momento de la construcción de nuevos hoteles, remodelación y/o ampliación de hoteles,*

no estarán sujetas a las limitantes previstas en el numeral 3 del artículo 336 de este Estatuto”, es decir que para el año 2019 las personas naturales que antes de la ley 1819 de 2016 que venían declarando todas sus rentas hoteleras como exentas a partir del año 2019 podrían seguir declarándolas de tal manera sin necesidad de someterlas a ninguna limitante.

- Para el año gravable 2019 y siguientes: Al igual como se comentó en el análisis anterior de la sociedad hotelera, la sentencia C-235 de 2019 confirmó la renta exenta para todos los contribuyentes que antes de la expedición de la ley 1819 de 2016 hubiesen sido acreedores del beneficio sin excluir las personas naturales de esta manera la Alta Corte defendió el principio de confianza legítima de quienes habían invertido en hoteles, en este orden de ideas y considerando que los vencimientos del impuesto de renta de las personas naturales empiezan en agosto, estos contribuyentes pueden recuperar el impuesto pagado tanto del 2017 y 2018 por concepto del pago de lo no debido aplicando el procedimiento previsto en el artículo 589 del Estatuto Tributario, para este caso recuperaría el valor de \$3.541.379.000. En adición para este año la renta hotelera como se mencionó en virtud del artículo 80 de la ley 1943 de 2018 era totalmente exenta y no sometida al límite del artículo 336 del Estatuto Tributario.

2.3.3 Caso Persona Jurídica en proceso de acceder el beneficio.

En el año 2013 el grupo de inversionistas HL dueño de una cadena hotelera con sede en Estados Unidos, aprovechando los beneficios otorgados en la ley 788 de 2002 decide invertir en Colombia construyendo un hotel en el Poblado de Medellín. La inversión se comenzará a

materializar a partir del 01 de junio de 2013, es una inversión para 7 años y estará dividida en dos fases; la primera, compuesta por la adquisición de terreno, gastos legales donde se incluye la inscripción en el registro nacional de turismo, certificación del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (servicios hoteleros), certificación de la curaduría urbana aprobando el proyecto de construcción, y la segunda fase comprende el proceso de construcción de 200 habitaciones, se estima que la primera fase concluya el 31 de mayo de 2014.

La segunda fase se tiene previsto que finalice totalmente el 30 de noviembre de 2019 con revisión de avance de obra mensualmente. A 31 de diciembre del 2017 tendría un avance de obra del 70% y ha empezado operaciones en las torres de habitaciones ya terminadas a partir del 01 de junio de 2017. El hotel viene cumpliendo con todos los requisitos para quedar incurso dentro del beneficio de renta exenta hotelera. En relación con el ejemplo se mostrará el impacto que generó la ley 1819 de 2016 en este tipo de inversiones.

Se realizan las siguientes apreciaciones para el caso:

- Se toma una utilidad fiscal en un 10% menor a la utilidad contable, que en general serían los valores no procedentes en materia fiscal. Se mantiene el mismo valor para efectos prácticos durante todos los años.
- No se tienen en cuenta otros impuestos o sobretasas.

		LIQUIDACION DECLARACIÓN DE RENTA AÑO GRAVABLE 2017 - 2019 HOTEL HL				
		UVT	\$ 31.859	\$ 33.156	\$ 34.270	
		CONCEPTOS	AÑO GRAVABLE 2017 - RENTA	AÑO GRAVABLE 2018 - RENTA	AÑO GRAVABLE 2019 - RENTA	
INVERSION \$ 10.000.000.000	7 AÑOS	RENTA LIQUIDA - UTILIDAD EJERCICIO	\$ 3.122.625.000	\$ 3.122.625.000	\$ 3.122.625.000	
		RENTAS EXENTAS	\$ -	\$ -	\$ -	
		RENTA LIQUIDA GRAVABLE	\$ 3.122.625.000	\$ 3.122.625.000	\$ 3.122.625.000	
		2013 14% \$ 1.400.000.000	TARIFA	9%	9%	9%
		2014 14% \$ 1.400.000.000	IMPUESTO A CARGO	\$ 281.036.250	\$ 281.036.250	\$ 281.036.250
		2015 14% \$ 1.400.000.000				
		2016 14% \$ 1.400.000.000	UTILIDAD CONTABLE ANTES DE IMPUESTO	\$ 3.434.887.500	\$ 3.434.887.500	\$ 3.434.887.500
		2017 14% \$ 1.400.000.000	IMPUESTO DE RENTA	\$ 281.036.250	\$ 281.036.250	\$ 281.036.250
		2018 14% \$ 1.400.000.000	UTILIDAD NETA	\$ 3.153.851.250	\$ 3.153.851.250	\$ 3.153.851.250
		2019 16% \$ 1.600.000.000	ACCIONISTA PARTICIPACIÓN	40%	40%	40%
	PARTICIPACION - DIVIDENDO	\$ 1.261.540.500	\$ 1.261.540.500	\$ 1.261.540.500		
	100% \$ 10.000.000.000					
AVANCE DE OBRE A 31-12-2016	✓	56%				
AVANCE DE OBRE A 31-12-2017	✓	70%				

LEY 1819/2016

Sentencia C-235/2019

Figura 3. Esquema persona jurídica en proceso de acceder el beneficio.

- Como se puede observar en el anterior cuadro la sociedad hotelera hasta el año 2016 tenía un avance de obra del 56%, proyectando a 31 de diciembre de 2017 tener un avance de obra del 70% y de esta manera encajar dentro de lo reglamentado en el decreto 463 del 16 de marzo de 2016, el cual catalogó como “nuevos hoteles únicamente aquellos hoteles construidos o que demuestren un avance de por lo menos el 61% en la construcción de la infraestructura hotelera entre el 1º de enero del año 2003 y el 31 de diciembre del año 2017” y de esta manera hacerse acreedor de la renta exenta de 30 años.
- Posteriormente como resultado de la ley 1819 de 2016, la cual solo considero el beneficio de renta exenta hoteleras para aquellos que antes de la expedición de la ley hubiesen cumplido con todos los requisitos, es así que para esta sociedad estaba claro que no aplica para el respectivo beneficio.
- Ahora solo le queda aplicar una tarifa del 9% en virtud del literal a) del párrafo 5 del artículo 240 modificado por el artículo 100 de la presente ley “a) Servicios prestados en nuevos hoteles que se construyan en municipios de hasta doscientos mil habitantes, tal y

como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2016, dentro de los diez (10) años siguientes a partir de la entrada en vigencia de esta ley, por un término de 20 años". Es decir, no otorgo un beneficio de renta exenta sino una tarifa especial de impuesto a la renta.

- Con la sentencia C-235 de 2019, el legislador confirmo las nuevas condiciones argumentando que en este tipo de casos los contribuyentes no contaban con una situación jurídica consolidada, sino que eran mera expectativas, al desestimar que afectara el principio de confianza legítima, en tanto que considero que nunca se configuró su situación jurídica: la prestación de servicios hoteleros o el 61% de avance de construcción de un establecimiento de servicios hoteleros.
- En resumen, se puede concluir que para el año 2017 tendría un avance de obra del 70%, mayor al que disponía la ley, contaba con todos los permisos y certificaciones requeridas y solo faltaba un año para cumplir con todos los requisitos para hacerse acreedor de la renta exenta, sin embargo por la libertad de configuración normativa que tiene el legislador, el principal motivo por el cual el inversionista extranjero decidió hacer la inversión desapareció, si bien es cierto puede hacerse acreedor a una tarifa especial del 9%, esta no es igual a tener una renta exenta 100%.

Por otro lado, cobra relevancia analizar en el primer y tercer caso, que sucedería si no se distribuyen dividendos, pues como es de conocimiento cuando la utilidad está grabada en cabeza de la sociedad es exenta para los accionistas (distribución de dividendos), situación que en principio es favorable para estos, pero si en los casos expuestos se hubiese decidido no distribuir dividendos por razones como: falta liquidez para su pago, robustecer el patrimonio, estrategias de inversión, entre otras, la situación económica se hace más gravosa en relación con la tarifa

impuesta, pues es claro que el flujo efectivo se ve disminuido considerablemente, afectando la liquidez de la sociedad y por ende la planeación financiera de los proyectos, en este caso se presenta una disyuntiva económica para la sociedad pues frente a un escenario de estos son muchas las decisiones que los accionistas deben evaluar.

Ahora bien, evaluando de los casos expuestos los pro y los contra conforme a la sentencia 235 de 2019, y desde una hipótesis en la que serían mayores los pro, existiría la posibilidad renunciar a lo resuelto en la misma, si se considera que era más viable grabar la renta exenta, al fin y al cabo con la expedición de la ley 1819 de 2016, se actuó bajo el principio de confianza legítima y tomando en cuenta el beneficio de los inversionistas quienes al final toman las decisiones de la sociedad, pues es claro que no es posible alejarse de los efectos que la sentencia mencionada tiene, toda vez que deja sin efecto legal alguno la ley que fue declarada inexequible, en este orden de ideas no se estaría actuando conforme a derecho, pero entonces estaríamos frente a una justicia tardía como lo describe el Doctor José Manuel Castro al considerar que *“el legislado se aprovecha de una inconsistencia del sistema constitucional”* ya que si bien una norma es declarada inconstitucional esta ha generado unos efectos bajo vigencia que no podrán ser revertidos, pues la Corte ha establecido que el efecto de estas sentencias de inconstitucionalidad es pro futuro del fallo, es decir no podrá afectar ninguna situación anterior a su notificación en razón al principio de buena fe y seguridad jurídica. (Lewin, Plazas, & Montero, 2020)

Finalmente, a partir del anterior análisis lineal realizado desde la norma que otorgo el beneficio tributario para la construcción de hoteles y renovación de los existentes con todos sus decretos reglamentarios, normatividad relacionada y leyes que modificaron dichos beneficios, el cual sirvió como base para explicar la incidencia fiscal y contable a través de tres casos

hipotéticos de las normas estudiadas, permitirá evaluar la aplicación del principio de la Seguridad Jurídica en la rentas exentas hoteleras, evaluación que se desarrollara en el último capítulo, una vez esbozado el concepto de la seguridad jurídica y extraído sus principales elementos, los cuales conforman el punto de partida para avanzar en el estudio de las rentas exentas hoteleras y que veremos a continuación.

Capítulo II

Principio de Seguridad Jurídica

En la actualidad se siente un gran ambiente de inseguridad jurídica tributaria, sin embargo, esta carencia de seguridad jurídica no es nuevo pues ha sido diagnosticada desde hace tiempo como lo menciona desde el año 2003 el maestro brasileño Ávila (2012, p. 24):

“Hoy el nivel de inseguridad jurídica asumió un grado nunca antes alcanzado», en donde los «términos complejidad, oscuridad, incertidumbre, indeterminación, inestabilidad y discontinuidad del ordenamiento jurídico sirven para ilustrar ese momento» y, de otro lado sostiene, que se ha llegado «al punto de hablar de lluvia de leyes, histeria legislativa y caos legislativo. Además, se habla de huracán normativo, incontinencia legislativa, aluvión de normas”.

