



**APLICACIÓN EN EL TIEMPO DE NORMAS TRIBUTARIAS - Alcance / RETROACTIVIDAD PROPIA DE LA LEY TRIBUTARIA - Noción. Es la que se produce cuando las nuevas disposiciones regulan supuestos de hecho de periodos ya concluidos / RETROACTIVIDAD IMPROPIA DE LA LEY TRIBUTARIA - Noción. Es la que tiene lugar cuando las nuevas normas inciden sobre hechos imponderables que se están desarrollando en el periodo gravable en curso / IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA - Finalidad / INICIO DE LA VIGENCIA DE NUEVAS NORMAS QUE REGULAN IMPUESTOS DE PERIODO – Regla. Está prevista en el inciso final del artículo 338 de la Constitución Política / RETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA - Prohibición**

[L]a *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. Esta temática tradicionalmente ha ocupado un lugar destacado en las discusiones doctrinales y judiciales pues existe la preocupación de que los efectos retroactivos de las normas tributarias menoscaben la garantía de seguridad jurídica de los contribuyentes. Con el ánimo de obviar esa clase de discusiones y para cerrarle puertas tanto a la retroactividad propia (*i.e.* la producida cuando las nuevas disposiciones regulan supuestos de hecho de periodos ya concluidos), como a la retroactividad impropia (*i.e.* la que tiene lugar cuando las nuevas normas inciden sobre hechos imponderables que se están desarrollando en el periodo gravable en curso), nuestra Constitución adoptó reglas estrictas sobre la materia. De una parte, el artículo 363 proscribió los efectos retroactivos de las disposiciones tributarias; y, de otra, el inciso final del artículo 338 dispuso que las normas referidas a tributos cuya «base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo». El primero de los artículos mencionados impide en términos generales la retroacción, mientras que el último ataja una específica manifestación de ese fenómeno: la retroactividad impropia. A decir verdad, la perentoria prohibición del artículo 363 bastaría para conjurar cualquier disminución de la seguridad jurídica de los obligados tributarios mediante normas que proyectaran sus efectos sobre hechos correspondientes a periodos ya concluidos o sobre hechos anteriores del periodo en curso; pero para evitar cualquier riesgo al respecto, se prefirió positivizar, con rango constitucional, la particular regla de inicio de la vigencia de las nuevas normas sobre tributos periódicos transcrita. Ambas disposiciones se explican por sí mismas. Basta leerlas para comprender el mandato que incorporan. Tienen la pretensión de automatizar el examen constitucional de las decisiones legislativas que dotan de efectos retroactivos a las normas tributarias, zanjando toda duda acerca de la inadmisibilidad de las posibles formas de retroacción que pudieran



presentarse; deslegitiman, con una regla apriorística, cualquier ejercicio de ponderación que se plantee entre seguridad jurídica y libertad de configuración normativa tributaria, pues siempre primará aquella sobre esta. 3- Aun así, la Corte Constitucional ha tenido que pronunciarse en varias ocasiones sobre el contenido e interpretación de los artículos 363 y 338, en los apartes a los que aquí nos referimos, del texto supremo.

**FUENTE FORMAL:** CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 338 INCISO FINAL / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 363

