

DESCUENTO TRIBUTARIO POR GENERACION DE EMPLEO - Derogación: principio de irretroactividad y situaciones judiciales consolidadas / DEROGACION DE LA LEY TRIBUTARIA - Respecto de situaciones jurídicas consolidadas / SITUACIONES JURIDICAS CONSOLIDADAS - Ley derogatoria no puede desconocer los efectos de la norma derogada durante su vigencia

La Sala observa que el artículo 25 de la Ley 488 de 24 de diciembre de 1998 adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 250 y consagró un “descuento tributario por la generación de empleo”, para los contribuyentes del impuesto de renta que decidieran aumentar su planta de personal, con el fin de incentivar la generación de empleo, el cual fue concebido por el legislador, así: (...). El artículo 25 de la Ley 488 de 1998 fue derogado expresamente por el 118 de la Ley 788 del 27 de diciembre del 2002. Sin embargo, esta Sala observa que la facultad del Legislador de modificar o derogar las normas tributarias no resulta restringida por el principio de irretroactividad de las leyes tributarias y que tal atribución debe ejercerse con arreglo a los principios y garantías constitucionales, de equidad y de justicia. (art. 95-5 C.N.). Así se advierte que el principio de irretroactividad no se opone al concepto de situación jurídica consolidada, respecto del cual esta Corporación ha precisado que “aun cuando en materia tributaria no se puede hablar de derechos adquiridos, pues estos hacen referencia al derecho privado (art. 58 C.N.), sí debe hablarse de situaciones jurídicas consolidadas, las cuales emanan del principio de legalidad del tributo”. Esta posición jurídica se reitera en cuanto por principio no puede hablarse de derechos adquiridos frente al Estado y como se ha dicho, menos aún en aspectos tributarios. De otro lado, en aplicación de los señalados principios de equidad y justicia procede el respeto de las situaciones jurídicas consolidadas bajo la vigencia de una ley anterior, es decir que la ley nueva no puede desconocer los efectos que produjo la norma derogada o modificada durante su vigencia.

NOTA DE RELATORIA: Sentencia de 22 de octubre de 1993, exp. 4828, M.P. Jaime Abella Zárate.

DESCUENTO TRIBUTARIO POR GENERACION DE EMPLEO - Características; requisitos, naturaleza / GENERACION DE EMPLEO - Estímulo fiscal: requisitos

Ahora bien, en el caso concreto se advierte que en los conceptos acusados la DIAN señala que el beneficio tributario del artículo 250 del E.T. no puede aplicarse para el período gravable del 2003 en virtud de su derogatoria por el 118 de la Ley 788 del 2002. El demandante afirma que tal interpretación afecta los principios de confianza legítima y de buena fe (art. 83 C.N.) de los contribuyentes, especialmente de aquéllos que hubieran generado nuevos empleos en el año 2002 y cuyo período mínimo de vinculación se haya cumplido en el 2003. Esta Corporación observa que la norma derogada establece un descuento para el contribuyente el cual reúne las siguientes características: (...). Además la norma prevé como requisitos para la procedibilidad del descuento los siguientes: (...). Como se observa, el tratamiento especial que consagra la norma para los contribuyentes que decidan aumentar su planta de personal, por lo menos en un 5%, frente a la registrada a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, se concreta en permitir que los costos o gastos laborales de los nuevos empleos, “cancelados durante el ejercicio”, puedan ser llevados como un “descuento tributario”, hasta en un monto equivalente al 15% del impuesto neto de renta liquidado “en el respectivo período gravable”. Para que el descuento pueda ser otorgado, el contribuyente debe cumplir con todas las obligaciones relacionadas con la seguridad social de su planta de personal y además, el nuevo personal debe permanecer vinculado a la empresa, mínimo por un año. Es decir, que aún

cuando la norma que consagra el beneficio no tiene carácter imperativo, si se decide hacer uso del descuento tributario, obliga al contribuyente a mantener vinculado al nuevo trabajador por el término de un (1) año. También previó el legislador, que los valores llevados como descuento no podían tratarse a su vez como deducción, teniendo en cuenta que los gastos por salarios y prestaciones sociales generados en la actividad productora de renta, son deducibles en su totalidad, cumpliendo los requisitos específicos previstos en la ley (arts. 108 y ss E.T.) y que en el caso de la norma en análisis se trata de un estímulo fiscal especial cuya finalidad es la generación de empleo, situación que no se excluye dejando a salvo la prohibición de acceder a un doble beneficio tributario.

DESCUENTO TRIBUTARIO POR GENERACION DE EMPLEO - Su derogación no suspende efectos que la ley derogada haya causado: procedencia para el año 2003 / PRINCIPIO DE BUENA FE Y CONFIANZA LEGITIMA - Respecto de reglas del juego vigentes: descuento por generación de empleo / SITUACION JURIDICA CONSOLIDADA - No es aplicación ultractiva de norma derogada / APLICACION ULTRACTIVA DE LA LEY - Diferencia en situación jurídica consolidada: descuento tributario por generación de empleo