Por tal razón es tan importante aproximarnos al conocimiento de tan deseado principio y de esta manera contribuir por su garantía.

2.1 Concepto

Durante muchos años se ha realizado un gran esfuerzo por lograr construir un concepto del principio seguridad jurídica, sin embargo, no ha sido fácil dado que este principio es interdisciplinario y fundamental en todo ordenamiento jurídico, no obstante, ante una deseable claridad conceptual y a través de los resultados de una revisión bibliográfica nos acercaremos a un concepto que más defina su esencia.

En primer lugar, es relevante mencionar que dentro de las tipologías de la normatividad encontramos los principios que no son más que mandatos de optimización, tal como lo define de una forma más técnica el profesor Humberto Ávila citado por Romero (2013, pp. 397-400), quien manifiesta que las reglas y principios son tipos de normas:

“Las normas inmediatamente finalistas, primariamente prospectivas y con pretensión de complementariedad y parcialidad, para cuya aplicación se requiere una valoración de la correlación entre el estado de cosas que debe ser promovido y los efectos derivados de la conducta considerada para su promoción”

Del mismo modo señala que al tener implícita una valoración es evidente que “los principios tienen un alto grado de abstracción y que se aplican a la generalidad de las situaciones, lo que supone una alta medida de subjetividad por parte de quien interpreta o aplica el principio en cuestión”.

Bajo esta interpretación y considerando que el principio en su aplicación tiene un carácter subjetivo por parte del ordenador jurídico, es difícil llegar a conceptualizar de manera concreta el principio de seguridad jurídica, puesto que depende del sujeto y de la situación en particular, aun sabiendo que, aunque es un principio de rango constitucional no existe una jerarquía entre ellos

que distinga la importancia de uno o de otro, más que el que le otorgue el intérprete a través del método de ponderación de principios.

Encontramos dentro del lenguaje jurídico diferentes palabras que intentan definir el principio de seguridad jurídica como por ejemplo certeza, previsibilidad, estabilidad jurídica, garantía de la ley, seguridad en el derecho, respeto de las leyes y un sinnúmero de nociones.

Ahora bien, es interesante el enfoque y la comprensión que algunos autores le han dado a este principio y que me parece son los más pertinentes y novedosos al respecto, permitiendo extraer de su conceptualización elementos que configuran y que serían relevantes al momento de su aplicación.

Es así que el principio de seguridad jurídica debe entenderse como “*certeza o conocimiento de la legalidad*” (Roldán & Suárez, 1997, p. 203), bajo este concepto el principio en mención viene estrechamente ligado del principio de legalidad.

Otro autor como Escudero (2000) citado por (Gallego, 2012), define la Seguridad Jurídica como “la exigencia de que los sistemas jurídicos contengan los instrumentos y mecanismos necesarios para que los sujetos obtengan una cierta garantía sobre cómo van a ser las normas jurídicas que rigen sus conductas, y cuáles serán las que se apliquen cada una de las mismas” (p. 502).

Resulta pertinente la definición que brinda el autor colombiano Javier G. Rincón Salcedo citado por Jaramillo (2014, p. 33) concibe la seguridad jurídica fundamentalmente desde una perspectiva formal la cual garantiza la actuación del Estado pues la considera como “*la expectativa que tiene todo operador jurídico de que el marco legal es y será confiable, estable y predecible*”.

Para finalizar como resultado del estudio bibliográfico acojo como relevantes los siguientes tres conceptos, los dos primeros por su mención en la mayoría de los textos leídos, así como por su contenido y elementos, por el contrario, el último es importante por ser un concepto más sencillo y crítico:

El primer concepto Pérez Luño citado por Gallego (2012), lo define como un valor ligado a los Estados de derecho compuesto por dos estructuras: la primera como la correcta formulación de la norma y la segunda la correcta aplicación de la misma tanto por el destinatario como el operador judicial. (p. 9).

El profesor en Derecho Tributario Humberto Ávila conceptualiza el principio de Seguridad Jurídica como la promoción de un conjunto de estado, ideales que se exigen mutuamente y deben coordinarse de forma conjunta, estos ideales son tres cognoscibilidades, confiabilidad y calculabilidad del Derecho. (Ávila, 2013)

. Así mismo, es interesante la definición sencilla de un concepto abstracto expresada por el Juez Presidente del Tribunal Supremo de Puerto Rico, Federico Hernández Dentón quien ha dedicado gran parte de su tiempo al estudio de la seguridad jurídica, la cual sostuvo se define así:

“No es otra cosa que el deber del Estado de aplicar las normas a los ciudadanos de una manera consistente y predecible, de forma que ellos puedan regular su comportamiento y conocer con claridad y suficiencia todas las consecuencias de su conducta”.

En adición muestra su preocupación al momento de aplicar dicho principio donde expreso

“De esa manera, los operadores del derecho, ya sean empresarios o consumidores, pueden descansar razonablemente en una interpretación lógica del derecho vigente al momento de ejecutar un negocio jurídico. Esto, sin el temor a que ese derecho pueda flexibilizarse arbitrariamente como respuesta a circunstancias subjetivas o

consecuencias deseadas por terceros” de igual forma aseveró “La ley no puede ser una cosa para unos ciudadanos hoy y otra para otros mañana. No se puede improvisar y menos puede personalizar”. Además, citando pronunciamientos de la Cumbre Judicial Iberoamericana Decimocuarta sentenció que “la seguridad jurídica requiere una estabilidad temporal razonable de las normas, que no implica una petrificación del sistema jurídico”. (sfto). (Rodríguez, 2014)

Finalmente, la definición de uno de los mayores estudiosos de este tema como es el Dr. Cesar García Novoa se armonizan con los otros autores, conceptualizando el principio de la seguridad jurídica como “un principio universal, referida al derecho tributario especialmente porque su ordenamiento jurídico está integrado de obligaciones tasadas las cuales implican previsibilidad por parte del ciudadano y considerando como atenuante de este principio la aplicación retroactiva de la norma, la inestabilidad normativa y la propensión a la expedición de normas, ante lo cual concibe que este principio debe estar contenido de dos características como son la previsibilidad y la calculabilidad, bajo una visión objetiva en la aplicación del derecho. (García, 2006).

En igual forma el concepto del principio de Seguridad Jurídica, evidentemente no ha sido ajeno al ordenamiento Jurídico Colombiano, más aun considerando que no se encuentra definido dentro de la Constitución Política, sino que se extrae de la interpretación de otros principios, como lo expresa el Dr. Roberto Insignares:

“La Constitución Política de Colombia no reconoce en un precepto expresamente el principio de seguridad jurídica. A pesar de ello, existen en la carta política algunas normas que de manera tácita garantizan los pilares del mismo en particular, el Artículo 29 que establece el debido proceso (...), entendido como la certeza del derecho y la

prohibición del ejercicio arbitrario de los actores ya mencionados...” (Insignares, 2012, p. 37)

Una de las jurisprudencias que más define el concepto sobre la seguridad jurídica se consigna en la sentencia T-502 de 2002 la cual lo exalta como un principio central de rango constitucional, que atraviesa la estructura del Estado y en general supone una garantía de certeza.

En resumen, el principio de seguridad jurídica no solamente es un principio rector del Estado de derecho o fundamento necesario para todos los demás principios con los que se relaciona, sino que además constituye uno de los argumentos esenciales que pueden presentarse para justificar el respeto y la obediencia a las leyes tanto en la creación como en la aplicación de las mismas.

2.2 Características, elementos, alcance y aplicación, en materia tributaria, del principio de seguridad jurídica

2.2.1 Elementos del principio de la seguridad jurídica

Basados en los anteriores conceptos, pretendemos extraer una serie de elementos o características que componen o configuran el principio de seguridad jurídica, dado que, por la falta de comprensión y previsibilidad del derecho, se hace necesario determinar unos criterios o normas controlables que garanticen la efectividad en su aplicación y no solo sea un proceso subjetivo del operador jurídico como son:

2.2.1.1 Certeza. Cuando mencionamos la palabra certeza, nos llega a la mente la idea de verdad, de que es un hecho y que no da espacio a interpretaciones disímiles, revisando el diccionario de la Real Academia Española define la Certeza como “*Conocimiento seguro y claro de algo y la firme adhesión de la mente a algo conocible, sin temor de errar*”. Aplicando la anterior definición al campo del derecho podríamos decir que es la previsibilidad del ciudadano de las consecuencias jurídicas inequívocas de sus propios actos y de sus acciones. Ahora delimitándolo al concepto de Certeza Tributaria donde alcanza una trascendental connotación se define como la determinación clara y precisa de los elementos de la obligación tributaria, lo que conlleva una garantía en la aplicación de las leyes, definición acorde con el concepto de certeza tributaria emitido por la Corte Constitucional en la sentencia C-030 de 2019:

“La certeza tributaria, a través de la definición previa y concreta de las obligaciones fiscales por parte de los órganos de representación popular permite a los ciudadanos conocer el contenido de sus deberes económicos para con el Estado, lo que dota de seguridad jurídica la materia fiscal, y hace efectiva la garantía del debido proceso para el contribuyente, en tanto la existencia de reglas precisas sobre la materia concurre en la previsibilidad de las decisiones de la administración y de los jueces, en caso de controversia sobre el alcance de la obligación tributaria”.

Como se puede observar no solo limita el concepto a los elementos del tributo, sino que lo extiende a su aplicabilidad.

El profesor Pérez Luño concibe **La Certeza del Derecho** como el conocimiento claro de las leyes por parte de los sujetos pasivos, lo cual debe ser garantizado por el Estado, logrando de esta manera una efectiva aplicación de la norma de manera particular por cada destinatario:

“... se requiere la posibilidad del conocimiento del Derecho por sus destinatarios.

Gracias a esa información realizada por los adecuados medios de publicidad, el sujeto de un ordenamiento jurídico debe poder saber con claridad y de antemano aquello que le está mandado, permitido o prohibido. (...). La certeza representa la otra cara de la seguridad objetiva: su reflejo en la conducta de los sujetos del Derecho”. (Perez, 1994, pág. 5).

