

APLICACIÓN EN EL TIEMPO DE NORMAS QUE REGULAN IMPUESTOS DE PERIODO - Marco constitucional y objeto / APLICACIÓN INMEDIATA DE NORMAS FAVORABLES EN IMPUESTOS DE PERIODO – Jurisprudencia sobre el alcance del artículo 338 de la Constitución Política / RETROSPECTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA EN IMPUESTOS DE PERIODO – Alcance / RATIO DECIDENDI DE SENTENCIAS DE CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD – Obligatoriedad / PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA / EFECTOS EN EL TIEMPO DE LA LEY TRIBUTARIA – Competencia del legislador / APLICACIÓN INMEDIATA DE NORMAS FAVORABLES EN IMPUESTOS DE PERIODO – Procedencia respecto de situaciones jurídicas no consolidadas, si lo establece el legislador / PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA - Generalidad / APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN EL RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO - Procedencia / MODIFICACIÓN LEGAL DE ELEMENTOS DE IMPUESTOS DE PERIODO – Aplicación a partir del periodo fiscal siguiente a la fecha de su promulgación

El marco constitucional de aplicación temporal de normas que regulan impuestos de periodo, se encuentra en el artículo 338 de la CP, norma que, en el contexto del principio de legalidad de los tributos, dispuso que *“las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.”* (inc. 3º). La disposición constitucional anterior, en principio, muestra una forma de irretroactividad de la ley, concordante con el principio del artículo 363 ib., para salvaguardar las situaciones fiscales en curso al momento de iniciarse la vigencia de la nueva norma. Ahora bien, en diversos fallos, la Corte Constitucional se ha pronunciado sobre el alcance del artículo 338 de la CP, entre ellos, los invocados por el demandante, esto es, las sentencias **C-527 de 1996**, que examinó la constitucionalidad del artículo 87 de la Ley 223 de 1995, modificatorio del artículo 249 del ET, y **C-878 de 2011**, que hizo lo mismo respecto del artículo 8 de la Ley 1430 de 2010. Según la primera de dichas sentencias, **«si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad, sí puede aplicarse en el mismo período en que entra en vigencia, comoquiera que el mandato del inciso tercero del artículo 338 de la CP sólo se dirige a impedir que se aumenten las cargas de dicho obligado, de modo que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos, en perjuicio de los contribuyentes de buena fe.»** Por su parte, la sentencia **C-878 de 2011** precisó que **«la aplicación del principio de irretroactividad no podía ser absoluta tratándose de modificaciones benéficas al contribuyente y que tuvieren un carácter garantista.»** En dicha providencia, la Corte Constitucional, haciendo eco de la línea jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia antes de expedirse la Constitución de 1991, avaló **«la aplicación inmediata de modificaciones que benefician al contribuyente respecto de los tributos de período, es decir, siempre que los hechos económicos gravados no se hubieran consolidado, porque en tal caso existiría un fenómeno de retrospectividad de la ley y no de retroactividad propiamente dicha, dejando a salvo la prohibición de aplicación retroactiva de la ley tributaria contenida en el artículo 363 Superior.»** De la misma manera, se encuentra que la sentencia **C-686 de 2011**, que analizó la entrada en vigencia de artículo 16 de la Ley 1429 de 2010, precisó que el **beneficio tributario** establecido en dicha norma podía aplicarse en el mismo periodo de su entrada en vigencia sin implicar retroactividad de la ley, pues, en tributos de periodo cuyos hechos económicos gravados no se han consolidado, **se configura un fenómeno de retrospectividad en el marco de razones de equidad y justicia que no justifican postergar el beneficio para el**