Con la expedición de la Ley 788 de 27 de diciembre de 2002, artículo 118, se derogó expresamente el artículo 250 del Estatuto Tributario, es decir, que a partir del período gravable siguiente a la entrada en vigencia de la nueva ley, o sea el 2003, no habría lugar al descuento tributario por generación de empleo, por aplicación del artículo 338 de la Constitución Política, respecto de la vigencia de las disposiciones que regulan impuestos de período. Ante la derogatoria del artículo no cabe duda a la Sala de que el estímulo a la generación de empleo fue retirado del mundo jurídico por el Legislador, no obstante lo cual principios de buena fe y confianza legítima (art. 86 C.N.), que constituyen fundamento del sistema jurídico, toda vez que con base en ellos el contribuyente actúa en el entendido que la Administración respeta las reglas de juego vigentes al momento de realizar determinada conducta y la Administración presume que el particular obra de buena fe, se aúnan a los efectos de la norma derogada y que entonces estaban produciendo efectos. Es por ello que, en el supuesto de hecho planteado por el demandante, esta Corporación estima, teniendo en cuenta que la facultad legislativa para derogar normas no tiene la virtualidad de suspender los efectos que la ley derogada haya causado, debe entenderse que el descuento tributario, eliminado en virtud de la derogatoria de la norma que lo consagró, es procedente en el año 2003, respecto de los pagos laborales originados en los nuevos empleos creados en el año 2002 y cuyo período mínimo de vinculación exigido en la ley haya vencido en el 2003, como lo sostiene el accionante. En relación con los argumentos de la parte demandada, precisa la Sala que no se trata de dar una aplicación ultractiva a la norma derogada sino de respetar las situaciones jurídicas consolidadas de quienes amparados en una norma vigente decidieron acogerse al beneficio allí previsto y de respetar los derechos originados válidamente en vigencia del artículo 250 del E.T. y que estaban llamados a continuar produciendo efectos en el año 2003, por las condiciones y requisitos del descuento previsto por el Legislador. Además se observa que en el artículo 13 del Decreto 433 de 1999, reglamentario del artículo 250 del E.T., se preveía la posibilidad de aplicar el descuento en dos períodos gravables consecutivos, por lo que no era un requisito para la procedibilidad del descuento que el nuevo empleo generado coincidiera con el del período gravable del impuesto de renta (1º de enero-31 de diciembre), razón por la cual se presentan situaciones fácticas como las que ahora se analizan. En conclusión, para la Sala, la tesis jurídica plasmada en los conceptos acusados contradice las normas objeto de la interpretación oficial y desconoce los principios de buena fe y confianza legítima de los contribuyentes beneficiarios

del descuento por generación de empleo, que protege la Constitución Política, por lo que resulta fundada la solicitud de nulidad de los actos acusados.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARIA INES ORTIZ BARBOSA

Bogotá, D.C., agosto tres (3) de dos mil seis (2006)

Radicación número: 11001-03-27-000-2004-00077-00(14897)

Actor: CARLOS ALBERTO BERNAL BOTERO

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

**Referencia: Acción pública de nulidad contra los Conceptos 062929 de 2003 y 012013 de 2004 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
FALLO**

El ciudadano CARLOS ALBERTO BERNAL BOTERO en ejercicio de la acción prevista en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, solicita la nulidad de los Conceptos 062929 de 30 de septiembre de 2003 y 012013 de 1º de marzo de 2004, expedidos por la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

LOS ACTOS DEMANDADOS

Se demanda la nulidad de los citados conceptos, cuyo texto es el siguiente:

Concepto 062929 de 30 de septiembre de 2003

PROBLEMA JURÍDICO:

Procede el descuento tributario por la generación de empleo para el período gravable 2003 una vez derogado expresamente el beneficio?

TESIS JURÍDICA:

No procede el descuento tributario por generación de empleo para el período gravable 2003, por haber sido derogado expresamente el beneficio.

INTERPRETACIÓN JURÍDICA:

El artículo 250 del Estatuto Tributario derogado expresamente por el 118 de la Ley 788 de 2002, consagraba el descuento tributario por la generación de empleo, equivalente al monto de los gastos por salarios y prestaciones sociales cancelados durante el ejercicio, que correspondieran a los nuevos empleos directos que se generaran en la actividad productora de renta y hasta por un monto máximo del quince por ciento (15%) del impuesto neto de renta del respectivo período.

En desarrollo de esta disposición y en cuanto al tiempo mínimo de vinculación de los nuevos trabajadores, el artículo 13 del Decreto Reglamentario 433 de 1999 estableció para efectos del beneficio, sin perjuicio de las demás exigencias legales y reglamentarias, que cuando el año de vinculación requerido por la Ley involucrara dos periodos gravables, el contribuyente tendría derecho a solicitar como descuento en la declaración correspondiente, el monto que por salarios y prestaciones sociales hubiere cancelado a los nuevos trabajadores en el respectivo periodo.

Significa lo anterior, que normativamente se contemplaba la posibilidad de que para alcanzar el término mínimo de vinculación de los nuevos trabajadores que exigía la Ley, se involucraran dos períodos gravables del impuesto sobre la renta, permitiendo al contribuyente hacer uso proporcional del beneficio en los períodos gravables. Si se demostraba por la Administración, el incumplimiento de requisitos para la obtención del beneficio, el contribuyente era sancionado.

Con la derogatoria expresa de la norma que establecía este tratamiento tributario especial, forzoso es concluir el desuso jurídico de sus disposiciones modificatorias, complementarias y reglamentarias, por lo que aquellas al momento se encuentran igualmente derogadas. En los casos en que las condiciones legales para consolidar el beneficio se cumplen durante el período gravable, no se encuentra dificultad alguna al acatar la voluntad del legislador durante el tiempo en que estuvo vigente el beneficio.