Es destacable el análisis que realiza el Dr. Alfredo Lewin Figueroa frente a la certeza no como elemento sino como principio en el entendido que lo define como “*una expresión o aproximación al principio de legalidad que atiende esencialmente la cuestión de la seguridad jurídica*”, el cual no lo limita a la definición de los elementos esenciales de la obligación tributaria, sino que lo extiende a las decisiones de los jueces y a las normas que conceden beneficios. Es importante la perspectiva con que analiza este principio pues manifiesta que la falta de certeza no necesariamente obliga a que una norma sea declarada inexecutable, toda vez que requiere analizar si esta falta de certeza es razonable y si esta se puede superar a través de los métodos de interpretación (literal, teleológico, sistemático o histórico), pues es de conocimiento que la Corte ha aceptado la vaguedad en el lenguaje normativo, en el caso del ordenamiento tributario se hace una exigencia con mayor rigor, pues cuando esta falta de certeza sea insuperable afectaría gravemente el régimen tributario y la competitividad de las empresas. (Lewin, Plazas, & Montero, 2020)

2.2.1.2 Previsibilidad. La definición de previsibilidad es colorario de la definición de certeza, se hace referencia a la cualidad de aquello cuyo acontecimiento puede ser conocido o conjeturado anticipadamente. En el caso de la previsibilidad jurídica, esta se puede analizar bajo

dos aspectos, el primero es la previsibilidad de la norma que puede ser llamada certeza del derecho, que no es más que el conocimiento de la norma jurídica (su contenido) y el conocimiento de las consecuencias derivadas del comportamiento y el segundo aspecto es la previsibilidad de las decisiones judiciales (previsibilidad extrajurídica), también conocida como la certeza sobre el derecho, entendida como la aplicación o interpretación de los jueces a un caso concreto, es decir la predicción de cómo serán aplicadas las normas, este segundo aspecto es lo que actualmente preocupa o amenaza la seguridad jurídica, ya que está no está ligada a la norma si no a la decisión judicial como lo expresa Marinoni citado por (Jaramillo, 2014, pág. 22)

“La verdad es que el pleno conocimiento del derecho legislado no solo es imposible, pero igualmente, dispensable, para la previsibilidad y para la tutela de la seguridad.

Subráyese que el common law, que ciertamente confiere más seguridad jurídica que el civil law, no relaciona la previsibilidad con el conocimiento de las leyes, pero sí con la previsibilidad de las decisiones del Poder Judicial... Ahora, si la previsibilidad no depende de la norma en la que la acción se funda, pero sí de su interpretación judicial, es evidente que la seguridad jurídica está ligada a la decisión judicial y no a la norma jurídica en abstracto”.

Atendiendo esta interpretación no se puede hablar de una previsibilidad absoluta, no obstante con el fin de llegar a su mayor grado y considerando que el derecho es dinámico es importante que en las decisiones judiciales el operador jurídico sea consistente con la norma, con las condiciones y estabilidad del mismo ordenamiento jurídico (respeto por las expectativas que han de ser consideradas legítimas a la luz de los principios y valores del propio derecho), es decir que se fundamente en una relativa estabilidad jurídica y que las modificaciones que se realicen

sea conforme a las reglas previamente definidas, dado que las decisiones judiciales pueden contener un grado alto de subjetividad.

Continuando con las propuestas teóricas el profesor Pérez Luño, entra en armonía con los anteriores requisitos, profundizando un poco más, proporcionando unas características, pero que al final convergen en un mismo concepto, manifestando que el principio de la seguridad jurídica se concreta en dos exigencias o condiciones objetivas las cuales son:

“Corrección Estructural (*Formulación adecuada de las normas del ordenamiento jurídico*) y para lograr este objetivo, la norma debe estar dotada de los siguientes componentes: adecuada promulgación, tipificación unívoca, consecuencias jurídicas claras, jerarquía normativa, exigencia de irretroactividad y estabilidad de la misma. La segunda condición es la Corrección Funcional que traduce en la seguridad en la aplicación del derecho tanto por la Administración como por los administrados”. (Perez, 1994, p. 30)

Por su parte el profesor de derecho tributario Humberto Ávila considera que el Principio de Seguridad Jurídica presupone la realización de unos estados ideales (de cognoscibilidad, confiabilidad y calculabilidad), a la vez la promoción de esos estados ideales depende de la existencia de condiciones de hecho; y estas condiciones dependen de la adopción de comportamientos; determinadas indirectamente por el establecimiento concreto de reglas (decisiones) o directamente por la previsión abstracta de reglas que al final concretan el principio de seguridad jurídica. Uno de los estados ideales es la **Cognoscibilidad** que muy similar a lo mencionado por el doctor Pérez Lugo corresponde a la estructura de la ley, que para cumplir con este objetivo esta debe contener una “*cognoscibilidad material (seguridad relativa a la existencia y la vigencia de las normas)*”, la cual se caracteriza de accesibilidad normativa,

alcance normativo e identificación normativa y de una “*Cognoscibilidad Intelectual (seguridad relativa al contenido de las normas)*”, que se compone de “la inteligibilidad por la claridad normativa y la inteligibilidad por la determinabilidad normativa”. El segundo estado ideal es la **Calculabilidad**: “*Se refiere a la capacidad del ciudadano de anticipar las consecuencias futuras de los actos que haya realizado en el presente*”. Para que se cumpla este estado debe verificarse “*en un periodo razonable de tiempo un número reducido de consecuencias jurídicas*”. (Ávila, 2013, pág. 18)

El Doctor Cesar García Novoa define la previsibilidad como previsibilidad del derecho que consiste en dos manifestaciones la primera la “*seguridad de orientación*”, entendida esta como la seguridad en las reglas de la conducta es decir una clara definición de los presupuestos de hecho como de las consecuencias jurídicas y la segunda manifestación como la “*seguridad de realización*” que consiste en la aplicación del derecho en casos concretos con absoluto respeto al contenido de la ley y sin variaciones de criterio al resolver casos similares (seguridad aplicativa dirigida a los operadores jurídicos). (García, 2017)

2.2.1.3 Confiabilidad. Hace referencia a la aplicabilidad del derecho basados en la acción del tiempo y en la transición en el ordenamiento jurídico, traducido como estabilidad y eficacia normativa, la primera analizada desde un enfoque subjetivo y objetivo, que en resumen el primero corresponde al mantenimiento del contenido del derecho, como al mantenimiento de la norma, es decir a la exigencia de durabilidad y no de soluciones contingentes de determinadas cuestiones y el segundo a la aplicación limitada de la institución de la modulación de efectos., esta última demostrada a través de 3 formas la 1) acceso a la justicia a través de instrumentos

procesales definidos, 2) Presupuestos institucionales y judiciales y 3) instrumentos procesales de defensa de los derechos del ciudadano. (Ávila, 2013)

En este orden de ideas y una vez analizados los elementos del principio de seguridad jurídica se puede concluir que los mismos se resumen y complementan así: como primer elemento encontramos la certeza que constituye la descripción plena y concreta de las obligaciones fiscales a través de una correcta formulación (corrección estructural), evitando conceptos equívocos, tipificando lo más completo posible los hechos gravables y sus consecuencias jurídicas, con un contenido claro y utilizando un lenguaje comprensible (cognoscibilidad intelectual), el segundo elemento refiere a la previsibilidad tanto de la norma como de su aplicación (corrección funcional), basado inicialmente en la publicidad y conocimiento de la misma lo que implica anticipar las consecuencias futuras por actos del presente (calculabilidad), como garantía del derecho (irretroactividad de la norma) y por último tenemos el elemento de estabilidad como aquel que garantiza la permanencia en el ordenamiento jurídico, continuidad normativa y en esencia genera confianza del sistema tributario.

2.2.2 Alcance

Para determinar el alcance del principio de seguridad jurídica es importante analizarlo desde la perspectiva como “Principio”, en este sentido su alcance es definido por la operación intelectual que realice el juez, ya que al ser un principio transversal del ordenamiento jurídico puede tener un enfoque multidisciplinario, es así que reduciéndolo a la esfera tributaria su alcance depende de dos elementos básicos los cuales son su fuente de formulación y el contenido con el que se formula. El primer elemento “funciona de parámetro de legalidad o legitimidad de

la fuente subordinada”, es decir que al estar implícito en la constitución actúa como parámetro de legalidad o actúa como parámetro de toda norma que sea contraria al principio (subordinada). (Guastini, 2006). El segundo elemento se basa en su contenido normativo y su estructura lógica, que en ocasiones carece de este contenido y por lo tanto se nutre de otros principios. Por otro lado, es de resaltar que su alcance no está dirigido como primera medida a los ciudadanos, sino a los órganos legislativos y operadores jurídicos (creación y aplicación de la norma).

En el anterior alcance puede verse sustentado en las siguientes jurisprudencias y C-836/01 emitidas por la Corte Constitucional:

En la sentencia C-250/2012 señala una doble dimensión por una parte frente a las competencias del operador jurídico y la otra frente al tiempo de ocurrencia de la decisión:

“(…) La seguridad jurídica es un principio que atraviesa la estructura del Estado de Derecho y abarca varias dimensiones. (...)// En materia de competencias, la seguridad jurídica opera en una doble dimensión. De una parte, estabiliza (sin lo cual no existe certeza) las competencias de la administración, el legislador o los jueces, de manera que los ciudadanos no se vean sorprendidos por cambios de competencia. Por otra parte, otorga certeza sobre el momento en el cual ocurrirá la solución del asunto sometido a consideración del Estado. (...)”.

Del mismo modo en la sentencia en la C-292/06 menciona un alcance enfocado hacia las decisiones de la Corte Constitucional:

“La seguridad jurídica de un sistema normativo se funda precisamente en el respeto que se le asigne a las disposiciones constitucionales que irradian todo el ordenamiento, y a la unidad y armonía de los diferentes niveles legales, con las disposiciones de la Carta.”.

Otro ejemplo es el alcance otorgado en las decisiones de los jueces sobre la certeza de tomar la misma decisión frente a dos casos iguales, es decir realizan una interpretación estable y consistente: *“La certeza que la comunidad jurídica tenga de que los jueces van a decidir los casos iguales de la misma forma es una garantía que se relaciona con el principio de la seguridad jurídica.”*

Frente al alcance de la seguridad jurídica en materia tributaria es importante traer a colación el análisis efectuado por el doctor Adrián Rodríguez Piedrahita en la 43 jornada colombiana de derecho tributario, derecho aduanero y comercio exterior llevada a cabo en febrero de 2019, por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario en el cual, partiendo de un estudio de las sentencias constitucionales en relación con este principio, haciendo relevancia en el aspecto tributario y concluyendo aspectos ya tratados en líneas anteriores, consideró realizar el estudio de este principio bajo la perspectiva que sobre este tema ha tenido la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (“OCDE”), perspectiva muy acorde a la actualidad y del que se resume lo siguiente: Partiendo del Reporte Conjunto elaborado por la OCDE y el FMI que tuvo como objetivo identificar a través de una encuesta global practicada a empresarios, administraciones tributarias y a la ciudadanía en general, las causas de la inseguridad jurídica en materia tributaria, sus efectos y las posibles formas de mitigación, concluyendo con 10 fuentes de inseguridad jurídica de las cuales el Dr. Rodríguez Piedrahita las agrupo en 4 dimensiones

“1. Las asociadas a la administración tributaria; 2. Las asociadas a aspectos puntuales de derecho internacional; 3. Las asociadas a la resolución de conflictos y 4. Al Diseño legislativo y de políticas tributarias”. Así mismo como se puede identificar en el contexto de este trabajo se expone que no existe un responsable único frente a la seguridad jurídica, sino que son varios los

actores involucrados (Administración, Congreso de la República, Rama Judicial, Contribuyentes, Gobiernos nacionales y locales y Administraciones Tributaria Extranjeras).

De lo anterior se logró sintetizar 5 consecuencias relacionadas con la inseguridad jurídica para la toma de decisiones de inversión a largo plazo “1. La corrupción; 2. La estabilidad política; 3. El entorno tributario; 4. Las condiciones macroeconómicas y 5. Los costos laborales”, como se puede observar el entorno tributario tiene un tercer puesto, en especial relacionado con la incertidumbre de la tarifa efectiva a la cual serían gravadas las utilidades del inversionista.