**CRITERIOS JURISPRUDENCIALES DE APLICACIÓN EN EL TIEMPO DE NUEVAS DISPOSICIONES TRIBUTARIAS QUE REGULAN IMPUESTOS DE PERIODO - Evolución de la jurisprudencia de la Corte Constitucional sobre el alcance del inciso final del artículo 338 de la Constitución Política / DESCUENTO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR DONACIONES A UNIVERSIDADES - Exequibilidad / RETROACTIVIDAD IMPROPIA DE NORMAS TRIBUTARIAS - Potestad de configuración normativa del legislador. Con base en la sentencia C-527 de 1996 de la Corte Constitucional se reconoció la potestad del legislador para dotar de efectos retroactivos impropios a las normas tributarias que no afectan la seguridad jurídica / PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN LA APLICACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS – Inexistencia de precedente en la jurisprudencia de la Corte Constitucional. No se afirmó en las sentencias C-527 de 1996, C-185 de 1997 ni C-006 de 1998 de la Corte Constitucional / EFECTOS EN EL TIEMPO DE NORMAS DEROGATORIAS DE TRIBUTOS - Inexistencia de precedente judicial sobre el tema en la sentencia C-185 de 1997 de la Corte Constitucional. Las afirmaciones relativas al efecto general inmediato de las derogaciones tributarias beneficiosas a los contribuyentes contenidas en la sentencia C-185 de 1997 de la Corte Constitucional no representan un verdadero precedente judicial en los términos del artículo 48 de la Ley 270 de 1996, porque no se integran en la *ratio decidendi* del caso y, además, porque fueron neutralizadas por la sentencia C-063 de 1998 / TEST INTERMEDIO DE IGUALDAD – Noción / DEROGACIÓN DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL A CARGO DE CONTRIBUYENTES DECLARANTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Fecha del inicio de su vigencia. Sentencia C-063 de 1998 / OVERRULING - Noción. Es un cambio de precedente jurisprudencial / EFECTOS EN EL TIEMPO DE NORMAS DEROGATORIAS DE TRIBUTOS – Alcance de la sentencia C-063 de 1998 de la Corte Constitucional. Representó un caso de *overruling* o cambio de precedente, pues moduló la fuerza vinculante de las consideraciones planteadas a partir de la sentencia C-185 de 1997, porque encontró que se habían afirmado de forma muy amplia y**



**requería precisar que la derogatoria de tributos en ningún caso podría tener efectos retroactivos impropios, a menos que lo señalara expresamente el legislador / FAVORABILIDAD O RETROACTIVIDAD IN BONUS - Ámbito de aplicación / FAVORABILIDAD O RETROACTIVIDAD IN BONUS – Fundamento y alcance / APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN EL RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO – Procedencia / APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA - Improcedencia. Justificación. Reiteración de jurisprudencia / TRIBUTOS - Naturaleza jurídica y objeto. Reiteración de jurisprudencia / APLICACIÓN INMEDIATA DE NORMAS QUE MODIFICAN DE MANERA BENEFICIOSA PARA LOS CONTRIBUYENTES LOS ELEMENTOS DE LOS TRIBUTOS DE PERIODO - Inexistencia de precedente judicial de la Corte Constitucional o del Consejo de Estado / PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA - Alcance. Ni de la Constitución, ni de la ley, ni de la jurisprudencia vigente surge el principio de favorabilidad como un mandato que imponga la forzosa aplicación inmediata de las normas que modifican de manera beneficiosa los elementos de los tributos de periodo / CONCEPTO DIAN 100208221-00793 18128 DE 2015 - Legalidad. Declara probada de oficio la excepción de cosa juzgada. El Concepto DIAN 18128 DE 2015 no entraña ninguna ilegalidad pues, tanto en la tesis que afirma como en el análisis jurídico que realiza, deja en claro que en el ámbito tributario la «*favorabilidad*» no representa un precepto que habilite al destinatario de la norma a plantear la aplicación de la disposición novedosa antes de que inicie su vigencia, a partir de ejercicios interpretativos sobre el favor o desfavor que conlleva**

[L]a Corte Constitucional ha tenido que pronunciarse en varias ocasiones sobre el contenido e interpretación de los artículos 363 y 338, en los apartes a los que aquí nos referimos, del texto supremo. Uno de los asuntos que mayor interés ha desatado es aquel de si, a pesar de la estricta prohibición de retroactividad, cabe aplicar desde el mismo periodo fiscal en el que se expiden, las novedosas disposiciones tributarias que resultan beneficiosas a los intereses de los contribuyentes en la medida en que no incrementan, sino que disminuyen, las prestaciones tributarias que les son exigibles (...) Para resolver la cuestión, resulta necesario considerar la evolución que ha tenido en la jurisprudencia de la Corte Constitucional el análisis sobre la aplicación inmediata de las normas beneficiosas para los contribuyentes, a pesar de la concreta regla que consagra el último inciso del artículo 338 de la Constitución sobre el inicio de la vigencia de las normas tributarias referidas a impuestos de periodo; con especial alusión a las sentencias invocadas por la parte actora. 4- La primera ocasión en la cual la Corte Constitucional estudió la cuestión fue en la sentencia C-527 de 1996. En ese caso, la