De esta manera, la disposición de carácter sustantivo, contentiva del beneficio a que se ha hecho referencia, tuvo efectos hasta cuando fue retirada del ordenamiento jurídico. Es decir, no puede admitirse la aplicación del descuento tributario en el período gravable siguiente (2003) a la entrada en vigencia de la norma derogatoria, simplemente porque ya no existe. Darle el alcance de poder solicitar el descuento en el período fiscal siguiente, conllevaría una aplicación ultractiva a la ley derogada sobre un derecho que no fue consolidado precisamente por efectos de la derogatoria del beneficio.”

PROBLEMA JURÍDICO:

Procede el descuento tributario por generación de empleo para el período gravable 2003, una vez derogado expresamente el beneficio?

TESIS JURÍDICA:

No procede el descuento tributario por generación de empleo para el período gravable 2003, por haber sido derogado expresamente el beneficio.

INTERPRETACIÓN JURÍDICA:

La derogatoria expresa del artículo 250 del Estatuto Tributario, ordenada mediante el artículo 118 de la Ley 788 de 2002, solo podía tener efectos a partir del año gravable 2003 y por consiguiente, sobre el beneficio causado en el año gravable 2002, el contribuyente conservó el derecho a solicitarlo, en su declaración correspondiente, esto es, la presentada en el año calendario 2003.

Por lo anterior los contribuyentes que para el momento de entrar en vigencia la Ley 788 de 2002 se habían hecho acreedores al beneficio del descuento tributario, tenían una situación jurídica consolidada respecto de su posibilidad de solicitar tal descuento en la declaración de renta del año gravable 2002, teniendo así la oportunidad para hacerlo efectivo.

Ahora bien, en relación con la procedencia del beneficio en el año gravable 2003 y contrario a lo que pretende la consultante, no puede hablarse de situación jurídica consolidada, porque en ese período fiscal ya no estaba en vigencia la norma que preveía el descuento tributario y el artículo derogado no señaló un período determinado para gozar del beneficio del “descuento tributario por la generación de empleo”, que pudiera originar respecto de los contribuyentes una “expectativa legítima” de que en ese lapso el beneficio sería mantenido por el legislador. Es decir, el legislador no introdujo elementos temporales de certidumbre, que lo obligaran a reconocer el derecho de los contribuyentes a solicitar el descuento por el año gravable 2003.

*En vigencia del artículo 205 del Estatuto Tributario, se determinó que para ser beneficiario del descuento, adicionalmente a la vinculación, los trabajadores que se contratarán en los nuevos empleos deberían estar vinculados por lo menos durante un (1) año, razón por la cual, el artículo 17 del Decreto Reglamentario 433 de 1999, en procura de hacer operativo el artículo citado, estableció “**para efectos del beneficio**”, que cuando el año de vinculación involucrara dos períodos gravables, el contribuyente tendría derecho a solicitar en la declaración correspondiente, el monto que por salarios y prestaciones sociales hubiera cancelado a los nuevos trabajadores en el respectivo período. Al haber desaparecido por derogatoria expresa su fundamento de derecho,*

la norma reglamentaria perdió su fuerza ejecutoria y por consiguiente su aplicación, a partir de la entrada en vigencia de la Ley 788 de 2002, que para efectos del impuesto de renta y complementarios corresponde al año gravable 2003.

No cabe duda que el derecho a solicitar el descuento por generación de empleo consagrado en el artículo 250 del Estatuto Tributario, equivalente al monto de los salarios y prestaciones sociales cancelados durante el ejercicio, nació cuando el contribuyente generó nuevos empleos directos y vinculó a los empleados, el cual, tal y como se reconoció mientras la norma estuvo vigente, exigió un compromiso por parte del Estado, de conceder el beneficio, si se cumplían determinadas condiciones.

Se concluye entonces que, tal y como se señaló en el concepto en cuestión "la disposición de carácter sustantivo, contentiva del beneficio a que se ha hecho referencia, tuvo efectos hasta cuando fue retirada del ordenamiento jurídico. Es decir, no puede admitirse la aplicación del descuento tributario en el período gravable siguiente (2003) a la entrada en vigencia de la norma derogatoria, simplemente por que ya no existe. Darle el alcance de poder solicitar el descuento en el período fiscal siguiente, conllevaría una aplicación ultractiva a la ley derogada sobre un derecho que no fue consolidado precisamente por efectos de la derogatoria del beneficio".

Por las anteriores razones, este despacho confirma el Concepto 062929 del 30 de septiembre de 2003.

LA DEMANDA

Se invocan como normas violadas los artículos 83 de la Constitución Política, 250 del Estatuto Tributario y 17 del Decreto 433 de 1999.

Para el accionante, la interpretación oficial plasmada en los Conceptos acusados, incurre en causal de nulidad, por las siguientes razones:

La Ley 788 de 2002, en su artículo 188, derogó expresamente el artículo 250 del Estatuto Tributario, y en consecuencia, durante los años gravables 2002 y 2003, el contribuyente podría encontrarse en alguna de las siguientes hipótesis:

1. Había generado nuevos empleos en el año 2001 y la condición de vinculación por un (1) año se cumplió en el 2002; o generó empleos el 1 de enero de 2002 y para el 31 de diciembre del mismo año, se cumplió el requisito de permanencia de un año. En estas dos hipótesis el contribuyente hizo uso del descuento tributario y agotó en su totalidad el beneficio, durante el año 2002.