periodo siguiente a la vigencia de la respectiva ley. Es claro que los particulares y autoridades públicas se encuentran sujetos a la Constitución y la ley (CP, arts. 6, 121 y 230) y, por tanto, no pueden obviar las decisiones y precedentes del control constitucional realizado por la Corte Constitucional (CP, art. 241), pues, como intérprete con autoridad de la Constitución Política, la *ratio decidendi* de las providencias de dicha corporación guían el entendimiento y aplicación de los preceptos jurídicos. A propósito de la aplicación de normas favorables para situaciones anteriores a la entrada en vigencia de aquellas, en sentencia del 3 de marzo de 2011, proferida en el expediente 17443, la Sección Cuarta del Consejo de Estado admitió la aplicación inmediata de una norma que reducía las tarifas del impuesto de timbre para los contratos de cuantía indeterminada. Debe tenerse en cuenta que el principio constitucional de legalidad tributaria, expresión del principio de representación popular y forma material del de predeterminación de los tributos, así como los postulados de distribución de las cargas públicas, sostenibilidad fiscal y separación de poderes, y la trascendencia social y económica de las razones que orientan las políticas fiscales sobre regulación de tributos de periodo, permiten resaltar que el llamado a determinar los efectos en el tiempo de ese tipo de regulaciones es el **legislador**, en ejercicio de la facultad que le confiere el artículo 150 (num. 12) de la CP, en concordancia con el artículo 11 del CC. Lo anterior permite concluir que, en tratándose de situaciones jurídicas no consolidadas en impuestos de periodo, es dable la aplicación de normas tributarias benéficas para el contribuyente, en forma inmediata, si así lo establece el legislador. En sentido contrario, si el legislador no lo prevé, se aplica el principio general de irretroactividad de la ley en materia tributaria respecto de impuestos de periodo. Ahora bien, la Ley 1607 de 2012, en el artículo 197, estableció la “favorabilidad” como principio aplicable a la imposición de sanciones tributarias, norma que fue derogada por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, que en el parágrafo 5 del artículo 282 ib. mantuvo la aplicación de la “favorabilidad” para el régimen sancionatorio tributario y, en tal sentido, modificó el artículo 640 del ET. Así, no se discute en el ordenamiento fiscal actual un criterio de retroactividad *in bonus* o *in bonam parte*, a merced del cual las “disposiciones sancionatorias” más favorables pueden aplicarse retroactivamente, con base en la autorización legal dada por las reformas tributarias de los años 2012 (Ley 1607, art. 197) y 2016 (Ley 1819, art. 282) para aplicar normas tributarias posteriores permisivas o favorables, en cuanto tales leyes así lo dispusieron. En ese orden y comoquiera que la tesis jurídica del concepto acusado coincide con lo ya expuesto, en cuanto señaló que *en derecho tributario el principio de favorabilidad solo es predicable en materia sancionatoria* y que *la modificación legal de alguno de los elementos constitutivos de un impuesto de periodo, en aras de los principios de legalidad e irretroactividad, solo es aplicable a partir del periodo fiscal siguiente a la fecha de su promulgación*, que precisa la Sala es la regla general, se negarán las pretensiones de la demanda. No obstante lo anterior, en tratándose de situaciones jurídicas no consolidadas en impuestos de periodo, es dable la aplicación de normas tributarias benéficas para el contribuyente, en forma inmediata, si así lo establece el legislador.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 6 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 121 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 150 NUMERAL 12 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 230 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 241 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 338 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 363 / CÓDIGO CIVIL - ARTÍCULO 11 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 249 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 640 / LEY 223 DE 1995 - ARTÍCULO 87 / LEY 1429 DE 2010 - ARTÍCULO 16 / LEY 1430 DE 2010 - ARTÍCULO 8 / LEY 1607 DE 2012 – ARTÍCULO 197 / LEY 1819 DE 2016 – ARTÍCULO 282 PARÁGRAFO 5 / LEY

1819 DE 2016 - ARTÍCULO 376

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 100208221-00793(18128) DE 2015 (18 de junio) DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN (No anulado)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veintitrés (23) de noviembre de dos mil dieciocho (2018)

Radicación número: 11001-03-27-000-2016-00015-00(22392)

Actor: JUAN RAFAEL BRAVO ARTEAGA

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

En ejercicio de la competencia atribuida por el numeral 1º del artículo 149 del CPACA, provee la Sala sobre la demanda de nulidad interpuesta contra el aparte de la tesis jurídica del Concepto 100208221-00793 (18128) del 18 de junio de 2015, del Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN¹, cuyo texto es el siguiente:

"Problema jurídico

Si una norma modifica alguno de los elementos constitutivos de un impuesto de periodo ¿Dicha norma es aplicable a partir de su entrada en vigencia de ser favorable para el contribuyente o a partir del siguiente periodo fiscal a la fecha de su promulgación?