demanda recayó sobre el artículo 87 de la Ley 223, del 20 de diciembre de 1995, en el apartado en el cual estableció un descuento por donaciones en el impuesto sobre la renta, equivalente al 60% de las cuantías entregadas a universidades, norma que sería aplicable «a partir de la vigencia de la presente ley», es decir, desde el 22 de diciembre del año en que se expidió (teniendo en cuenta que fue publicada en el Diario Oficial 42.160 de esa fecha), que no desde el «periodo que comience después de iniciar la vigencia» de la ley, que es el señalado en el último inciso del artículo 338 de la Constitución. Para resolver la cuestión, la Corte se valió de un razonamiento cuestionable en lo técnico, pues consideró que la norma acusada no violaba el artículo 338 de la Constitución, porque «el periodo de tiempo que va del 22 de diciembre de 1995, día de la publicación de la ley, al 31 de diciembre del mismo año, es precisamente el que comienza después de la vigencia de la ley»; a propósito de lo cual explicó que la palabra periodo incorporada en la norma constitucional, «por estar libre de cualquier calificativo, no coincide con la noción, más restringida, del periodo gravable anual característico del impuesto a la renta y complementarios». Por ese motivo la sentencia juzgó constitucional el descuento por las donaciones efectuadas a las universidades del 22 al 31 de diciembre de 1995, porque esos días constituían «un periodo posterior a la vigencia de la ley». Paradójicamente, la providencia quedó inscrita en los anales jurisprudenciales, no por la *ratio decidendi* señalada, susceptible de críticas, ninguna de ellas pertinente para el análisis que nos convoca, sino porque enunció, como argumento no determinante de la decisión adoptada, la razón que habilitaría constitucionalmente para que la norma beneficiosa a los intereses de los contribuyentes se aplique desde el mismo periodo en que se expide (...)

5- El argumento fue rápidamente aceptado y celebrado por la comunidad jurídica, pues condujo a flexibilizar, sin incurrir en riesgos correlativos, la prohibición absoluta de aplicación retroactiva de las normas tributarias contenida en los artículos 363 y 338 de la Constitución. Además, intuyó que la verdadera finalidad de la norma prevista en el artículo 338 de la Constitución para establecer una regla especial de inicio de la vigencia de las disposiciones tributarias (con el ánimo de proscribir la retroactividad impropia) es la de proteger la seguridad jurídica y la confianza de los sujetos pasivos, principios que no se ven afectados por las nuevas leyes que benefician a los contribuyentes al reducir su carga tributaria, formulación que al día de hoy se acepta generalizadamente. Así, un argumento incluido de pasada en la sentencia le abrió espacio en nuestro derecho constitucional al reconocimiento de que el legislador tiene la potestad de dotar de efectos retroactivos impropios a las normas tributarias que no afectan la seguridad jurídica, cuestión que con décadas de anticipación había reconocido la jurisprudencia constitucional comparada.

6- Con todo, no se afirmó allí el criterio de «favorabilidad» en la aplicación de las normas tributarias que le