2. Generó nuevo empleos en el año 2002, hizo uso del descuento por esa vigencia fiscal, respecto de los pagos efectuados en dicho año, pero la exigencia de un (1) año de permanencia se cumplía en el año 2003, año en el cual también pagó salarios y prestaciones por los empleos generados en el 2002; ó generó nuevos empleos a partir del año 2003. En esta última hipótesis el contribuyente no tendría derecho al descuento, en virtud de la derogatoria de la norma que lo consagraba. En la primera hipótesis, tenía la posibilidad de tomar en el año 2002 el descuento en lo que respecta a los salarios y prestaciones pagados, y además en el año 2003, tendría derecho a tal descuento, por los pagos realizados en ese año, como lo señalaba el Decreto Reglamentario 433 de 1999.

De acuerdo con el pronunciamiento hecho por la Corte Constitucional en la sentencia C-1114 de 2003, no es legal que de manera intempestiva se extinga una exención, cuando el contribuyente ha asumido un costo, contando con tal beneficio, que es lo que ocurre en este caso, con la interpretación contenida en los conceptos acusados, pues el contribuyente es asaltado en su buena fe y confianza legítima acerca de la procedencia del beneficio tributario respecto de las situaciones jurídicas consolidadas durante el año 2003.

El principio de la buena fe que consagra el artículo 83 de la Constitución Política, incorpora el valor ético y jurídico de la confianza, lo que implica que la administración pública no puede ejercer sus potestades defraudando la confianza debida a quienes con ella se relacionan.

La Corte Constitucional se ha pronunciado en relación con el principio de la confianza legítima, en el sentido que cuando el legislador ha creado expectativas favorables para el administrado y luego elimina esas condiciones, en todo caso debe ser protegida la actuación realizada bajo este convencimiento¹.

No se trata de provocar una aplicación ultractiva del artículo 250 del Estatuto Tributario, sino que específicamente, en relación con los contribuyentes que hubieran creado nuevos empleos en el año 2002, cuyo año de vinculación venció en el 2003, y fueron sorprendidos con la derogatoria de la norma, estuvieran protegidos frente a este cambio, por lo que es jurídicamente reprochable que la Administración, sin realizar un examen de cada caso particular, afirme de manera

¹ Corte Constitucional, sentencias T-475 de 1992 y T-617 de 1995

general que por efectos de la derogatoria del artículo 250, por el año 2003 no hay derecho a solicitar el descuento.

OPOSICIÓN

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se opone a las pretensiones de la demanda, con los siguientes argumentos:

Si el legislador tiene la facultad para crear tributos, también está autorizado para modificarlos, suprimirlos, aumentarlos o para señalar los casos en que, por razones de política fiscal o económica, algunos sujetos o bienes quedan eximidos de su pago o de la proporción de la exención.

En el presente caso no puede hablarse de situaciones jurídicas consolidadas frente al año gravable 2003, por cuanto en dicho año ya se encontraba derogada la norma que consagraba el beneficio tributario. Lo anterior teniendo en cuenta que el beneficio del descuento por generación de empleo, opera sobre el impuesto de renta, que es de período, el cual se consolida a 31 de diciembre.

No puede admitirse la aplicación del descuento tributario en el período gravable siguiente a la entrada en vigencia de la norma derogatoria, porque dicho período no se había consolidado. Permitir que el descuento abarque el período fiscal siguiente (2003), sería dar aplicación ultractiva a la ley derogada, sobre un derecho que no fue consolidado precisamente por efectos de la derogatoria.

No se desconoció el principio de buena fe, ni se suscitó un sacrificio económico a los contribuyentes que generaron empleos en el año gravable de 2002, cuyo año de permanencia vencía en el 2003, en consideración a que los pagos laborales son deducibles de la renta, en consecuencia, si un contribuyente no podía solicitar el descuento por generación de empleo, en razón de la derogatoria, podía solicitar la deducción en su declaración de renta del año 2003.

El beneficio consagrado en el artículo 250 del Estatuto Tributario podía ser suprimido por el legislador, dado que no estaba constituido como un estímulo a cambio de una contraprestación a cargo de los contribuyentes y sólo podía generar derechos frente a períodos gravables consolidados antes de la entrada en vigencia de la norma derogatoria.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El accionante reitera los fundamentos de la demanda.

La apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales insiste en los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

MINISTERIO PÚBLICO

Solicita declarar la nulidad de los Conceptos acusados. Al efecto expone:

El artículo 17 del Decreto Reglamentario 433 de 1999, fue claro al precisar que el requisito del término de un año previsto en el artículo 250 del Estatuto Tributario, podría ser cumplido abarcando dos períodos gravables diversos. Es decir, si un empleador decidía vincular a un nuevo trabajador en junio de 2002, el término de un año habría de cumplirse hasta el mes de junio del año siguiente, con lo cual, los salarios y prestaciones canceladas durante el último semestre de 2002, así como aquellos pagados durante el primer semestre del 2003, constituirían base para la cuantificación del descuento tributario.

Se considera errada la interpretación contenida en los conceptos acusados, en cuanto a la imposibilidad que tendría el contribuyente, que generó nuevos empleos en el año 2002, pero cuyo requisito de vinculación se cumplía sólo hasta el 2003, de solicitar el descuento tributario, pues a pesar de que las autoridades ostentan la potestad de adoptar modificaciones normativas, para desarrollar planes y programas que consideren convenientes a la sociedad, en las situaciones en las que se ha creado una expectativa real y concreta, como es el caso, el contribuyente se encuentra especialmente amparado por los principios constitucionales de buena fe y confianza legítima, que las obligan a adoptar ciertas medidas transitorias, tendientes a garantizarle el derecho generado por la confianza depositada en la Administración.