De aceptarse que la norma en comentario es aplicable a partir de su entrada en vigencia ¿Sus efectos gobiernan la totalidad del período fiscal o es necesario fraccionarlo para diferenciar el espacio de tiempo a partir del cual es aplicable dentro de aquel?

Tesis jurídica

No es de recibo la aplicación inmediata de una norma que modifica alguno de los elementos constitutivos de un impuesto de periodo alegándose el principio de favorabilidad, pues en derecho tributario éste únicamente es predicable en materia sancionatoria. Por el contrario, la modificación legal en comentario sólo es aplicable a partir

¹ Fls. 16 a 17

del período fiscal siguiente a la fecha de su promulgación en aras de los principios constitucionales de legalidad e irretroactividad.²

Interpretación jurídica

Mediante sentencia del 21 de noviembre de 2007, Radicación No. 25000-23-27-000-2002-00864-01 (15584), el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. LIGIA LÓPEZ DÍAZ manifestó:

"(...) de conformidad con los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, las normas tributarias no se aplican con retroactividad, y tratándose de impuestos en los que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, sólo se aplican a partir del período que comience después de la vigencia de la ley.

(...)

(...) Como ha señalado la Sala en ocasiones anteriores, no es posible la aplicación inmediata, ni la aplicación retroactiva de normas que afecten alguno de los elementos que estructuran impuesto de período, pues ello implicaría la vulneración de las normas constitucionales ya mencionadas, disposiciones que precisamente procuran que los hechos ya formalizados jurídicamente y los que se encuentran en curso al momento de expedición de una ley, no se vean afectados por los cambios, en aras de la seguridad jurídica y de que haya certeza de las regulaciones de la obligación tributaria, previamente a la causación del impuesto (Principio de legalidad). (...)

Los artículos 338 y 363 de la Carta Política proscriben de manera categórica la retroactividad de la ley, sin diferenciar si son o no favorables al contribuyente. La ley aplicable es la vigente al inicio del período.

No tiene sustento alguno en el derecho tributario que se aplique el principio de favorabilidad propio de la legislación penal, pues los impuestos no constituyen un castigo, ni un agravio al contribuyente, sino que surgen de un deber de solidaridad de los ciudadanos, para coadyuvar con las cargas públicas. No puede considerarse desfavorable una norma fiscal que por principio pretende el bien común." (negrilla fuera de texto).

A su vez, habiéndose consultado a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales si el principio de favorabilidad consagrado en el numeral 3º del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 era aplicable para extinguir la obligación tributaria, este Despacho manifestó mediante Oficio No. 057035 del 10 de septiembre de 2013 que "los principios consagrados en el artículo 197 del Estatuto Tributario, aplican única y exclusivamente en materia sancionatoria, y no tienen el alcance de hacer inaplicables las normas de determinación de los impuestos y menos aún de extinguir las obligaciones tributarias sustanciales" (negrilla fuera de texto).

Sin perjuicio de lo anterior, esta Dirección advierte que en algunas ocasiones las altas cortes han reconocido la aplicación del principio de favorabilidad en el derecho tributario con cierta amplitud, como ocurre con la sentencia C-878 de 2011 en la cual la Corte Constitucional, M.P. JUAN CARLOS HENAO PÉREZ expresó:

"(...) la Corte Constitucional ha reconocido que el principio de irretroactividad de la ley tributaria tiene como justificación la defensa del contribuyente frente a la imposición repentina de nuevas o más gravosas cargas. Sin embargo, asume que su aplicación no puede ser absoluta cuando se trate de modificaciones que resulten benéficas al contribuyente acogiendo un carácter eminentemente garantista y, en esa

² En la audiencia inicial, el litigio se concretó en el estudio de legalidad del aparte resaltado.

línea ha proferido providencias como la Sentencia C-527 de 1996, en virtud de la cual señaló:

'Si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad, sí puede aplicarse en el mismo período sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución. La prohibición contenida en esta norma está encaminada a impedir que se aumenten las cargas del contribuyente, modificando las regulaciones en relación con períodos vencidos o en curso. La razón de la prohibición es elemental: El que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe'

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

Empero, en éste último caso, si bien es cierto que "es la Corte Constitucional el órgano que por antonomasia está llamado a interpretar los alcances de las disposiciones constitucionales" como fuera señalado por el consultante, también lo es que la reseñada interpretación fue emitida en un momento en el cual no existía claridad en tomo a la incorporación del principio de favorabilidad en el derecho tributario ante la ausencia de una consagración positiva, como por el contrario acontecía con los principios de equidad, eficiencia, progresividad, no retroactividad (artículo 363 Superior) y el espíritu de justicia (artículo 683 del Estatuto Tributario); situación que difiere notoriamente en la actualidad, toda vez que a partir de la Ley 1607 de 2012 (artículo 197 numeral 3º) se dispuso la acogida del principio analizado en materia exclusivamente sancionatoria.

Aunado a ello, es propicio resaltar que ha sido la misma Corte Constitucional la que ha reconocido la aplicación del principio de favorabilidad en el ámbito del derecho punitivo como fuera explicado en la sentencia C-692 de 2008, M.P. Dr. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA:

"(...) aun cuando el artículo 29 de la Constitución se refiere a la aplicación del principio en 'materia penal', ello '(...) no impide que el legislador lo extienda a otros ámbitos del derecho sancionador, como el disciplinario. Tampoco conduce a que el juez deba interpretar restrictivamente esta garantía, que tiene pleno sentido y especial relevancia dentro de un estado social de derecho en otros contextos punitivos diferentes al penal.'" (negrilla fuera de texto).

De modo que, toda vez que "los impuestos no constituyen un castigo, ni un agravio al contribuyente, sino que surgen de un deber de solidaridad de los ciudadanos, para coadyuvar con las cargas públicas" - en palabras del Consejo de Estado - bajo la lógica del máximo órgano de la jurisdicción constitucional quedaría descartado de plano el empleo del principio de favorabilidad en el derecho tributario, salvo en lo correspondiente al régimen sancionatorio como se indicara previamente."

DEMANDA

El doctor Juan Rafael Bravo Arteaga demandó la nulidad del concepto 100208221-00793 (18128) del 18 de junio de 2015, expedido por el Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN, en cuanto descartó la aplicación inmediata de las normas favorables que modifican los elementos esenciales de los tributos de periodo, so pretexto de que el principio de favorabilidad en derecho tributario sólo se predica de la materia sancionatoria.

Invocó como normas violadas los artículos 230 y 338 (inc. 3º) de la Constitución Política; 114 de la Ley 1395 de 2010, *de acuerdo con los parámetros de exequibilidad condicionada contenidos en la sentencia C-539 del 6 de julio de 2011*; 10 de la Ley 1437 de 2011, y 197 (num. 3) de la Ley 1607 de 2012.

El concepto de violación, se sintetiza así:

Adujo que el artículo 338 de la CP tiene alcance garantista en favor de los contribuyentes, que los jueces en las providencias judiciales se someten al imperio de la ley, entendida como sistema normativo que incluye la interpretación jurisprudencial relacionada y que, acorde con la exequibilidad condicionada del artículo 114 de la Ley 1395 de 2010, *«los precedentes judiciales allí previstos deben respetar la interpretación vinculante que realiza la Corte Constitucional»*.

Señaló que las autoridades administrativas deben acatar y aplicar la jurisprudencia de la Corte Constitucional sobre la interpretación de los artículos de la Constitución Política, al momento de resolver los asuntos a su cargo.

Afirmó que el acto acusado incurrió en falsa motivación al predicar falta de claridad sobre la incorporación del principio de favorabilidad en el derecho tributario, no obstante que las sentencias C-527 de 1996 y C-878 de 2011 desestimaron la aplicación absoluta del principio de irretroactividad frente a normas que benefician a los contribuyentes, acogiendo un carácter garantista, y concluyeron que aquéllas podían

aplicarse en el mismo periodo en que se expiden, sin quebrantar el artículo 338 de la CP.