atribuye la parte demandante en el presente proceso. La Corte Constitucional ni siquiera empleó esa expresión, ni señaló que fuese un imperativo constitucional asignarle vigencia inmediata (*i.e.* retroactiva impropia para el caso de los impuestos de periodo) a las disposiciones tributarias beneficiosas a los intereses del contribuyente. Tan solo aceptó que tal clase de normas «*pueden*» tener esos efectos temporales. Pero esta aceptación da lugar a un problema jurídico subsiguiente no atendido explícitamente en la providencia, el de determinar a quién le corresponde atribuirle vigencia general inmediata a las normas tributarias de esas características, superando las previsiones del último inciso del artículo 338 superior: ¿al legislador a través de un pronunciamiento expreso en ese sentido o a cualquier operador jurídico a través de un ejercicio interpretativo? En últimas, por las características del caso juzgado se le daba una respuesta implícita a esa cuestión: en la medida en que la propia norma acusada (*i.e.* el artículo 87 de la Ley 223 de 1995) era la que ordenaba que el beneficio tributario se aplicaría «*a partir de la vigencia de la presente ley*», entonces en el caso concreto la posibilidad que estaba reconociendo el máximo intérprete de la Constitución estaba ligada a una decisión legislativa, que no a una deducción del operador jurídico. Independientemente de lo anterior, lo cierto es que la proclamación que hizo de pasada la sentencia C-527 de 1996 se convirtió en una cita ritual en ulteriores providencias relativas a las implicaciones de los artículos 363 y 338 de la Constitución (...) 7- A continuación, el máximo intérprete de la Constitución hizo afirmaciones en la sentencia C-185 de 1997 (MP: José Gregorio Hernández) que generaron confusión en la comunidad jurídica y que corren el riesgo de dejar, aun hoy, la impresión de que, pese a los dictados del último inciso del artículo 338 de la Constitución, es forzosa la aplicación inmediata de las normas beneficiosas para los contribuyentes, desde el inicio del mismo periodo en que se expiden, planteamiento que precisamente es el que formulan quienes ejercen la acción pública de nulidad objeto de decisión. Señaladamente, sostuvo la Corte Constitucional en esa sentencia que «*las derogaciones tributarias, cuando benefician al contribuyente, tienen efecto general inmediato y, por lo tanto, principian a aplicarse a partir de su promulgación, a menos que el legislador, de manera expresa, advierta lo contrario*». Para los demandantes esas frases tienen el carácter de precedente judicial imperante, a partir del cual surgiría la nulidad del Concepto demandado, debido a que lo desacata al negar la «*favorabilidad*» como criterio de aplicación de las normas tributarias. Al respecto observa la Sala que, aunque resuenen, las afirmaciones transcritas de la sentencia no representan verdaderos precedentes judiciales en los términos del artículo 48 de la Ley 270 de 1996, interpretado en la Sentencia C-621 de 2015, porque no se integran en la *ratio decidendi* del caso y, además, porque fueron neutralizadas rápidamente por la sentencia C-063 de 1998, omitida por los accionantes en su argumentación. 7.1- Resulta