Finalmente establecen unas medidas para aumentar la seguridad jurídica que consisten en “diseñar una política y legislación tributaria más clara que consisten en la creación de normas específicas para diversas situaciones y normas más simples y generales”. (Rodríguez P., 2019)

En suma, el alcance del principio de la seguridad jurídica abarca todo el ordenamiento jurídico, en el ámbito tributario cubre la formulación, contenido y aplicación de las leyes con el fin de desaparecer con la incertidumbre tributaria generando un panorama de confianza y certeza sobre el futuro de las inversiones tanto de fuente nacional como internacional.

2.2.3 Aplicación del Principio de Seguridad Jurídica en materia tributaria

En el ámbito de la tributación el principio de la seguridad jurídica se observa aplicado a las leyes que crean u originan, modifican o eliminan los tributos, las que definen sus efectos, las que regulan el tiempo de aplicación, como también a las disposiciones que regulan la actuación de los contribuyentes y las autoridades para garantizar el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones tributarias como se refleja en las siguientes sentencias:

En la sentencia C-304/19 indica una triple dimensión resumida en la certeza de la ley, en la confianza de la administración pública y en la previsibilidad de la aplicación de las normas:

“La seguridad jurídica entendida como la garantía del individuo de que no será objeto de ataques, medidas o decisiones arbitrarias en su persona, en sus bienes o en sus derechos, al estar protegido por un marco normativo objetivo y expedido por autoridades legalmente constituidas, es igualmente **aplicable** en materia tributaria. Precisamente, en esta área, el citado principio opera en una triple dimensión: (i) en la certeza del derecho positivo que le es aplicable a los contribuyentes, en relación con cada hecho generador de un tributo; (ii) en la confianza de que el actuar de la administración pública se sujeta al principio de legalidad; y (iii) en la previsibilidad de los efectos que se derivan de la aplicación de las normas tributarias”

El Consejo de Estado manifiesta que la aplicación en el campo tributario es imperiosa, ya que debe garantizar la legalidad y efectividad de las normas:

“...se atenta contra la seguridad jurídica que debe imperar en el campo tributario, pues el contribuyente debe contar con unas reglas claras y precisas previamente establecidas por el legislador y por tanto su conducta debe ser evaluada en relación con el cumplimiento o el incumplimiento de esas disposiciones y no puede estar sometida a criterios de la administración que carecen de soporte legal”. (Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia 25000-23-27-000-2001-01539-01(13724), 2004).

2.3 El principio de seguridad jurídica y su relación con otros principios

Algunos principios se encuentran no solo expresamente definidos en el ordenamiento jurídico, sino también expresamente identificados como tales por el mismo legislador, en el caso del principio de la seguridad jurídica, este no se encuentra expresamente definido en la ley si no que su definición se extrae de la técnica interpretativa por parte del juez de otros principios en los cuales se evidencia que está implícito. En consecuencia, expondremos los principales principios con los que se relaciona el principio de seguridad jurídica:

2.3.1 Principio de irretroactividad

La prohibición de retroactividad de las leyes representa una manifestación básica y específica de la seguridad jurídica, están relevante que la Constitución Política lo consagra en su artículo 363 *“El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”*, entendiéndose que las leyes no pueden regir hacia al pasado, es decir sobre hechos o conductas previas a su promulgación, si no solo extender sus efectos jurídicos en el presente sobre situaciones que se originaron en el pasado.

La interpretación y aplicación de la no retroactividad es tal vez el ámbito de la seguridad en el cual se ha suscitado los mayores debates en el área tributaria en Colombia, al punto que existe una abundante referencia en la doctrina y en la jurisprudencia constitucional sobre los alcances que algunos fenómenos pueden tener, cuando bajo el ejercicio del poder tributario, se pretenden modificar situaciones que al amparo de la ley eran definidos en el hecho imponible y

en particular en beneficios fiscales, los cuales en algunos casos se suspenden por la disposición del legislador y cuya materialización puede haber fenecido y en otros casos estar por consolidarse. (Evaluación de los sistemas tributarios: Colombia, Instituto Tributario de Derecho Tributario, 2012).

Conforme a lo anterior, en el contexto de evaluar la constitucionalidad de la norma retroactiva de toma como punto de partida la transformación de la misma y su dependencia del factor económico, el cual en materia tributaria se establece como límite afectando la seguridad jurídica de forma relativa, en consecuencia, se habla de retroactividad propia e impropia comprendidas de la siguiente manera:

“A mayor grado de retroactividad de la norma, mayor es el rigor con el que opera el principio general de irretroactividad que reclama la seguridad jurídica, o mayor tendrá que ser la justificación de la disposición retroactiva para poder concluir que no transgrede el régimen constitucional”. (Muñoz & Zonorza, 2015, p. 238)

Dentro del ordenamiento jurídico el preceptuado artículo 363 de la Constitución Política expresa una irretroactividad general y es aquí en esta generalidad que cobra importancia su relación con la seguridad jurídica, en el sentido que se dijo en anteriormente existe una irretroactividad propia o autentica o aplicación de la ley a situaciones o relaciones creadas bajo la norma antigua y a todos los efectos consumados (producidos y ejecutados) de la misma y la irretroactividad impropia existe cuando la norma incide sobre situaciones generadas en el pasado, pero que continúan después de la entrada en vigor de aquella porque no se han agotado sus efectos.

El mayor problema está en la retroactividad impropia por lo que es importante traer a colación tres aspectos que el Tribunal Constitucional Federal Alemán ha empleado para que el operador jurídico evalúe la adopción de una norma tributaria con efectos jurídicos:

“i. El momento en que se promulga la norma de efectos retroactivos (mayor será la disminución de la seguridad jurídica si la norma es expedida en fechas cercanas a la finalización del periodo del tributo que se modifica), ii. La importancia o las dimensiones de los cambios adoptados en la norma (cuanto más general sea el tributo, mayor será el menoscabo de la seguridad jurídica) y iii. La previsibilidad de la medida adoptada”. (Muñoz & Zonorza, 2015, p. 240)

Analizando estos efectos, es claro que con la expedición de múltiples reformas tributarias que ha soportado el país en los últimos años, estos efectos no se evalúan como debe ser evidenciándose en el fracaso de los objetivos de las mismas.

Pues bien, ahora expondremos la definición que ha realizado la Corte Constitucional y El Consejo de Estado sobre el principio enunciado:

Desde años atrás se expresa la relación intrínseca entre el principio de la seguridad jurídica y el de irretroactividad como se evidencia en la sentencia C-785/12, afirmando que este último es el que salvaguarda el primero y todo lo que conlleva su aplicación, destacando que - *La irretroactividad de la ley tributaria pretende en esencia salvaguardar el principio de seguridad jurídica* – evitando que los contribuyentes sean sorprendidos con un mayor gravamen al modificar las condiciones en relación con periodos vencidos o en curso, no obstante resalta que este principio no es absoluto dado que recae sobre situaciones jurídicas consolidadas. En efecto concluye que *“En resumidas cuentas, la litis planteada gira en torno al problema de la eficacia temporal de las leyes tributarias y la proyección que pueden tener sobre hechos del pasado.*

Situación que siempre ha sido objeto de preocupación como en el caso de estudio en una norma en particular.

Del mismo modo la Alta Corte con el fin de reducir las discusiones en torno a la retroactividad impropia e impropia aplica como regla lo señalado en el artículo 363 y 338 de la Constitución Política. (Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia 2016-00020/22421, 2019) y finalmente sigue siendo objeto de análisis, discusión y reiteración en temas tributarios como se puede observar en las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta No 76001-23-31-000-2012-00074-01 del 20 de agosto de 2020 y sentencia No 63001-23-33-000-2018-00139-01 del 17 junio de 2021.

Desde el punto de vista como garantía en beneficio de los contribuyentes la sentencia C-304/2019 define:

“En virtud del principio de irretroactividad (CP arts. 338 y 363), el Congreso de la República solo está autorizado constitucionalmente para modificar o derogar leyes tributarias con efectos hacia el futuro, a fin de que sus decisiones no desconozcan situaciones jurídicas consolidadas en virtud de la legislación reformada, no solo en lo que corresponde al hecho generador del tributo, sino también al resto de sus elementos esenciales, e incluso, a los beneficios fiscales específicos que se hayan otorgado”.

2.3.1 Principio de Confianza Legítima

Es un principio de origen alemán y que ha sido reiterado posteriormente por el Tribunal Europeo de Justicia y la doctrina jurídica. Su pretensión es la de proteger al administrado, teniendo en cuenta que *“la autoridad pública no puede adoptar medidas que resulten contrarias*

a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquella, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones” (Elizalde, 2008), en otras palabras, si el contribuyente bajo el amparo de una ley ha venido realizando una conducta con el fin de alcanzar un beneficio (esperanza o expectativa inducida) y con base a esta ha tomado determinadas decisiones (inversiones, planeación tributaria) y considerando que el contribuyente tiene razones objetivas en confiar en el término establecido por la ley (estabilidad institucional) y de repente esta normatividad es cambiada por el legislador alterando de manera significativa su situación, bajo este contexto puede invocar el principio en mención y de esta manera demostrar que existe un daño a su situación fáctica y jurídica. Este principio va acorde con el principio de la buena fe consagrado en el artículo 83 de la Constitución Política, considerando que el administrado ha desplegado una conducta conforme a las regulaciones que fijo una determinada ley y que por tanto debe ser respetada por el Estado creando un ambiente de confianza.

La jurisprudencia constitucional en la sentencia T-642/04 ha definido el principio de confianza legítima así:

“Es éste un principio que debe permear el derecho administrativo, el cual, si bien se deriva directamente de los principios de seguridad jurídica (arts. 1º y 4 de la C.P.), de respeto al acto propio (Sentencia T-295/99) y buena fe (art. 83 de la C.P.), adquiere una identidad propia en virtud de las especiales reglas que se imponen en la relación entre administración y administrado. Es por ello que la confianza en la administración no sólo es éticamente deseable sino jurídicamente exigible. Este principio se aplica como mecanismo para conciliar el conflicto entre los intereses público y privado, cuando la administración ha creado expectativas favorables para el administrado y **lo sorprende al eliminar súbitamente esas condiciones**. Por lo tanto, la confianza que el

administrado deposita en la estabilidad de la actuación de la administración, es digna de protección y debe respetarse (Sentencia T-660 de 2002). Éste, de conformidad con la jurisprudencia de la Corte, tiene tres presupuestos básicos: (i) la necesidad de preservar de manera perentoria el interés público; (ii) una desestabilización cierta, razonable y evidente en la relación entre la administración y los administrados; y (iii) la necesidad de adoptar medidas por un período transitorio que adecuen la actual situación a la nueva realidad”.