Dijo que el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 no aclaró los artículos 363 de la CP y 683 del ET, en relación con la inaplicación retroactiva de las disposiciones tributarias y el espíritu de justicia en las actuaciones de la DIAN, pues además de que las normas constitucionales no pueden ser aclaradas por las legales, el citado artículo 197 ib. se refirió a las sanciones del régimen tributario nacional, pero sin disponer que el principio de favorabilidad fuera "exclusivamente" aplicable a aquéllas.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda³, con fundamento en los siguientes argumentos:

Afirmó que en varias oportunidades la Corte Constitucional y el Consejo de Estado⁴ han dicho que las normas tributarias no son aplicables de manera retroactiva ni pueden regular situaciones jurídicas previas a su vigencia.

Negó que la interpretación contenida en el concepto acusado desconociera los precedentes de la Corte Constitucional e incurriera en falsa motivación, porque el principio de irretroactividad se previó para todas las normas tributarias en general, con la única excepción del principio de favorabilidad en materia sancionatoria, previsto en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012. La aplicación retroactiva de normas tributarias ajenas a esa materia, en virtud de su efecto favorable o desfavorable, requiere previsión legal expresa.

Anotó que la retrospectividad de la ley en virtud del principio de favorabilidad no procede en el régimen tributario, porque la constitución no concibió la aplicación de aquélla en consideración a los efectos que

³ Fls. 31 a 43

⁴ Sentencias citadas en folios 37 a 38

produce, sino al “periodo fiscal” al que corresponde la base del tributo, previendo que la nueva ley se aplica a partir del periodo subsiguiente a aquél en que principia su vigencia.

AUDIENCIA INICIAL

El 11 de mayo de 2018 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011⁵. En dicha diligencia se puso de presente que no procedía la conciliación en razón del medio de control público impetrado y que no se habían formulado excepciones previas ni medidas cautelares que debieran resolverse en la sentencia.

Asimismo, el litigio se concretó en *«el estudio de legalidad del siguiente aparte del Concepto 100208221-00793 (18128) del 19 de junio de 2015: "No es de recibo la aplicación inmediata de una norma que modifica alguno de los elementos constitutivos de un impuesto de período alegándose el principio de favorabilidad, pues en derecho tributario éste únicamente es predicable en materia sancionatoria. Por el contrario, la modificación legal en comento sólo es aplicable a partir del período fiscal siguiente a la fecha de su promulgación en aras de los principios constitucionales de legalidad e irretroactividad.”»*

Asimismo, *«en determinar si dicho aparte se había expedido (i) con infracción de las normas en que debería fundarse, en tanto que desconoce el carácter garantista del artículo 338 de la Constitución Política, así como la jurisprudencia de la Corte Constitucional en materia de la aplicación retroactiva de la ley tributaria y (ii) con falsa motivación, por cuanto no es cierto que "no existía claridad en torno a la incorporación del principio de favorabilidad en el derecho tributario"; que el artículo 197 de la Ley 1607 haya tenido la intención de aclarar el artículo 363 de la Constitución Política; ni que el principio de favorabilidad pueda aplicarse exclusivamente en materia sancionatoria.»*

Igualmente, se ordenó tener como pruebas las aportadas con la demanda y el escrito de contestación a la misma.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

⁵ Fls. 75 a 77

El **demandante**⁶ reiteró los argumentos esenciales de la demanda y añadió que, de acuerdo con los criterios de la Sección Cuarta del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional, el artículo 338 de la CP contiene una disposición garantista de los derechos del contribuyente y las normas favorables sobre impuestos de periodo pueden aplicarse en el mismo año que empiezan a regir.

Indicó que «en los tributos de periodo, los hechos económicos que conforman la base gravable están en proceso de configuración durante todo el año gravable, por lo cual las normas favorables al contribuyente pueden aplicarse en el mismo periodo gravable de su vigencia, sin que ello implique retroactividad sino retrospectividad frente a situaciones no consolidadas».