El juzgador ha hecho hincapié en que el principio de confianza legítima es aplicable a eventos en los cuales, aún cuando no se ha producido el fenómeno jurídico de la “situación consolidada”, existen ya sentadas unas razones objetivas

en las cuales el ciudadano habría fundado su confianza respecto a la durabilidad de la regulación aplicable, razones objetivas sin las cuales no podría hablarse de la protección del derecho vía “confianza legítima”.

Es entonces posible predicar que, aún cuando no existía una situación consolidada para aquéllos contribuyentes que habían contratado nuevos trabajadores en el año 2002, y cuyo término de un año de contratación vencía hasta el año 2003, contaban con serias razones para confiar en la futura obtención del descuento tributario, al menos por el primer año de contratación del nuevo empleado.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se controvierte la legalidad de los Conceptos 062929 de 30 de septiembre de 2003 y 012013 de 1 de marzo de 2004, expedidos por la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, según los cuales, *“No procede el descuento tributario por generación de empleo para el período gravable 2003, por haber sido derogado expresamente el beneficio”*.

La Sala observa que el artículo 25 de la Ley 488 de 24 de diciembre de 1998 adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 250 y consagró un “descuento tributario por la generación de empleo”, para los contribuyentes del impuesto de renta que decidieran aumentar su planta de personal, con el fin de incentivar la generación de empleo, el cual fue concebido por el legislador, así:

“Los contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrán solicitar un descuento tributario equivalente al monto de los gastos por salarios y prestaciones sociales cancelados durante el ejercicio, que correspondan a los nuevos empleos directos que se generen en su actividad productora de renta y hasta por un monto máximo del quince por ciento (15%) del impuesto neto de renta del respectivo período.

Dicho descuento sólo será procedente si el número de los nuevos empleos generados durante el ejercicio excede por lo menos un cinco por ciento (5%) el número de trabajadores a su servicio a treinta y uno de diciembre del año inmediatamente anterior.

Para ser beneficiario del descuento, el empleador debe cumplir con cada una de las obligaciones relacionadas con la seguridad social, por la totalidad de los trabajadores de la empresa, incluidos los correspondientes a los nuevos empleos generados. Adicionalmente, los

trabajadores que se contraten en estos nuevos empleos deberán estar vinculados por lo menos durante un (1) año.

El mayor valor de los salarios y prestaciones sociales que se cancelen durante el ejercicio por los nuevos empleos, que no pueda tratarse como descuento en virtud del límite previsto en el inciso primero de este artículo, podrá solicitarse como gasto deducible. En ningún caso, los valores llevados como descuento podrán tratarse como deducción”.

El artículo 17 del Decreto Reglamentario 433 de 1999 establece:

ARTICULO 17º. Descuento por generación de empleo. Para efectos del beneficio contemplado en el artículo 250 del Estatuto Tributario, cuando el año de vinculación de los nuevos trabajadores involucre dos períodos gravables, el contribuyente tendrá derecho a solicitar como descuento en cada una de las correspondientes declaraciones, el monto que por salarios y prestaciones sociales hubiere cancelado en el respectivo período a los nuevos trabajadores. Lo anterior sin perjuicio de la obligación de vincular por lo menos durante un año los trabajadores correspondientes a los nuevos empleos que den derecho al beneficio, so pena de que el contribuyente que no cumpla con este requisito se hace acreedor a las sanciones establecidas en la ley.

Para el mismo efecto y con el fin de determinar el número de trabajadores al servicio de la empresa a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, se deberá sumar el número de trabajadores que prestaron sus servicios al contribuyente en el último día de cada mes del año y el resultado se dividirá por doce.

Cuando la relación laboral con los nuevos trabajadores termine en forma definitiva, por muerte, renuncia o por despido justificado, con anterioridad al vencimiento del año mínimo de vinculación exigido como requisito para la procedencia del descuento, el empleador mantendrá el beneficio, siempre y cuando ocupe, sin solución de continuidad, los puestos que quedaron vacantes por dichos motivos, y mantenga la vinculación de los nuevos trabajadores como mínimo por el período restante.

No se entenderá que existió generación efectiva de nuevos empleos, cuando la sumatoria del número de los nuevos trabajadores vinculados durante el año gravable y el número de trabajadores al servicio del contribuyente a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, se disminuye durante los períodos gravables dentro de los cuales se cumple el requisito del año mínimo de vinculación, por motivos diferentes a los señalados en el inciso anterior. Para efectos de lo anterior, el número de trabajadores a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior será el que corresponda a los efectivamente vinculados a dicha fecha.

Se entenderá que existe generación efectiva de nuevos empleos para la empresa resultante de la fusión de sociedades, cuando el número de trabajadores a su servicio sea superior al número de trabajadores vinculados a las empresas fusionadas, al momento de la fusión, y siempre y cuando el número de los nuevos trabajadores exceda por lo

menos en un cinco por ciento (5%) la suma del número de trabajadores que tenían vinculados las sociedades objeto de la fusión a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, determinado en la forma prevista en el inciso segundo de este artículo.