necesario estimar lo juzgado, considerado y decidido en esa sentencia C-185 de 1997. El convocante solicitó que se juzgara la constitucionalidad del aparte del artículo 285 de la Ley 223 de 1995 que derogó el «*parágrafo único [sic] del artículo 115*» del Estatuto Tributario (que había sido adicionado a esa codificación por el artículo 11 de la Ley 6.<sup>a</sup> de 1992), toda vez que desde la perspectiva del principio constitucional de equidad tributaria le asignaba un trato diferenciado a los contribuyentes del impuesto sobre la renta cuya declaración correspondiente al periodo 1995 arrojara un saldo a favor, en comparación con aquellos para los cuales el resultado fuera un saldo a cargo. El planteamiento traía causa en lo siguiente: señalaba la acusación que los primeros podrían deducir de la base gravable del impuesto sobre la renta la cuantía causada por dicho periodo de la figura tributaria denominada «*contribución especial a cargo de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta*» establecida en el artículo 248-1 del ET (también introducido por el artículo 11 de la Ley 6.<sup>a</sup> de 1992), mientras que los últimos no. El análisis desplegado por la Corte Constitucional se dirigió a verificar si el tratamiento denunciado como inicuo surgía a partir de los *términos de comparación* propuestos por el actor, labor que el Alto Tribunal adelantó en el fundamento jurídico nro. 3 de la sentencia. En él se expone que el motivo aducido «*para sustentar la inconstitucionalidad del precepto derogatorio reside en una supuesta ruptura de la igualdad entre los contribuyentes*» y que, si bien el razonamiento es «*en apariencia impecable*», «*el problema planteado desaparece si a la luz de una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales, se definen los efectos que en el tiempo tiene la derogación dispuesta por el legislador*». 7.2- Pese a la imagen que transmite esa manifestación, lo cierto es que la Corte Constitucional no estaba resolviendo entonces la cuestión de los efectos temporales de las normas que derogan tributos, pues el juicio recaía sobre una cuestión distinta: la de qué tan equitativa resultaba la derogatoria de una deducción de la base gravable del impuesto sobre la renta, considerando la situación en la que se encontraban distintos grupos de obligados tributarios. Por lo mismo, no se juzgó la constitucionalidad de una norma beneficiosa que derogaba un tributo, sino la de una norma de agravación de la situación de los contribuyentes del impuesto sobre la renta que les impedía deducir erogaciones que en periodos anteriores sí tenían autorizadas. Además, como el juicio se planteó desde la perspectiva del principio de equidad, la técnica de decisión desplegada en la providencia fue la propia del «*test intermedio de igualdad*», que parte de valorar los términos de comparación (*tertium comparationis*, en la terminología posterior de la Corte Constitucional) propuestos por el demandante entre dos situaciones jurídicas (...) Para ese caso juzgado, consideró la Corte Constitucional que artículo 285 de la Ley 223 de 1995 al derogar el «*parágrafo único [sic] del artículo 115*» del ET no implicaba el trato inicuo planteado por el demandante, bajo el entendido de



que simultáneamente con la derogatoria de la posibilidad de deducir el tributo pagado se derogó el tributo mismo. En los términos textuales de la *ratio decidendi* de ese caso, consignada en el último párrafo de las consideraciones, manifestó la Alta Corte que *«pierde fundamento el cargo, porque la base de comparación propuesta por el actor, entre la norma acusada y la Carta Política, descansa sobre el aludido supuesto, que si se aceptara llevaría a concluir en la violación del principio de igualdad. De modo que, no admitiéndolo la Corte, mal puede afirmarse que el legislador discriminó entre los contribuyentes»*. 7.3- Así, antes que declarar la inconstitucionalidad del aparte demandado por violar la equidad, la Corte Constitucional propuso para el caso una lectura superadora de la desigualdad planteada, que le permitió, en el contexto de esa específica denuncia de inconstitucionalidad, fallar en favor de *«los apartes acusados del artículo 285 de la Ley 223 de 1995»*. Por esas circunstancias, no cabe entender que lo afirmado por la Corte Constitucional en esa providencia en el sentido de que *«las derogaciones tributarias, cuando benefician al contribuyente, tienen efecto general inmediato y, por tanto, principian a aplicarse a partir de su promulgación, a menos que el legislador, de manera expresa, advierta lo contrario»*, representa la expresión de las conclusiones de un análisis completo, depurado, reflexivo, deseado, general y válido para todos los casos sobre los efectos que tienen en el tiempo las normas derogadoras de tributos. Aunque altílocuo, se trata de un argumento accidental, de un *obiter dictum* que no constituye un criterio de decisión de casos siguientes, pues se dijo solo para superar la eventual desigualdad de una norma que había derogado una deducción tributaria. 8- Con todo, a lo largo de los años la reiterada cita descontextualizada del párrafo transcrito de la sentencia C-185 de 1997 llevó a entender que la Corte Constitucional estableció la *«favorabilidad»* como un criterio de aplicación de las normas tributarias en el tiempo. La conclusión es desacertada por varios motivos. El más relevante es que el juicio no se siguió sobre una norma adversa a los intereses de los contribuyentes, de modo que nada de lo que se haya manifestado en la sentencia sobre aplicación de las normas beneficiosas tiene el alcance de *ratio decidendi*. 9- Además, muy poco tiempo después la propia Corte Constitucional ajustó en una nueva providencia los perniciosos alcances de aquello que se afirmó de pasada en la sentencia C-185 de 1997 en torno a los efectos en el tiempo de la derogatoria de las obligaciones tributarias. Lo hizo en la sentencia C-063 de 1998 (MMPP: Jorge Arango Mejía y José Gregorio Hernández), en la cual falló la demanda de inconstitucionalidad instaurada contra el artículo 99 de la Ley 223 de 1995 en el aparte en que dispuso *«suprímese a partir del año 1996 la contribución especial creada mediante el artículo 11 de la Ley 6.ª de 1992»*, asunto que amerita una explicación adicional: 9.1- Por cuenta de la descuidada técnica legislativa seguida en la aprobación de la Ley 223 de 1995, sucedió que