Por su parte ha interpretado el Consejo de Estado: “El principio - regla de confianza legítima se manifiesta en situaciones donde la expectativa de un sujeto por la conducta de otro genera un grado de confianza, sinceridad, seriedad y veracidad, ocasionando una protección legal y constitucional y confiando de buena fe que no varíen las circunstancias que lo rodean”. (Consejo de Estado, Sección Segunda, Sentencia 440123330020130005901 (487614), 2016).

Finalmente, como puede inferirse es indispensable que este principio se acote desde una perspectiva legalista (principio de legalidad), ya que sin este el principio queda deslegitimado.

2.3.2 Principio de Legalidad o Reserva de Ley

El principio constitucional de legalidad o reserva de ley se encuentra consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política que alude que la creación de las leyes tributarias debe expedirse por los organismos competentes, así mismo la facultad impositiva radica en el órgano legislativo del poder público, de igual forma lo expresan los numerales 11 y 12 del art. 150 de la carta constitucional, que enuncian la responsabilidad del Congreso de establecer las rentas

nacionales, fijar los gastos de la administración, determinar contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales, en los casos y condiciones que establezca la ley, en palabras coloquiales solo a través de la ley se pueden crear, modificar o suprimir impuestos.

El principio de legalidad junto con el control de constitucionalidad que ejerce la rama judicial del poder público asegura que en la asignación de las cargas tributarias está comprometida totalmente la voluntad del Estado como representante de la sociedad y no simplemente en el deseo de los gobiernos transitorios.

En el ámbito tributario es evidente que el principio de legalidad se encuentra fuertemente vinculado al principio de seguridad jurídica relación que se traduce en la sujeción plena a la ley como al derecho, tanto como fuente exclusiva y excluyente del mismo.

Este principio en materia tributaria tiene un alcance amplio frente a los componentes de la obligación tributaria y limitativo frente a la interpretación y aplicación de la norma misma, como por ejemplo los impuestos sólo pueden ser fijado a través de una ley, la norma tributaria rige igual para todos los tributos tales como impuestos, tasas y contribuciones especiales (principio de equidad), el Ejecutivo no tiene facultades legislativas por cuanto violaría el principio de legalidad consagrado en el art. 150 de la Constitución Nacional, no se puede crear una norma tributaria con efectos retroactivos, ya que le generaría inseguridad jurídica (principio de irretroactividad), las excepciones deben estar expresamente consagradas en la ley, sin embargo aunque la leyes tengan un alto grado de determinación no eliminan el problema de la afectación al principio de seguridad jurídica, puesto que en ocasiones nos encontramos en materia tributaria con normas indeterminadas, leyes equívocas, leyes ambiguas, o leyes que en su interpretación genera otro significado.

En efecto, a través de la jurisprudencia tributaria se ha dado contenido a este principio de legalidad como una forma de limitación al actuar de la administración y de los entes territoriales, no obstante, al realizar el examen de legalidad o exequibilidad de una ley efectuado por la Corte Constitucional, el principio de legalidad se ve afectado por la interpretación subjetiva de los jueces, por tanto, es no dable siempre hablar del espíritu de la norma o de la ley, ya que el espíritu puede ser dado por el sentido de los operadores judiciales.

Los principales aportes jurisprudenciales frente a este principio se resumen en las siguientes sentencias:

En sentencia C-891 de 2012 se ha definido su contenido, alcance, objetivo, elementos mínimos y características las cuales se han reiterado en jurisprudencia reciente:

Contenido y Alcance:

“El principio de legalidad en materia tributaria se encuentra consagrado en el numeral 12 del artículo 150 y en el artículo 338 de la Constitución Política. (...) Este principio se funda en el aforismo “nullum tributum sine lege” que traduce que no hay tributo sin representación.

Objetivo:

“El principio de legalidad tiene como objetivo primordial fortalecer la seguridad jurídica y evitar los abusos impositivos de los gobernantes, puesto que el acto jurídico que impone la contribución debe establecer previamente, y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido.”.

Elementos mínimos que se compone de las siguientes característica y reglas derivadas del mismo principio:

En sentencia C-891/12, *La Corte Constitucional ha señalado que el principio de legalidad del tributo tiene las siguientes características:*

(i) “Es expresión del principio de representación popular. (ii) Materializa el principio de predeterminación del tributo, (iii) Brinda seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones fiscales (debido proceso), (iv) Responde a la necesidad de promover una política fiscal coherente (principio de “unidad económica). (v) No se predica únicamente de los impuestos, sino que es exigible también frente a cualquier tributo o contribución (en sentido amplio), (vi) De conformidad con el mandato constitucional contenido en el artículo 338, no sólo el legislador, sino también las asambleas y los concejos están facultados para fijar los elementos constitutivos del tributo. (vii) La ley, las ordenanzas y los acuerdos, sin resignar sus atribuciones constitucionales, pueden autorizar a las autoridades de los distintos niveles territoriales, dentro de los límites debidamente señalados en ellas, para fijar las tarifas de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes”; pero no el método.

Por otro lado, esta Corporación ha señalado una serie de reglas derivadas del principio de legalidad que se recopilan así: Son “los órganos de elección popular quienes deben señalar los elementos del tributo, los cuales deben ser determinados con suficiente claridad y precisión, de lo contrario cuando esta claridad sea insuperable la norma sería inconstitucional, además la precisión y la claridad no debe oponerse al carácter general de la norma y finalmente no se violan los principios de legalidad y certeza del tributo cuando uno de los elementos del mismo no está determinado expresamente en la norma, pero es determinable a partir de ella”.

2.4 Definición bajo una doctrinal y jurisprudencial del concepto de situación jurídica consolidada, derechos adquiridos y meras expectativas y expectativas legítimas

Se tiende a cuestionar la estabilidad del derecho en virtud de las afectaciones a las situaciones jurídicas establecidas, cuestión que se origina por los múltiples cambios legislativos, que, aunque deben generar efectos hacia el futuro en ocasiones inciden en situaciones pasadas sin respetar o amparar las normas antes vigentes, generando gran desconfianza por parte de los contribuyentes hacia el sistema tributario del país.

Dentro del ordenamiento jurídico no hay una ley o norma que defina estos conceptos, por lo tanto, no hay un referente que pueda definirnos los aspectos principales que configuran estas situaciones protegidas, más que los desarrollados a través de la jurisprudencia y doctrina, la cual resumiremos más adelante. Estas situaciones son relevantes en materia tributaria, por su dinámica y especial influencia en el desarrollo económico del país.

2.4.1 Situación Jurídica Consolidada

La definición de situación jurídica consolidada se puede extraer del art 58 de la Constitución Política, del mismo modo a manera interpretativa se puede definir como aquellas conductas, hechos, acciones o condiciones realizadas o cumplidas por un contribuyente y descritas en una norma vigente, la cual otorga un determinado efecto como puede ser un beneficio, situación que no puede verse afectada por un cambio de normatividad o ley posterior que desconozca el derecho o beneficio que se logró o las condiciones que se cumplieron para

acceder al mismo bajo el amparo de la ley anterior, lo anterior basados en los principios de seguridad jurídica, irretroactividad y confianza legítima.

Lo expuesto anteriormente, es armónico con el criterio adoptado por la jurisprudencia especialmente la Corte Constitucional en sentencia C-304/2019, en el siguiente sentido

“La Corte advierte que, se entiende que existe una situación jurídica consolidada, cuando el contribuyente, antes de la expedición de la nueva ley, cumple con la totalidad de los requisitos particulares y concretos que se exigen para el otorgamiento de un beneficio tributario en el régimen anterior, previsto como contraprestación directa y específica a su favor, por la ejecución de una actuación determinada en el tiempo, sin importar si el provecho que se confiere se sujeta a un único o varios períodos fiscales, hipótesis esta última que impide que el legislador proceda a su modificación o supresión, hasta tanto no se agote el período inicialmente establecido para hacer efectivo el beneficio”.

De la anterior definición la Corte en la misma sentencia, destaca los siguientes elementos 5 elementos que se concluyen así: “1. No se trata de beneficios genéricos sino específicos una vez cumplidos unos requisitos. 2. El sujeto pasivo debe demostrar el cumplimiento de los requisitos previo a la expedición de la nueva ley. 3. El incentivo debe recibirse en contraprestación directa por el cumplimiento de los requisitos. 4. El beneficio debe existir en un periodo determinado de tiempo y 5. Es indiferente el periodo de tiempo para el provecho del beneficio siempre y cuando el plazo para gozarlo no se haya agotado”.

Finalmente, en sentencia C-192/2016 en cuanto a su aplicación lo limita a la esfera del derecho público dado que en el derecho privado se habla se derechos adquiridos.

“La institución de los derechos adquiridos propiamente tales, solamente se aplica en el derecho privado pues en el derecho público la doctrina y la jurisprudencia consideran que es más apropiado hablar de situaciones jurídicas consolidadas. (...) Esta diferencia adquiere mayor relevancia cuanto se trata de disposiciones de carácter tributario”.

2.4.2 Derechos adquiridos

La teoría de los derechos adquiridos implicaría que aquellos sujetos que hubiesen disfrutado de una exención no podrían quedar afectados por una eventual modulación o modificación normativa que supusiese su supresión o reducción, así mismo su origen se debe a la necesidad de garantizar y proteger aquellas situaciones ya consolidadas, respecto de los cambios, alteraciones y modificaciones contenidas en leyes posteriores.

“GABBA y LSALLE fueron algunos de los pioneros en construir definiciones sobre los derechos adquiridos. GABBA, en primer lugar, esbozó una definición amplia del concepto y estableció como derechos adquiridos aquellos que han ingresado en el patrimonio de un individuo mediante actos idóneos, según lo establecido por las leyes vigentes al momento de su consolidación. Mientras que LASALLE optó por la posición restrictiva y limitó la consolidación de los derechos adquiridos a la mediación de la voluntad humana en su creación y dejó por fuera los derechos otorgados por el legislador.

Estas teorías distan notablemente en su definición, por tanto, hay otra versión intermedia como la de SAVIGNY el cual propone derechos modificables y no modificables, en el primer caso supone la creación por la ley de los supuestos y en el

caso de los no modificables señala que han sido adquiridos voluntariamente por el titular y por lo tanto no pueden ser objeto de modificación por leyes posteriores”.

(Viana, 2007, pág. 200)

Jurisprudencialmente en la sentencia C-242/2009 la Corte Constitucional ha definido este concepto así:

“Los derechos adquiridos son aquellas situaciones individuales y subjetivas que se han creado y definido bajo el imperio de una Ley y, que, por lo mismo, han instituido en favor de sus titulares un derecho subjetivo que debe ser respetado frente a Leyes posteriores que no puede afectar lo legítimamente obtenido al amparo de una Ley anterior.