El artículo 25 de la Ley 488 de 1998 fue derogado expresamente por el 118 de la Ley 788 del 27 de diciembre del 2002.

Esta Corporación advierte que el Legislador tiene la facultad de reformar y derogar las leyes (art. 150-1 C.N.) y en materia tributaria el Congreso en tiempos de paz (art. 338 C.N.) tiene autonomía no sólo para crear, modificar y eliminar tributos sino además para establecer los sujetos activos y pasivos, hechos y bases gravables, tarifas, formas de recaudación y cobro así como su vigencia. Por lo anterior, se observa que el Congreso al haber derogado el descuento tributario previsto en el artículo 250 del E.T., materializó las funciones y atribuciones constitucionales que le han sido asignadas al órgano legislativo.

Ahora bien, los artículos 338 y 363 de la Constitución Nacional establecen:

Artículo 338. (...)

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

Artículo 363. *El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.*

Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.

Las anteriores disposiciones consagran el principio de irretroactividad de la ley tributaria por cuanto en ellas se establece la prohibición de hacer efectiva de manera inmediata la norma reguladora de tributos de período y de aplicar retroactivamente los preceptos fiscales, limitaciones que constituyen garantías para el contribuyente. Sobre este punto la Corte Constitucional se pronunció así:

“El fundamento jurídico de las aludidas limitaciones al poder del Congreso, las asambleas y los concejos no es otro que el criterio de justicia, preconizado por la Constitución desde su Preámbulo. Como en el caso de la imposición de sanciones, la de tributos requiere la predeterminación de los mismos y de las reglas exigibles a los contribuyentes a objeto de evitar el abuso del gobernante y de permitir a quienes habrán de pagarlos la planeación de sus propios presupuestos

*y la proyección de sus actividades tomando en consideración la carga tributaria que les corresponderá asumir por razón de ellas. La persona debe estar preparada para cancelar el impuesto y, por tanto, sufre daño cuando la imposición de gravámenes cubre situaciones o hechos que ya están fuera de su control y previsión. En tal caso, si el no pago del impuesto es castigado, como es normal que ocurra y como en efecto sucede con el impuesto de que aquí se trata, la persona resulta condenada injustamente, lo cual quebranta postulados básicos de todo sistema jurídico”.*²

Sin embargo, esta Sala observa que la facultad del Legislador de modificar o derogar las normas tributarias no resulta restringida por el principio de irretroactividad de las leyes tributarias y que tal atribución debe ejercerse con arreglo a los principios y garantías constitucionales, de equidad y de justicia. (art. 95-5 C.N.)

Así se advierte que el principio de irretroactividad no se opone al concepto de situación jurídica consolidada, respecto del cual esta Corporación³ ha precisado que *“aun cuando en materia tributaria no se puede hablar de derechos adquiridos, pues estos hacen referencia al derecho privado (art. 58 C.N.), sí debe hablarse de situaciones jurídicas consolidadas, las cuales emanan del principio de legalidad del tributo”*. Esta posición jurídica se reitera en cuanto por principio no puede hablarse de derechos adquiridos frente al Estado y como se ha dicho, menos aún en aspectos tributarios.

De otro lado, en aplicación de los señalados principios de equidad y justicia procede el respeto de las situaciones jurídicas consolidadas bajo la vigencia de una ley anterior, es decir que la ley nueva no puede desconocer los efectos que produjo la norma derogada o modificada durante su vigencia.

La Corte Suprema de Justicia en sentencia de 9 de diciembre de 1987⁴, al analizar la constitucionalidad de una norma que derogó un beneficio fiscal, señaló:

“Declarar derogada una norma que consagraba cierto beneficio tributario en modo alguno significa poner en tela de juicio los derechos que, en casos concretos (...), se hubieren radicado

² C-149 de 22 de abril de 1993, M.P. Dr. José Gregorio Hernández Galindo.

³ Sentencia de 22 de octubre de 1993, Expediente 4828, M.P. Dr. Jaime Abella Zárate

⁴ En esta oportunidad la C.S.J. analizó lo dispuesto en el art. 108 de la Ley 75/86 por medio de la cual se derogó el art. 1º de la Ley 2ª /81 que establecía un descuento por 10 años del 100% del impuesto sobre la renta para las empresas colombianas de transporte aéreo.

en cabeza de personas particulares durante el tiempo en que tal beneficio era aplicable, ya que no es asunto del legislador sino de la administración tributaria y, en su caso, de los organismos jurisdiccionales competentes, definir si en cada caso se cumplieron (durante la vigencia de la norma que consagraba el beneficio) los requisitos legalmente exigidos para entender que se trataba de un derecho adquirido y no de una mera expectativa.

"Lo que tutela la norma constitucional es la seguridad que debe cobijar a las personas en el sentido de que situaciones consolidadas a la luz de leyes anteriores no resulten después desconocidas, pero de ninguna manera significa que la norma abstracta y general a cuyo amparo esas situaciones se consolidaron deba obligatoriamente seguir rigiendo, pues ello equivaldría no sólo a petrificar la legislación sino a forzar el que se sigan consolidando "ad infinitum" aún contra las conveniencias públicas por haberse maniatado al legislador.

(...)" (Subrayas fuera de texto)

Ahora bien, en el caso concreto se advierte que en los conceptos acusados la DIAN señala que el beneficio tributario del artículo 250 del E.T. no puede aplicarse para el período gravable del 2003 en virtud de su derogatoria por el 118 de la Ley 788 del 2002. El demandante afirma que tal interpretación afecta los principios de confianza legítima y de buena fe (art. 83 C.N.) de los contribuyentes, especialmente de aquéllos que hubieran generado nuevos empleos en el año 2002 y cuyo período mínimo de vinculación se haya cumplido en el 2003.