derogó en dos artículos cuyo contenido no era uniforme la contribución especial a la que nos hemos referido. De un lado, el artículo 99 dispuso que se suprimía el tributo «*a partir del año gravable 1996*» y, del otro, el artículo 285 estableció que el artículo 248-1 del ET, que contenía el tributo, quedaba derogado «*a partir de la publicación de la ley*» (i.e. del 22 de diciembre de 1995). Al pronunciarse sobre la primera de las normas, señaló la Corte Constitucional que el inciso segundo del artículo 99 de la Ley 223 de 1995 fue directamente derogado por el artículo 285 de la misma ley, motivo por el cual el fallo a dictar sería inhibitorio, por sustracción de materia, sin perjuicio de lo cual en el fundamento jurídico nro. 5 el Alto Tribunal reelaboró su doctrina acerca del día desde el cual se había suprimido la contribución especial creada por el artículo 11 de la Ley 6.<sup>a</sup> de 1992. Así, se retractó expresamente de cuanto había afirmado en la sentencia C-185 de 1997 sobre la retroactividad impropia de las disposiciones beneficiosas para los contribuyentes. Textualmente sostuvo (subrayas añadidas por esta Sala): ... la derogación del artículo que estableció la contribución especial ... en ningún caso pudo tener efecto retroactivo (a partir del día 1.º de enero de 1995). Tal retroactividad, para que fuera posible, habría tenido que establecerse expresamente por el legislador. En parte alguna aparece en la ley la decisión del legislador de dar efecto retroactivo a la derogación del artículo 248-1 del Estatuto Tributario. No existiendo, como no existió, retroactividad, hay que concluir que la contribución fue obligatoria desde el primero de enero de 1995, hasta el día 22 de diciembre del mismo año, como se ha dicho. Y que solo dejó de ser obligatoria durante los últimos nueve (9) días de 1995. En esta forma, la Corte Constitucional adiciona y precisa las consideraciones expuestas en la sentencia C-185 de 1997 ... 9.2- La necesidad de hacer la precisión transcrita era tan marcada, que en el fundamento jurídico nro. 7 se manifestó que «*se advierte que lo decidido en la parte motiva de esta sentencia guarda una relación estrecha, directa e inescindible con la parte resolutive de la misma. Todo lo dicho en la parte motiva es básico, necesario e imprescindible para servir de sustento a la decisión inhibitoria adoptada*»; con lo cual el ordinal segundo de la parte resolutive dispuso: «*en lo referente a la obligatoriedad de la contribución especial creada por el artículo 11 de la Ley 6.<sup>a</sup> de 1992, durante el año gravable 1995, téngase en cuenta lo dicho en la parte motiva de esta sentencia*». 9.3- De esta suerte, tampoco en la sentencia C-185 de 1997 reside el precedente en pro de la favorabilidad como criterio de aplicación temporal de las disposiciones tributarias que la parte demandante le atribuye. 10- Igualmente, a la fecha tampoco puede afirmarse que se encuentra tal precedente en la sentencia C-006 de 1998 (MP: Antonio Barrera Carbonell), que es la siguiente invocada en la demanda de nulidad en contra del Concepto de la DIAN. En ese caso, también se accionó contra la norma de derogatorias y vigencias de la Ley 223 de 1995 (artículo 285) por haber