Insistió en la falsa motivación de los actos demandados, frente a las afirmaciones de *i)* falta de claridad respecto de la incorporación del principio de favorabilidad en el derecho tributario, *ii)* finalidad aclaratoria del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 en materia de inaplicación retroactiva de las normas tributarias y, *iii)* “exclusividad” del principio de favorabilidad para asuntos sancionatorios, a la luz del mismo artículo 197 ib.

La **demandada**⁷ reiteró los argumentos del escrito de contestación y agregó que los artículos 338 y 363 de la CP establecieron el principio de irretroactividad de las normas tributarias, sin hacer diferencias por razón de su favorabilidad, de suerte que sólo pueden aplicarse las vigentes al iniciar el año o periodo gravable.

El representante del **Ministerio Público** solicitó que se accediera a las pretensiones de la demanda⁸, porque el concepto demandado contradice la jurisprudencia de la Corte Constitucional que, en armonía con los principios de justicia y equidad, ha aceptado la posibilidad de que una

⁶ Fls. 81 a 93

⁷ Fls. 97 a 102

⁸ Fls. 81 a 83

nueva norma regule y modifique las situaciones jurídicas no consolidadas con anterioridad a su entrada en vigencia, o cuyos efectos continúan surtiéndose después de que principie a regir.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la fijación del litigio, la Sala debe analizar la legalidad del Concepto 100208221-00793 (18128) del 18 de junio de 2015, de la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN, en cuanto señaló que *"No es de recibo la aplicación inmediata de una norma que modifica alguno de los elementos constitutivos de un impuesto de período alegándose el principio de favorabilidad, pues en derecho tributario éste únicamente es predicable en materia sancionatoria. Por el contrario, la modificación legal en comento sólo es aplicable a partir del período fiscal siguiente a la fecha de su promulgación en aras de los principios constitucionales de legalidad e irretroactividad.»*

De acuerdo con los cargos de nulidad, corresponde a la Sala establecer si es procedente la aplicación inmediata de las normas que regulan los elementos de los impuestos de periodo en sentido más favorable para el contribuyente, de acuerdo con el examen de constitucionalidad del inciso tercero del artículo 338 de la CP o si, por el contrario, dichas normas deben aplicarse a partir del periodo siguiente a su promulgación.

Según el demandante, el concepto acusado desconoce las interpretaciones vinculantes obligatorias de las sentencias de control constitucional que, al tiempo de aceptar la incorporación del principio de favorabilidad en materia tributaria, han proscrito la aplicación absoluta del principio de irretroactividad frente a las normas que favorecen a los contribuyentes, máxime cuando el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 no restringió el principio de favorabilidad a las sanciones tributarias.

Contrario sensu, la demandada aduce que el principio de favorabilidad solo faculta la aplicación retroactiva de normas tributarias

sancionatorias, de modo que las ajenas a esa especialidad y que regulan impuestos de periodo deben aplicarse a partir del periodo siguiente a cuando se expiden, de acuerdo con las normas constitucionales vigentes.

De acuerdo con lo anterior, se observa:

El marco constitucional de aplicación temporal de normas que regulan impuestos de periodo, se encuentra en el artículo 338 de la CP, norma que, en el contexto del principio de legalidad de los tributos⁹, dispuso que *"las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo."* (inc. 3º)

La disposición constitucional anterior, en principio, muestra una forma de irretroactividad de la ley, concordante con el principio del artículo 363 ib., para salvaguardar las situaciones fiscales en curso al momento de iniciarse la vigencia de la nueva norma.

Ahora bien, en diversos fallos, la Corte Constitucional se ha pronunciado sobre el alcance del artículo 338 de la CP, entre ellos, los invocados por el demandante, esto es, las sentencias **C-527 de 1996**¹⁰, que examinó la constitucionalidad del artículo 87 de la Ley 223 de 1995, modificadorio del artículo 249 del ET, y **C-878 de 2011**¹¹, que hizo lo mismo respecto del artículo 8 de la Ley 1430 de 2010.