Esta Corporación observa que la norma derogada establece un descuento para el contribuyente el cual reúne las siguientes características:

- Es una opción para el contribuyente del impuesto de renta.
- Equivale al monto de los gastos por pagos de salarios y prestaciones sociales.
- Los anteriores pagos deben cancelarse durante el ejercicio.
- Los salarios y prestaciones deben corresponder a empleos directos que se relacionan con la actividad generadora de renta.
- El monto máximo del descuento es del 15% del impuesto neto de renta.

Además la norma prevé como requisitos para la procedibilidad del descuento los siguientes:

- Los nuevos empleos generados deben exceder por lo menos el 5% el número de los trabajadores de la planta de personal a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior.
- La vinculación mínima de los trabajadores nuevos debe ser de un año.
- Se debe demostrar el cumplimiento de las obligaciones de seguridad social por la totalidad de los trabajadores de la empresa.
- Se prohíbe expresamente aplicar doble beneficio tributario (descuento y deducción), por lo que si no se cumple con el límite máximo del 15% puede acudir a la deducción.

Como se observa, el tratamiento especial que consagra la norma para los contribuyentes que decidan aumentar su planta de personal, por lo menos en un 5%, frente a la registrada a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, se concreta en permitir que los costos o gastos laborales de los nuevos empleos, *“cancelados durante el ejercicio”*, puedan ser llevados como un *“descuento tributario”*, hasta en un monto equivalente al 15% del impuesto neto de renta liquidado *“en el respectivo período gravable”*.

Para que el descuento pueda ser otorgado, el contribuyente debe cumplir con todas las obligaciones relacionadas con la seguridad social de su planta de personal y además, el nuevo personal debe permanecer vinculado a la empresa, mínimo por un año. Es decir, que aún cuando la norma que consagra el beneficio no tiene carácter imperativo, si se decide hacer uso del descuento tributario, obliga al contribuyente a mantener vinculado al nuevo trabajador *por el término de un (1) año*.

También previó el legislador, que los valores llevados como descuento no podían tratarse a su vez como deducción, teniendo en cuenta que los gastos por salarios y prestaciones sociales generados en la actividad productora de renta, son deducibles en su totalidad, cumpliendo los requisitos específicos previstos en la ley (arts. 108 y ss E.T.) y que en el caso de la norma en análisis se trata de un estímulo fiscal especial cuya finalidad es la generación de empleo, situación que no se excluye dejando a salvo la prohibición de acceder a un doble beneficio tributario.

Con la expedición de la Ley 788 de 27 de diciembre de 2002, artículo 118, se derogó expresamente el artículo 250 del Estatuto Tributario, es decir, que a partir

del período gravable siguiente a la entrada en vigencia de la nueva ley, o sea el 2003, no habría lugar al descuento tributario por generación de empleo, por aplicación del artículo 338 de la Constitución Política, respecto de la vigencia de las disposiciones que regulan impuestos de período.

Ante la derogatoria del artículo no cabe duda a la Sala de que el estímulo a la generación de empleo fue retirado del mundo jurídico por el Legislador, no obstante lo cual principios de buena fe y confianza legítima (art. 86 C.N.), que constituyen fundamento del sistema jurídico, toda vez que con base en ellos el contribuyente actúa en el entendido que la Administración respeta las reglas de juego vigentes al momento de realizar determinada conducta y la Administración presume que el particular obra de buena fe, se aúnan a los efectos de la norma derogada y que entonces estaban produciendo efectos.

Es por ello que, en el supuesto de hecho planteado por el demandante, esta Corporación estima, teniendo en cuenta que la facultad legislativa para derogar normas no tiene la virtualidad de suspender los efectos que la ley derogada haya causado, debe entenderse que el descuento tributario, eliminado en virtud de la derogatoria de la norma que lo consagró, es procedente en el año 2003, respecto de los pagos laborales originados en los nuevos empleos creados en el año 2002 y cuyo período mínimo de vinculación exigido en la ley haya vencido en el 2003, como lo sostiene el accionante.

Lo anterior por cuanto se advierte que el beneficio consagrado en el artículo 250 del E.T. para el año gravable del 2003, en la hipótesis planteada por el actor, no es una simple expectativa sino que el contribuyente hizo uso de una opción que le otorgó la ley tributaria vigente entonces, para obtener la finalidad establecida en la norma especial, opción que debe ser respetada en la medida en que se demuestre el cumplimiento de los presupuestos y requisitos que la disposición preveía.

En efecto, el artículo 250 del E.T. consagró un estímulo para la generación de empleo, al cual el contribuyente en vigencia de la norma decide acogerse y en virtud de ello realiza una inversión, consistente en vincular a nuevos empleados a la planta de personal bajo los supuestos previstos en la citada disposición, es decir que se consolida una situación jurídica concreta y por tanto no puede ser desconocido el descuento en la vigencia fiscal del 2003, cuando bien podía

completarse en tal año el período mínimo de vinculación laboral exigido por la norma, momento para el cual el contribuyente proyectaba ser beneficiario del descuento por la continuidad en el cumplimiento de los requisitos legales.