dispuesto que la ley regiría «a partir de la fecha de su publicación». La decisión adoptada en la providencia fue la de declarar constitucional la disposición, aunque acatando lo decidido en la sentencia C-185 de 1997 acerca de la derogatoria del «*parágrafo único [sic] del artículo 115*» del ET. Pero se resolvió en el ordinal segundo que la declaratoria de constitucionalidad se hacía bajo el entendido de que las normas relacionadas en el artículo 285 de la Ley 223 de 1995 «*que derogan tributos o establecen medidas que eximen de obligaciones a los contribuyentes o disminuyen éstas, tienen efecto general inmediato, y principian a aplicarse a partir de la promulgación de las normas que las establecen, a menos que el legislador expresamente haya establecido reglas específicas para su vigencia*», decisión que estaba directamente determinada por lo considerado en los dos párrafos finales del fundamento jurídico nro. 3.3, según los cuales: ... el artículo 338 superior constituye ciertamente una regulación exclusivamente dirigida a la imposición de tributos, es decir, al diseño y establecimiento de una carga fiscal, de manera que no es aplicable cuando el legislador pretende, por el contrario, modificar o suprimir tales obligaciones. Por lo mismo, las normas que derogan tributos o establecen medidas que eximen o disminuyen de tales obligaciones a los contribuyentes, tienen efecto general inmediato y principian a aplicarse a partir de la promulgación de la norma que las establece, salvo, por supuesto, que el legislador expresamente haya establecido reglas específicas para su vigencia. El primero de esos párrafos va en el sentido de lo que había identificado la sentencia C-527 de 1996 acerca de que la retroactividad impropia de las normas beneficiosas a los contribuyentes no afecta su seguridad jurídica, por lo cual no reñiría con los valores protegidos en el último inciso del artículo 338 de la Constitución; pero, en lugar de contener allí su análisis, dio el paso de elevar a proclamación, con valor de *ratio decidendi*, a la reflexión que sobre la aplicación inmediata y automática de las normas beneficiosas a los contribuyentes había inaugurado la sentencia C-185 de 1997. Si bien pareciera existir allí un precedente que le daría la razón a quienes conforman la parte actora del presente juicio, existen dos razones que impiden tal reconocimiento. 10.1- De la primera se dio cuenta párrafos arriba, toda vez que en la posterior sentencia C-063 de 1998 se reencausó la línea argumental que estaba comenzando a abrirse paso con las sentencias C-185 de 1997 y C-006 de 1998. En toda regla, esa sentencia C-063 de 1998 (no contemplada por los demandantes) representó un caso de *overruling* o cambio de precedente, pues se moduló la fuerza vinculante de las consideraciones planteadas a partir de la sentencia C-185 de 1997, toda vez que el propio tribunal encontró que se habían afirmado de forma muy amplia y requería precisar que la derogatoria de tributos en ningún caso podría tener efectos retroactivos (impropios), a menos de que lo señalara expresamente el legislador. La segunda razón obedece a que las proclamaciones hechas