Según la primera de dichas sentencias, **«si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad, sí puede aplicarse en el mismo período en que entra en vigencia, comoquiera que el mandato del**

⁹ Acorde con el mismo, la ley y, en especiales casos, las ordenanzas departamentales y los acuerdos municipales, deben determinar los elementos de los tributos conforme al aforismo "*nullum tributum sine lege*" que, a su vez, corresponde con la máxima según la cual *no hay tributo sin representación*, como expresión de los Estados organizados en forma de repúblicas democráticas, participativas y pluralistas, que encuentran en el órgano de representación popular una fuente legítima de poder que evita abusos impositivos por parte de las autoridades administrativas.

¹⁰ M. P. Dr. Jorge Arango Mejía

¹¹ M. P. Dr. Juan Carlos Henao Pérez

inciso tercero del artículo 338 de la CP sólo se dirige a impedir que se aumenten las cargas de dicho obligado, de modo que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos, en perjuicio de los contribuyentes de buena fe.»

Por su parte, la sentencia **C-878 de 2011** precisó que *«la aplicación del principio de irretroactividad no podía ser absoluta tratándose de modificaciones benéficas al contribuyente y que tuvieran un carácter garantista.»*

En dicha providencia, la Corte Constitucional, haciendo eco de la línea jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia antes de expedirse la Constitución de 1991, avaló *«la aplicación **inmediata** de modificaciones que benefician al contribuyente respecto de los tributos de **período, es decir, siempre que los hechos económicos gravados no se hubieran consolidado**, porque en tal caso existiría un fenómeno de **retrospectividad de la ley** y no de retroactividad propiamente dicha, dejando a salvo la prohibición de aplicación retroactiva de la ley tributaria contenida en el artículo 363 Superior.»*

De la misma manera, se encuentra que la sentencia **C-686 de 2011**, que analizó la entrada en vigencia de artículo 16 de la Ley 1429 de 2010, precisó que el **beneficio tributario** establecido en dicha norma podía aplicarse en el mismo periodo de su entrada en vigencia sin implicar retroactividad de la ley, pues, en tributos de periodo cuyos hechos económicos gravados no se han consolidado, **se configura un fenómeno de retrospectividad¹² en el marco de razones de equidad y justicia que no justifican postergar el beneficio para el periodo siguiente a la vigencia de la respectiva ley.**

¹² En el artículo "Prohibición constitucional de retroactividad tributaria. Los problemas en los impuestos de periodo y de los hechos constitutivos de exenciones", de la autoría de Lucy Cruz de Quiñones, publicado en ASOREY, Rubén, BILLARDI, Cristian, CASAS, José Osvaldo, TORREALBA, Adrián, PLAZAS VEGA, Mauricio, *Derecho Tributario: Reflexiones, Estudios en homenaje a Víctor Uckmar*, editado por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario y el Instituto Colombiano de Derecho Aduanero, primera edición, 2018, p. 199-213, se comenta que algunos países asimilan la retrospectividad, en la que se evocan hechos parcialmente realizados en el pasado, pero sin entidad suficiente para merecer una calificación jurídica propia, a la retroactividad impropia, como forma débil de retroactividad tipificada en la vinculación hacia el pasado de los efectos presentes y futuros que versen sobre circunstancias fácticas anteriores a la nueva ley o, en otros términos, como modalidad de retroactividad en grado mínimo, es decir, cuando la nueva ley se aplica a los efectos futuros de la relación jurídica nacida al amparo de la legislación antigua, concentrándose en los que se producen después de entrar en vigencia la nueva norma.

Es claro que los particulares y autoridades públicas se encuentran sujetos a la Constitución y la ley (CP, arts. 6, 121 y 230) y, por tanto, no pueden obviar las decisiones y precedentes del control constitucional realizado por la Corte Constitucional (CP, art. 241), pues, como intérprete con autoridad de la Constitución Política, la *ratio decidendi* de las providencias de dicha corporación guían el entendimiento y aplicación de los preceptos jurídicos.