Así las cosas, atendiendo a la finalidad de la norma y a la obligación que en ella se prevé de mantener vinculado a los nuevos trabajadores por un período mínimo de un año, es claro que es por este solo ejercicio sobre el cual se aplica el descuento y proporcionalmente al año fiscal. Ahora bien, el hecho de que el contrato laboral se pacte por más de un año no implica que el beneficio se extienda por un término mayor al año toda vez que como ya se ha señalado, el incentivo fiscal surge por la creación de nuevos empleos año por año.

En relación con los argumentos de la parte demandada, precisa la Sala que no se trata de dar una aplicación ultractiva a la norma derogada sino de respetar las situaciones jurídicas consolidadas de quienes amparados en una norma vigente decidieron acogerse al beneficio allí previsto y de respetar los derechos originados válidamente en vigencia del artículo 250 del E.T. y que estaban llamados a continuar produciendo efectos en el año 2003, por las condiciones y requisitos del descuento previsto por el Legislador.

Además se observa que en el artículo 13 del Decreto 433 de 1999, reglamentario del artículo 250 del E.T., se preveía la posibilidad de aplicar el descuento en dos períodos gravables consecutivos, por lo que no era un requisito para la procedibilidad del descuento que el nuevo empleo generado coincidiera con el del período gravable del impuesto de renta (1º de enero-31 de diciembre), razón por la cual se presentan situaciones fácticas como las que ahora se analizan.

De otra parte resulta necesario señalar que el beneficio previsto en el artículo 250 E.T. estuvo vigente hasta el 26 de diciembre del 2002 y por ello su derogatoria surte efectos a partir del 27 de diciembre siguiente, fecha en la cual fue publicada la Ley 788 del 2002, es decir que corresponderá a la Administración definir si en cada caso concreto se cumplieron durante la vigencia de la norma que consagraba el beneficio, los requisitos exigidos para la procedibilidad del descuento, atendiendo a las circunstancias temporales y jurídicas antes expuestas y que daban lugar a la aplicación de la norma derogada.

En conclusión, para la Sala, la tesis jurídica plasmada en los conceptos acusados contradice las normas objeto de la interpretación oficial y desconoce los principios de buena fe y confianza legítima de los contribuyentes beneficiarios del descuento por generación de empleo, que protege la Constitución Política, por lo que resulta fundada la solicitud de nulidad de los actos acusados.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley.

F A L L A

1. **ANÚLANSE** los Conceptos 062929 de 30 de septiembre del 2003 y 012013 del 1° de marzo de 2004, expedidos por la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

HECTOR J. ROMERO DIAZ
PRESIDENTE DE LA SECCIÓN

LIGIA LOPEZ DIAZ
ACLARA VOTO

MARIA INES ORTIZ BARBOSA

JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE

RAUL GIRALDO LONDOÑO
SECRETARIO

ACLARACIÓN DE VOTO DE LIGIA LÓPEZ DÍAZ

A la Sentencia del 3 de agosto de 2006

Bogotá D.C., veintidós (22) de agosto de dos mil seis (2006)

Radicación: 110010327000 2004 00077 00 (14897)

Actor CARLOS ALBERTO BERNAL BOTERO

Magistrada Ponente MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA

El beneficio creado por la Ley 488 del 24 de diciembre de 1998 permitía que las empresas generadoras de empleos con las condiciones allí previstas pudieran llevar como descuento los pagos laborales realizados durante el periodo gravable (año calendario). Con la derogatoria de esta disposición por el artículo 118 de la Ley 788 de 2002 desaparece el descuento a partir del año gravable 2003 (art. 338 y 363 de la Constitución Política) y estos pagos vuelven a ser deducibles de la renta, con lo cual no se afecta ostensiblemente la situación de quienes se acogieron al beneficio.

En este caso, como bien lo dice la sentencia, no se presentan derechos adquiridos. El beneficio tenía por finalidad contribuir a superar una situación coyuntural de desempleo en el país y como tal sólo rige durante los periodos fiscales en que la ley se encuentre vigente.⁵

Se justifica acudir a los principios de buena fe y confianza legítima cuando la derogatoria del beneficio crea una situación injusta frente al particular o desconoce derechos que podía tener, como por ejemplo cuando se indica que quienes realicen determinada inversión tendrán una exoneración por 5 años y al cabo del tercer año se deroga, pues allí sí existe una situación consolidada y no coyuntural como ocurre en el caso analizado.

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

⁵ La Corte Constitucional ha avalado la posibilidad de mantener un beneficio tributario aún después de su derogatoria, con base en el principio de la confianza legítima, que pretende proteger “*las razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación*” y las alteraciones que se generarían con “*el cambio súbito de la misma*”. Ha señalado que estas razones objetivas se dan por ejemplo cuando la norma (i) *ha estado vigente por un muy largo período*; (ii) *no ha estado sujeta a modificaciones ni hay propuestas sólidas de reforma*; (iii) *su existencia es obligatoria, es decir, no es discrecional para las autoridades responsables suprimir el beneficio*; y además, (iv) *ha generado efectos previsibles significativos, es decir, ha conducido a que los particulares acomoden de buena fe sus comportamientos a lo que ella prescribe*. (Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-007 del 23 de enero de 2002, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.) Ninguno de estos elementos se presenta en relación con el descuento por generación de empleo, por el contrario, este beneficio generó mucha controversia desde su implementación, pues no se demostró que haya tenido alguna incidencia para disminuir el desempleo durante los años en que estuvo vigente.