La misma Corte en sentencia C-430/2009 aclaro la inexistencia de esta situación en el ámbito tributario:

“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 sentencia C-119 de 2018 la Alta Corte manifiesta que la Constitución Política ampara los derechos adquiridos en el art. 58 “*se garantizan la propiedad privada y los demás derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles, los cuales no pueden ser desconocidos ni vulnerados*

por leyes posteriores.". Sin embargo, manifiesta que cuando se visualiza desde el escenario de lo público, tal garantía no puede entenderse porque no se busca el cumplimiento de intereses privados sino del interés general de la comunidad. Sobre el particular, la Corte en la sentencia C-393 de 1996, explicó:

“(...) Sin embargo, es preciso anotar que la noción de derecho adquirido, no tiene la misma connotación en derecho público que en derecho privado, debido a que en el primero prevalece el interés general, público o social, sobre cualquier interés de carácter particular, lo cual adquiere mayor relevancia cuando se trata de normas de carácter tributario. En efecto, en este campo no existe el amparo de derechos adquiridos pues la dinámica propia del Estado obliga al legislador a modificar la normatividad en aras de lograr el bienestar de la colectividad en general; en consecuencia, nadie puede pretender que un determinado régimen tributario lo rija por siempre y para siempre, esto es, que se convierta en inmodificable. (...)” (Subrayado fuera del original).

Finalmente, con la sentencia C-119/2018 reiteró que *“la legislación no puede ser estática ni irreformable, pues ello equivaldría no sólo a desconocer la realidad cambiante de todo país y el dinamismo propio del Estado sino también los fines esenciales que debe cumplir.”*.

2.4.3 Meras Expectativas y Expectativas legítimas

Las meras expectativas son aquellas esperanzas o ilusiones que tiene en este caso el contribuyente de obtener algún día el derecho, por lo tanto, carecen de fundamento jurídico y en consecuencia son susceptibles de ser modificadas por el legislador, no generan obligación

ninguna a cargo del Estado y no están sujetas a protección jurídica. La Corte Constitucional en sentencia C242/2009 las ha definido así:

“Las meras expectativas, consisten en probabilidades de adquisición futura de un derecho que, por no haberse consolidado, pueden ser reguladas por el Legislador, con sujeción a parámetros de justicia y de equidad. En las meras expectativas, resulta probable que los presupuestos lleguen a consolidarse en el futuro”.

En sentencia C-192 de 2016 reitera que *“consisten en probabilidades de adquisición futura de un derecho que, por no haberse consolidado, pueden ser reguladas por el Legislador, con sujeción a parámetros de justicia y de equidad.”*

Por otro lado, las expectativas legítimas están definida en la doctrina como aquellas expectativas plausibles o justificadas, con cuya protección se trata de evitar que los cambios introducidos de manera sorpresiva en las normas, criterios y posturas oficiales desencadenen situaciones de injusticia, desigualdad o inequidad. (Valvuela, 2008, p. 216)

J.P. MULLER citado por Viana (2007, p. 211), ha señalado que las expectativas que son objeto de protección del principio de confianza legítima se caracterizan porque emanan de un sujeto de derecho, en razón de un determinado comportamiento o relación con otro ante la comunidad jurídica en su conjunto, tienen la capacidad de producir efectos jurídicos e imponen a las autoridades públicas la obligación de respetar los actos propios previos y actuar en forma armónica y coherente con ellos.

Finalmente, es interesante la noción que Viana (2007), construyó sobre las expectativas legítimas y que dice:

“Aquella esperanza que, de buena fe, surge a favor de un particular, en ocasión de ciertos signos externos y objetivos, emitidos por la Administración Pública, que

conducen al ciudadano a la realización de determinadas conductas dirigidas hacia la producción de efectos jurídicos y que, por tanto, son objeto de protección por parte del Estado”. (p. 211)

En cuanto a los conceptos emitidos por La Corte Constitucional es importante citar los siguientes:

En sentencia C-663/2007 definió su concepto:

“Las expectativas legítimas, suponen una probabilidad cierta de consolidación futura del correspondiente derecho, si se mantienen las condiciones establecidas en una ley determinada. Tales expectativas pueden ser modificadas por el legislador en virtud de sus competencias, si ello se requiere para cumplir fines constitucionales, pero no pueden ser modificadas de una manera arbitraria en contraposición a la confianza legítima de los ciudadanos”.

Así mismo determino que para configurarse la expectativa legítima debe cumplirse las siguientes exigencias mínimas, sentencia C-304/2019: que se sintetizan en primer lugar el incentivo debe ser general, en segundo lugar, que se haya realizado actos de ejecución a su cargo y tercer lugar que el sujeto pasivo del tributo no haya satisfecho todas las condiciones contempladas en la normatividad derogada para ser titular del incentivo.

Conclusiones

El presente trabajo tiene como objetivo principal determinar si los cambios normativos efectuados por la reforma tributaria Ley 1819 de 2016 a las rentas exentas hoteleras creadas en virtud de la ley 788 de 2002, afectaron el principio de la seguridad jurídica.

Como se ha expuesto a lo largo de este trabajo, la Ley 788 de 2002 creo un beneficio tributario para hoteles nuevos y/o remodelados que se construyeran o se remodelaran a partir de la vigencia de la presente ley, que consistía en una renta exenta por el término de 30 años bajo el cumplimiento de algunos requisitos, ley que a través del tiempo fue modificada y reglamentada, tan es así que en el año 2016, suprimió el beneficio de forma intempestiva, generando gran descontento e incertidumbre tributaria en los inversionistas hoteleros, al considerar que el legislador al cambiar las condiciones que fueron previstas para hacerse acreedor del beneficio y al no prever las consecuencias jurídicas de los mismos, atentaba contra el principio de la seguridad jurídica, legalidad y buena fe.

Ante este panorama, los afectados presentaron demanda de inconstitucionalidad ante la Corte Constitucional, la cual una vez analizó la norma acusada, profirió sentencia decidiendo la exequibilidad de la misma, en el entendido que los contribuyentes que hubiesen cumplido con todos los requisitos antes de la promulgación de la Ley 1819 de 2016 podían disfrutar de los 30 años de renta exenta ya que contaban con una situación jurídica consolidada y habían soportado ciertas cargas para poder acceder al beneficio, situación diferente para aquellos contribuyentes que al momento de expedir la norma examinada no hubiesen acreditado todos los requisitos, puesto que contaban con meras expectativas aunque estuviesen dentro del término cobijado por la ley 788 de 2002.

Para poder cumplir el objetivo propuesto procedimos en primer lugar a dar paso a una descripción general de los beneficios tributarios y enfocarnos al estudio detallado y lineal de las rentas exentas hoteleras; lineal en el sentido que iniciamos desde los motivos que incidieron su creación y desde allí toda su reglamentación y cambios normativos que fueron modulando su aplicación y alcance. En consideración a lo anterior y a fin de hacer más comprensible sus efectos, se llevó a cabo, a manera de ejemplo la creación de 3 casos con situaciones fácticas distintas en relación con la ley examinada, pero todas cobijadas dentro del alcance de la misma y con resultados tributarios diferentes.

Luego se procedió a analizar el principio de seguridad jurídica, partiendo desde su conceptualización definida a través de la doctrina y jurisprudencia, la cual sirvió como parámetro para extraer una serie de características que nos permitirían evaluar y comprender su aplicación y alcance en materia tributaria.

De igual forma al ser un principio de carácter constitucional y que está incorporado de manera fundamental dentro de la política tributaria y dentro del sistema tributario, actúa no de forma aislada sino conexas con otros principios de igual relevancia como son irretroactividad, confianza legítima y legalidad, por tal razón fue importante explicar desde el campo tributario su interrelación con los mismos.

Por otra parte, al efectuar un análisis de los presupuestos facticos que inciden en la obtención de los beneficios tributarios, se procedió a exponer de manera general a través de una óptica jurisprudencial y doctrinal el concepto de derechos adquiridos, situación jurídica consolidada, expectativas legítimas y meras expectativas.

Ahora bien, al haber efectuado el estudio al principio de la seguridad jurídica en el ámbito tributario y una revisión a la ley 788 de 2002 en lo correspondiente a las rentas exentas hoteleras

y sus reformas, se realizará comparación de la aplicación de dicho principio en la expedición de la norma mencionada y de la ley 1819 de 2016, de tal manera que se contrasten y se pueda evaluar su cumplimiento o afectación.

Como fue evidente con los casos expuestos los cuales fueron recreados bajo tres escenarios, con el objetivo de evaluar la afectación normativa y económica tanto para las personas jurídicas con y sin beneficio de renta exenta como para las personas naturales con beneficio renta exenta, que nos permitieran mostrar un panorama real de cómo los cambios legislativos afectaron el principio de seguridad jurídica, encontrándonos con los siguientes hallazgos: en el primer caso se encontraron consecuencias como: flujo de caja reducido, baja de utilidades para el inversionista, trato desigual frente a la eliminación del impuesto del CREE, vencimiento de términos legales para recuperar el pago de lo no debido y el pago de parafiscales no presupuestados. En el segundo caso para las personas naturales fue más compleja la situación en el entendido que si bien también se vieron afectadas por la supresión de la renta exenta, a diferencia de las personas jurídicas sus rentas no iban a ser gravadas con una tarifa preferencial del 9% sino que sus rentas quedarían gravadas a la tarifa general estipulada en la tabla 2 del artículo 241, así mismo sus renta exentas estaban limitadas en principio conforme al artículo 336, ya que este límite fue posteriormente suprimido para este tipos de rentas, de todos modos los efectos económicos y presupuestales fueron negativos afectando en gran medida las utilidades, el presupuesto y el flujo de caja. En el tercer caso se pudo observar las afectaciones económicas en todo sentido pues a parte que la sociedad viene desplegando una conducta para acceder al beneficio, faltando un año todo el panorama normativo cambio, dejando a la sociedad por fuera del beneficio de la renta exenta, aplicando una tarifa preferencial del 9% de impuesto de renta que no es lo mismo que una renta exenta y alterando toda inversión y planeación tributaria.

Sobre la base de lo ya descrito en el segundo capítulo, nos referiremos a las características del principio de la seguridad jurídica aplicadas a la ley 788 de 2002 y ley 1819 de 2016, características que lograron establecerse como estándares de aplicación del mencionado principio así:

Certeza: Desde el punto de vista formal, podemos decir que las leyes fueron conocidas por sus destinatarios, ya que cumplieron con un trámite legislativo hasta llegar a su aprobación y publicación, sin embargo desde una perspectiva sustancial podemos decir que la ley 788 de 2002, desde el inicio no brindó certeza, toda vez que al contener vacíos en cuanto a términos, sujetos pasivos y elementos del hecho generador, requirió que aproximadamente un año después se expidiera el decreto 2755 de 2003 que reglamentará estos aspectos, del mismo modo se hizo con el decreto 920 de 2009, lo que demuestra que no se habían definido reglas precisas sobre la materia, lo que incidía en la conducta desplegada por el contribuyente al poder equivocarse en la programación de su actuación jurídica. Igual situación sucedió con la expedición de la ley 1819 de 2016 de manera parcial, en el sentido que si revisamos el parágrafo 5 del artículo 240, crean nuevas condiciones que de manera general son claras, sin embargo al revisar el parágrafo 1 del mismo artículo, nos damos cuenta que modificó de forma inesperada uno de los elementos de la obligación tributaria como fue la tarifa, desconociendo toda la faceta subjetiva del contribuyente al actuar dentro de pautas razonables para hacerse acreedor del beneficio, tomando en cuenta lo expuesto por el Dr. Lewin en el caso de la ley 788 de 2002 la falta de certeza fue superable o razonable y en el caso de la segunda fue insuperable.