A propósito de la aplicación de normas favorables para situaciones anteriores a la entrada en vigencia de aquellas, en sentencia del 3 de marzo de 2011, proferida en el expediente 17443¹³, la Sección Cuarta del Consejo de Estado admitió la aplicación inmediata de una norma que reducía las tarifas del impuesto de timbre para los contratos de cuantía indeterminada.

Debe tenerse en cuenta que el principio constitucional de legalidad tributaria, expresión del principio de representación popular y forma material del de predeterminación de los tributos, así como los postulados de distribución de las cargas públicas, sostenibilidad fiscal y separación de poderes, y la trascendencia social y económica de las razones que orientan las políticas fiscales sobre regulación de tributos de periodo, permiten resaltar que el llamado a determinar los efectos en el tiempo de ese tipo de regulaciones es el **legislador**, en ejercicio de la facultad que le confiere el artículo 150 (num. 12) de la CP, en concordancia con el artículo 11 del CC¹⁴.

Lo anterior permite concluir que, en tratándose de situaciones jurídicas no consolidadas en impuestos de periodo, es dable la aplicación de normas tributarias benéficas para el contribuyente, en forma inmediata, si así lo establece el legislador. En sentido contrario, si el legislador no lo prevé, se aplica el principio general de irretroactividad de la ley en materia tributaria respecto de impuestos de periodo.

¹³ C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹⁴ **Art. 150.** Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones:
12. Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley.

Art. 11 CC. "Obligatoriedad de la ley - momento desde el cual surte efectos. **La ley es obligatoria y surte sus efectos desde el día en que ella misma se designa**, y en todo caso después de su promulgación."

Ahora bien, la Ley 1607 de 2012, en el artículo 197, estableció la "favorabilidad" como principio aplicable a la imposición de sanciones tributarias¹⁵, norma que fue derogada por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, que en el párrafo 5 del artículo 282 ib.¹⁶ mantuvo la aplicación de la "favorabilidad" para el régimen sancionatorio tributario y, en tal sentido, modificó el artículo 640 del ET.

Así, no se discute en el ordenamiento fiscal actual un criterio de retroactividad *in bonus* o *in bonam parte*, a merced del cual las "disposiciones sancionatorias" más favorables pueden aplicarse retroactivamente¹⁷, con base en la autorización legal dada por las reformas tributarias de los años 2012 (Ley 1607, art. 197) y 2016 (Ley 1819, art. 282) para aplicar normas tributarias posteriores permisivas o favorables, en cuanto tales leyes así lo dispusieron.

En ese orden y comoquiera que la tesis jurídica del concepto acusado coincide con lo ya expuesto, en cuanto señaló que *en derecho tributario el principio de favorabilidad solo es predicable en materia sancionatoria y que la modificación legal de alguno de los elementos constitutivos de un impuesto de periodo, en aras de los principios de legalidad e irretroactividad, solo es aplicable a partir del periodo fiscal siguiente a la fecha de su promulgación*, que precisa la Sala es la regla general, se negarán las pretensiones de la demanda.

No obstante lo anterior, en tratándose de situaciones jurídicas no consolidadas en impuestos de periodo, es dable la aplicación de normas

¹⁵ "Artículo 197. Las sanciones a que se refiere el régimen Tributario Nacional se deberán imponer teniendo en cuenta los siguientes principios: (...) **FAVORABILIDAD.** En materia sancionatoria la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable. (....)"

¹⁶ "PARÁGRAFO 5o. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior."

¹⁷ Criterio del resorte del derecho comparado, contemplado en el artículo 10.2.2 de la Ley 58/2003, del 17 de diciembre, General Tributaria, según el cual "las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado", con reconocimiento constitucional en el artículo 9.3 de Constitución Española sancionada el 27 de diciembre de 1978, que «garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos». El Tribunal Constitucional Español distingue la irretroactividad *in bonus*, de la irretroactividad *in peius*, la cual impide aplicar, con efectos retroactivos, sanciones o penas que hacen más gravosa la situación particular.

tributarias benéficas para el contribuyente, en forma inmediata, si así lo establece el legislador.

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,

FALLA

NIÉGANSE las pretensiones de la demanda.

No se condena en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

MILTON CHAVES GARCÍA
BASTO
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
RAMÍREZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