Desde un punto crítico diríamos que entonces los decretos reglamentarios que son comunes a la ley tributaria reñirían siempre con el elemento de certeza, lo cual no sería cierto,

siempre y cuando la reglamentación verse sobre aspectos técnicos y/o especializados los cuales no son competencia del legislador.

Previsibilidad: Comprende conocer el contenido de la norma y por consiguiente las consecuencias jurídicas de la misma de forma anticipada, en esto es claro la ley 788 de 2002 al realizar la corrección estructural como lo define Pérez Luño, que se demuestra con la promulgación y tipificación de los supuestos definidos en ella, complementados en este caso a través de sus decretos reglamentarios (2753 de 2003, 920 de 2009 y 463 de 2016), que señalan el camino a seguir junto con los requisitos previstos para acceder al beneficio dado.

Lo mismo no se puede predicar de la ley 1819 de 2016, que cambio el contenido de la norma indicada con anterioridad en la ley 788 de 2002 y que causaría una consecuencia jurídica diferente a la prevista por los contribuyentes sujetos al principio de legalidad, actuación que atento contra la corrección funcional o eficacia normativa, al transgredir la garantía del derecho, dado que sin limitación alguna modulo los efectos jurídicos que para el caso objeto de estudio consistió en la renta exenta otorgada por la ley.

Las causas generadas por estos cambios no solo abarcan el ámbito del derecho, sino que repercuten en los contribuyentes en el ámbito económico aspecto de gran relevancia como lo vimos en los ejemplo de los tres casos, en donde se pudo observar que su utilidad se vio reducida frente a las expectativas que tenían los accionistas, basados en una estabilidad fiscal, desmejorando la imagen del país tanto para la inversión interna como externa y contrariando el motivo que fundamento la expedición de la ley 788 de 2002 que consistió en la incentivación del sector turístico en el país.

Estabilidad: Vista como aquella permanencia de las normas jurídicas, pero de forma relativa, es decir, que las modificaciones que se realicen sean conforme a las reglas previamente

definidas, de tal modo que no se conciba una petrificación del sistema tributario pues a futuro sería obsoleto, más aún cuando este se encuentra inmerso en un contexto económico dinámico, el cual influye de manera directa en las disposiciones normativas. No obstante, esta libertad de configuración normativa no es absoluta, sino que debe ser limitada, lo complicado es establecer ese límite en el que el contribuyente no se sienta la garantía del derecho vulnerado, para lo cual en principio podemos aplicar una herramienta temporal como lo son los regímenes de transición, de este modo se le garantiza el debido proceso y la adecuación de la conducta previa al contribuyente para que pueda de acuerdo a sus posibilidades ajustarse a los nuevos cambios.

Respecto a la ley 1819 de 2016 que introdujo los cambios a los beneficios de renta exenta hotelera concedidos a través de ley 788 de 2002 y evaluando este elemento en la creación y expedición de la misma, nos encontramos que la nueva ley no respeto por un lado a aquellos contribuyentes que ya eran acreedores del beneficio de la renta exenta, gravándola a una tarifa del 9%, lo que evidencia un desconocimiento total del derecho y que posteriormente fue reconocido por la Corte Constitucional en sentencia C-235 de 2019, ahora bien, frente a aquellos contribuyentes que aun no habiendo cumplido 100% las condiciones para ser acreedores, pero venían diligentemente desarrollando una serie de acciones legales y económicas con el objetivo de acceder al beneficio, como es el caso de los inversionistas hoteleros que aspiraban dentro del principio de legalidad y teniendo en cuenta el decreto reglamentario 463 de 2016 que mencionaba que “... se consideran nuevos hoteles únicamente aquellos hoteles construidos o que demuestren un avance de por lo menos el 61% en la construcción de la infraestructura hotelera entre el 1º de enero del año 2003 y el 31 de diciembre del año 2017”, no pudieron acceder al beneficio, porque el término para acceder al mismo fue recortado aproximadamente un año sin transición alguna, situación sin precedente bajo la luz del principio de confianza

legítima ante la regulación tributaria, debido a que no existe un argumento jurídico decisivo que le sea aceptable al inversionista, generando incertidumbre en las inversiones en el país, por la inestabilidad o variabilidad del ordenamiento jurídico tributario, como es evidente en los últimos años. Como crítica nos podemos preguntar: ¿será necesario para cada proyecto económico realizar contratos de estabilidad jurídica?

Por otro lado, se evidencia que en relación con el pronunciamiento emitido en sentencia C-235 de 2019 por la Corte Constitucional, concluyó que ningún contribuyente podía acceder al beneficio de la renta exenta hotelera, si antes de la expedición de la ley 1819 de 2016 no había cumplido con todos los requisitos legales, es decir, no era acreedor de la renta exenta, pues se consideraba que contaba con meras expectativas o expectativas legítimas, siendo las primeras un ideal o un deseo, mientras las segundas que aunque tienen incidencia jurídica fueron desconocidas sin ser evaluadas con mayor detalle pues sobre estas se reconoce el cumplimiento de ciertas cargas o el desarrollo de ciertas conductas para acceder al beneficio que le generaban una expectativa razonable a los contribuyentes, pues en este caso la Corte no realizó tal distinción desconociendo que en este tipo de sector económico, como es el turístico, se realizan inversiones significativas, afirmando que si estos consideraban violado un precepto constitucional podían acudir eventualmente a la acción de amparo.

Frente a los argumentos esgrimidos, podemos demostrar un aparente enfrentamiento entre el principio de seguridad jurídica y el principio de libertad de configuración normativa por parte del legislador, la cual se resuelve con el análisis del juicio de proporcionalidad que se compone de tres subprincipios: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto, que aplicados al análisis de la ley 1819 de 2016 y la sentencia C-235 de 2019 y a su decisión como tal, podemos decir que en cuanto a la idoneidad para obtener el fin: es importar revisar la exposición

de motivos de la ley 1819 de 2016 mencionando que la eliminación de la renta exenta hotelera obedece a “la reunificación del impuesto sobre la renta y complementarios y el impuesto sobre la renta para la equidad – CREE” con el objetivo de “*conservar el ahorro fiscal que habrían generado en caso de que los impuestos se hubieran mantenido separados*”, lo que supone un fin recaudatorio que fue justificado argumentando que “*la mayoría de los tratamientos preferenciales en el impuesto de renta de las personas jurídicas no satisfacen estos principios (equidad, eficiencia y progresividad) y generan distorsiones e inequidades en el sistema*”, por lo anterior podríamos afirmar que el fin supremo y constitucionalmente legítimo de acuerdo con el principio de razón suficiente al parecer es claro para el legislador y se subsana con la eliminación de esta renta exenta.

Así mismo revisando el subprincipio de necesidad: Nos preguntamos no existían otros medios alternativos igualmente adecuados o idóneos para la obtención del fin, pero menos restrictivos del que afectara el principio de seguridad jurídica.

Y finalmente analizando la proporcionalidad en sentido estricto, se evaluó o proyecto previamente que el fin recaudatorio se alcanzará en gran medida que era necesario la afectación al principio de seguridad jurídica, ante estas cuestiones podríamos afirmar que esta reforma y la exequibilidad del artículo del parágrafo 1º del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, no supuso un logro en materia recaudatoria pues como es manifiesto se expidieron posteriormente dos reformas tributarias más que tampoco han logrado cumplir tal objetivo y satisfacer de manera amplia los principios del sistema tributario.

En conclusión, podemos determinar que los cambios efectuados a las rentas exentas hoteleras si afectaron el principio de la seguridad jurídica por todas las razones expuestas en líneas

anteriores, pero que tanto fue esta afectación al prevalecer el principio de libertad de configuración, para aclarar esta afectación me permito hacer uso del test de igualdad norteamericano que permite hacer un escrutinio de la norma a través de 3 niveles de intensidad: débil, intermedio y estricto que se resumen así:

“(i) por regla general, se aplica un control débil o flexible, en el cual el estudio se limita a determinar si la medida adoptada por el legislador es potencialmente adecuada o idónea para alcanzar un fin que no se encuentra prohibido por la Constitución; (ii) el juicio intermedio se aplica a escenarios en los que la autoridad ha adoptado medidas de diferenciación positiva (acciones afirmativas). En este análisis el examen consiste en determinar que el sacrificio de parte de la población resulte proporcional al beneficio esperado por la medida frente al grupo que se pretende promover; (iii) por último, el examen estricto se efectúa cuando el legislador, al establecer un trato discriminatorio, parte de categorías sospechosas, como la raza, la orientación sexual o la filiación política. En tal caso, el legislador debe perseguir un fin imperioso, y la medida debe mostrarse como la única adecuada para lograrlo.” (Sentencia C-520 de 2016)

Seguidamente evaluando cada una de estos niveles podemos resolver que la afectación es alta en el sentido que el análisis de la decisión tomado por el legislador y la corte fue débil ya que solo se limitaron a manifestar si la decisión era adecuada y no contraria a la constitución, y no ahondaron en el estudio de las consecuencias jurídicas y económicas que estas leyes y decisiones judiciales pudieron efectuar como se vio en el estudio de los 3 casos tomados como ejemplo y menos en analizar otra medida que pudiera cumplir tal fin.

Por último, podemos resumir que las leyes tributarias que generan cambios en el ordenamiento jurídico tributario no solo en cuanto a beneficios tributarios, obedecen a un

trasfondo político con fines recaudatorios y no realmente a reformas estructurales, lo que ocasiona proliferación periódicas de reformas tributarias que afectan el principio de seguridad jurídica, dado que al momento de crearse una ley o tomar una decisión desconocen los elementos que componen este principio, que en realidad considero no se contrapone al principio de libertad de configuración normativa sino que el principio de seguridad jurídica es el límite del otro principio.

Queda la cuestión que, ¿frente a los daños económicos ocasionados por los cambios de las leyes tributarias, se podría solicitar eventualmente al Estado una indemnización ocasionada por los mismos, ya habiéndose proferido una sentencia definitiva en este caso como la sentencia C-235 de 2019?

Bibliografía

A.D Giannini (1957). *Instituciones de Derecho tributario* (Traducido por Sainz de Bujanda).

Madrid: Editorial de Derecho financiero chrome-

extension://oemmndcbldboiebfnladdacbfmadadm/https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/download/6578/8936/34195

ANIF. (2011). *Dinámica del sector turismo. Comentario Económico del día*.

Ávila, H. (2012). *Teoría de la seguridad jurídica (1) Ídem, Segurança Jurídica, 2.ª ed. (São*

Paulo: Malheiros, 2012) . Madrid: Marcial Pons. chrome-

extension://oemmndcbldboiebfnladdacbfmadadm/https://www.marcialpons.es/media/pdf/9788497689724.pdf

Ávila, H. (2013). *Indicadores de Seguridad Jurídica, I Congreso Bienal sobre Seguridad*

Jurídica y Democracia en Iberoamérica, . Brasil.: Universidad Federal de Rio Grande do Sul. chrome-

extension://oemmndcbldboiebfnladdacbfmadadm/http://www.publicacionestecnicas.com/cmsbook2/biblioteca/documents/LSUBCAT_1781/1372193333_H-avila.pdf

Bautista, J. (2014). *Los beneficios tributarios en el impuesto de renta: Análisis de sus*

determinantes técnicos y su impacto fiscal. Red por la Justicia tributaria. chrome-

extension://oemmndcbldboiebfnladdacbfmadadm/https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/download/6578/8936/34195

Cardona, B. J. (2020). *Beneficios tributarios otorgados por las entidades territoriales en el*

marco del principio de autonomía territorial. Revista De Derecho Fiscal, (17).

<https://doi.org/10.18601/16926722.n17.09>.

- Castro, J. e. (2013). *Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*. Bogotá: Departamento de Publicaciones. (Ed) chrome-extension://oemmndcblldboiebfnladdacbfmadadm/https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/download/6578/8936/34195
- El Herald. (2011). *Colombia inaugurará 48 hoteles en 2012*.
<https://www.elheraldo.co/economia/colombia-inaugurara-48-hoteles-en-2012-22459>
- El tiempo. (2020). *Hotelería colombiana ha perdido \$ 140.000 millones por cancelaciones*.
From <https://www.eltiempo.com/vida/viajar/hoteleria-colombiana-ha-perdido-140-000-millones-por-cancelaciones-474524>
- Elizalde, M. M. (2008). *Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, Sentencia del 10 de mayo de 1999 (RJ 1999, 3979)*. En: . *¿Los conceptos proferidos por la administración generan responsabilidad para el estado? Revista De Derecho Fiscal, (4)*.
<https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2723>.
- Gallego, M. C. (2012). *El Concepto De Seguridad Jurídica En El Estado Social*. .
[http://juridicas.ucaldas.edu.co/downloads/Juridicas9\(2\)_6.pdf](http://juridicas.ucaldas.edu.co/downloads/Juridicas9(2)_6.pdf)
- García, N. C. (2006). *Revista Derecho & Sociedad. Aplicación de los Tributos y Seguridad Jurídica* . <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17150>
- Guastini, R. (2006). Los principios en el derecho positivo., El concepto y alcance de la seguridad jurídica en el Derecho constitucional español y en el Derecho comunitario europeo: un estudio comparado. Cuadernos. *Cuaderno del derecho público*.
- Insignares, G. R. (2012). *Evaluación de los Sistemas Tributarios: Colombia, 37 Jornadas de derecho tributario, Tomo I, I*. Bogotá.: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

- Jaramillo, F. (2014). *El concepto de seguridad jurídica, elementos y amenazas ante la crisis de la ley como fuente del derecho*. *Revista de Derecho Público*.
<http://dx.doi.org/10.15425/redepub.32.2014.09>
- Lewin, F. A., Plazas, M. M., & Montero, R. C. (2020). *Principios constitucionales del derecho tributario a la luz de la jurisprudencia de la Corte Constitucional*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Matiz, J., Quiroga, S., Isaza, S., Malaver, R. N., & Rivera, R. H. (2011). *Turbulencia empresarial en Colombia: el caso del sector hotelero*.
https://www.urosario.edu.co/urosario_files/5d/5d66380e-19f9-453f-aa0b-5821c5b063c5.pdf.
- Müller, J. (1971). *Vertrauensschutz im Völkerrecht, Citado por CALMES. Du principe de protection de la confiance légitime en droit allemand, communautaire et français*, . Berlín.
- Muñoz, G., & Zonorza, J. (2015). *La aplicación de las normas tributarias. Lección 5, en La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales. Colección de Derecho Tributario Fernando Hinestrosa*. . Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Perez, L. A. (1994). *La Seguridad Jurídica 2a edición revisada y puesta al día*. Barcelona: Ariel S.A. chrome-extension://oemmndcbldboiebfnladdacbfdmadadm/http://espacio.uned.es/fez/eserv/bibliuned:BFD-2000-15-48A09575/PDF
- RAE (2022). *Diccionario Real Academia Española*. Definición Certeza. <https://dle.rae.es/certeza>
- Rodríguez, P. A. (2019). *Seguridad Jurídica en Materia Tributaria. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior*.

- Rodríguez, R. (2014). *La seguridad jurídica en el Derecho Administrativo y su relación con el desarrollo económico: La visión del juez Federico Hernández Denton*, 83 *REV. JUR. UPR* 1019.
- Roldán, M. L., & Suárez, F. J. (1997). *Curso de Teoría del Derecho*.
<https://go.gale.com/ps/i.do?p=IFME&u=googlescholar&id=GALE|A346530388&v=2.1&it=r&sid=bookmark-IFME&asid=c62da2cb>
- Romero, R. S. (2013). *Teoría de los principios, Ávila, Humberto, l. criado (TRAD.). Ius et Praxis*, 19(1). <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-00122013000100013>
- Suárez, R. J. (2011). *Humberto Ávila, Teoría de los principios, 10 edición, trad. Laura Criado Sánchez. , Madrid, Marcial Pons, 2011, 165 pp.. Díkaion Revista de Fundamentación Jurídica*, 20(2), http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0120-89422011000200009&lng=en&tlng=es.
- Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea. (1999). *Sentencia del 10 de mayo de 1999 (RJ 1999, 3979) En: Marín Elizalde, M. (1). ¿Los conceptos proferidos por la administración generan responsabilidad para el estado? Revista De Derecho Fiscal*, (4).
<https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2723>.
- Uribe, M. S., & Gaitán, G. L. (2013). *Impacto de la inversión extranjera directa en el sector hotelero colombiano*.
<https://publicaciones.eafit.edu.co/index.php/administer/article/download/2029/2544?inline=1>.
- Valvueda, H. G. (2008). *Del Principio de la confianza legítima y su aplicación en las relaciones jurídicas. Bogotá: Universidad Externado de Colombia*.

Viana, C. M. (2007). *El Principio de Confianza Legítima en el Derecho Administrativo Colombiano*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2007,. *Departamento de Publicaciones. (Ed)*.

Jurisprudencia

- Corte Constitucional. C-836, 2001. Magistrado Ponente: Dr. Rodrigo Escobar Gil.
- Corte Constitucional. T-642, 2004. Magistrado Ponente: Dr. Rodrigo Uprimny Yepes.
- Corte Constitucional. C-292, 2006. Magistrado Ponente: Dr. Manuel José Cepeda Espinosa.
- Corte Constitucional. C-663, 2007. Magistrado Ponente: Dr. Manuel José Cepeda Espinosa.
- Corte Constitucional. C-242, 2009. Magistrado Ponente: Dr. Mauricio González Cuervo.
- Corte Constitucional. C-430, 2009. Magistrado Ponente: Dr. Juan Carlos Henao.
- Corte Constitucional. C-785, 2012. Magistrado Ponente: Dr. Jorge Iván Palacio Palacio.
- Corte Constitucional. C-891, 2012. Magistrado Ponente: Dr. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.
- Corte Constitucional. C-250, 2012. Magistrado Ponente: Dr. Humberto Sierra Porto.
- Corte Constitucional. C- 030, 2012. Magistrado Ponente: Dra. Cristina Pardo Schlesinger.

- Corte Constitucional. C-192, 2016. Magistrado Ponente: Dr. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.
- Corte Constitucional. C-119, 2018. Magistrado Ponente: Dr. Alejandro Linares Cantillo.
- Corte Constitucional. C-235, 2019. Magistrado Ponente: Dr. José Fernando Reyes Cuartas.
- Corte Constitucional. C-304, 2019. Magistrado Ponente: Dr. Luis Guillermo Guerrero Pérez.
- Corte Constitucional C-1003 de 2004. Magistrado Ponente: Dr. Jaime Córdoba Triviño.
- Corte Constitucional C-748 de 2009. Conjuez Ponente: Dr. Rodrigo Escobar Gil.
- Corte Constitucional C-1107 de 2001. Magistrado Ponente: Dr. Jaime Araujo Rentería.
- Corte Constitucional C-602 de 2015. Magistrado Ponente: Dr. Jorge Iban Palacio Palacio
- Corte Constitucional C-481 de 2019. Magistrado Ponente: Dr. Alejandro Linares Cantillo.
- Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección Cuarta. Consejero ponente: María Inés Ortiz Barbosa. Bogotá, primero (01) de abril (04) de dos mil cuatro (2004). Radicación número: 13724.
- Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección Tercera. Consejero ponente: Carlos Alberto Zambrano Barrera. Bogotá, veintidós (22) de agosto (08) de dos mil trece (2013). Radicación número: 29121.
- Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección Segunda. Consejero ponente: Sandra Lisset Ibarra Vélez. Bogotá, primero (01) de septiembre (09) de dos mil dieciséis (2016). Radicación número: 487614.

- Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección Cuarta. Consejero ponente: Julio Roberto Piza Rodríguez. Bogotá, veintisiete (27) de junio (06) de dos mil diecinueve (2019). Radicación número: 22421.

Legislación

- Constitución Política de Colombia [Const]. 1991 (Colombia).
- Congreso de Colombia. (30 de marzo de 1989). Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los
- Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. [Decreto 624 de 1989]. DO: 38756.
- Ley 788 de 2002. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones. 27 de diciembre de 2002. D.O. No. 45046.
- Decreto 2755 de 2003. Por medio del cual se reglamenta el artículo 207-2 del Estatuto Tributario. 30 de septiembre de 2003. D.O. No. 2755.
- Decreto 920 de 2009. Por medio del cual se modifica el decreto 2755 de 2003. 17 de marzo de 2009. D.O. No. 47295.

- Ley 1607 de 2012. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. 26 de diciembre de 2012. D.O. No. 48655.
- Ley 1819 de 2016. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. 29 de diciembre de 2016. D.O. No. 50101.
- Ley 1943 de 2018. Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones. 28 de diciembre de 2018. D.O. No. 50820.
- Ley 2010 de 2019. Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones. 27 de diciembre de 2019. D.O. No. 51179.

Conceptos

- Concepto 031613 del 21 mayo de 2004
- Concepto 075190 del 4 de noviembre 2004
- Concepto 036386 de 15 de junio de 2005
- Oficio 071922 del 5 de octubre de 2005
- Concepto 032347 del 20 de abril de 2006
- Oficio 013548 del 8 de febrero de 2008

- Oficio 002100 del 11 de noviembre de 2008
- Oficio 064279 del 10 de agosto de 2009
- Oficio 076733 del 18 de septiembre de 2009
- Oficio 032856 del 10 de mayo de 2010
- Oficio 007795 del 12 de febrero de 2013
- Oficio 057913 del 13 septiembre de 2013
- Oficio 023718 del 18 de agosto de 2015
- Concepto Unificado 912 del 19 de julio de 2016
- Oficio 0120164 del 29 de julio 2016
- Oficio 005842 del 17 de marzo de 2017
- Oficio 006401 del 22 de marzo de 2017
- Oficio 008055 del 6 de abril 2017
- Oficio 017481 del 4 de julio de 2017
- Oficio 017552 del 7 de julio 2017
- Oficio 000358 del 15 de marzo de 2018.