en la sentencia C-006 de 1998 confrontan axiológicamente el sistema constitucional colombiano porque contrarían el ordinal 1.º del artículo 150 de la Constitución, que fija como competencia privativa del legislador derogar las leyes que componen el ordenamiento, y porque instauran un prejuicio interpretativo cuyo razonamiento de base es una equiparación entre las normas punitivas y las impositivas, desatendiendo que unas y otras responden a justificaciones y bases teóricas diversas. 10.2- En efecto, la única circunstancia para la que se prevé la «favorabilidad» o «retroactividad *in bonus*» es la consagrada en el artículo 29 constitucional, por medio del cual se fijan los criterios de aplicación de las normas en las cuales el Estado ejerce el *ius puniendi*. En ese ámbito, la prohibición estricta de retroactividad obedece a las exigencias propias del principio de legalidad (*lex praevia, scripta y stricta*) como garantía de seguridad jurídica y materialización del principio de culpabilidad, en la medida en que no es posible justificar la infracción atribuida al sujeto, si no existe la ley que le otorga tal connotación a la conducta. Sin perjuicio de lo anterior, simultáneamente se dispone de manera expresa en la norma constitucional que «*la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable*». El fundamento de esa «favorabilidad» o «retroactividad *in bonus*» está ligado a los fines que justifican la imposición de sanciones o penas. No se trata de una regla contemplada para resolver conflictos relacionados con la eficacia temporal de dos normas respecto de las cuales se encuentra plenamente definido el momento de inicio de su vigencia, sino de una regla de valoración sobre el reproche atribuible a una conducta cuando la ley que establecía su desvalor para la época en que fue realizada cede por cuenta de una posterior decisión legislativa que disminuye o elimina por completo el reproche punitivo que se le venía otorgando a la acción. Esa categoría de conceptos para definir las normas aplicables a un caso no es trasladable desde el ámbito penal al tributario, pues delitos y tributos no son instituciones conmutables. El desvalor de los primeros, que propicia el correspondiente nivel de reproche, de ninguna manera está presente en los segundos, que constituyen una realización del principio de solidaridad dirigido a brindarle al Estado los medios financieros con los cuales atender las tareas que le han sido asignadas constitucional y legalmente. Sobre el particular, esta Sección ya se había pronunciado de manera clara en la sentencia del 10 de julio de 2003 (exp. 13453 CP: Juan Ángel Palacio Hincapié) (...) 10.3- Es así que, incluso si la tesis afirmada en la sentencia C-006 de 1998 sobre la aplicación en el tiempo de las normas tributarias no hubiera sido corregida desde la sentencia C-063 de 1998, no cabría reconocerla como un precedente judicial de obligatorio acatamiento por parte de la Administración, dado que resulta contraria a los valores, objetivos, principios y derechos en los que se fundamenta el ordenamiento jurídico y se haría necesario, mediante un ejercicio argumentativo actual, evitar prolongar



en el tiempo el error axiológico en el que incurre. Habida cuenta de esas razones, tampoco cabe reconocerle a la sentencia C-006 de 1998 el carácter de precedente constitucional de obligatorio acatamiento sobre la aplicación en el tiempo de las normas beneficiosas relativas a impuestos de periodo; mucho menos si se tiene en cuenta que la propia Corte Constitucional advirtió en el fundamento jurídico nro. 3.4 de la sentencia que *«dada la especificidad de los cargos de la demanda y al análisis que en concreto se ha realizado en esta providencia, los efectos de la cosa juzgada que conlleva el presente pronunciamiento son relativos, es decir, únicamente con respecto a las cuestiones planteadas por los actores en su demanda»*. 11- Respecto de las otras providencias que la parte actora señala como precedentes no acatados por el acto acusado, observa la Sala que no tienen tal alcance, por distintas circunstancias, aunque incorporen en su texto referencias a los criterios de aplicación de las normas tributarias en el tiempo. Lo anterior, porque se trata de casos en los que las normas que se juzgaron no estaban relacionadas con la aplicación retroactiva impropia de disposiciones que resultarían beneficiosas a los contribuyentes (...) [E]n ninguno de esos casos la Corte Constitucional se pronuncia con carácter vinculante, decisivo para lo que aquí nos ocupa, sobre las específicas cuestiones a las cuales se refiere el Concepto acusado, *i.e.* los criterios temporales de aplicación de las nuevas disposiciones tributarias que regulan, de manera *«favorable para el contribuyente»*, *«un impuesto de periodo»*. En consecuencia, no cabe contrastar el acto acusado con las afirmaciones contenidas en esas providencias, ni pueden aceptarse como criterios de decisión judicial las citas descontextualizadas de los análisis que allí se hubieren realizado de manera adjunta a lo que efectivamente se estuviere decidiendo. 11.2- Tampoco constituyen precedentes del asunto abordado en el acto acusado las sentencias de esta Sección citadas en la demanda (*i.e.* del 03 de marzo de 2011, exp. 17443, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 07 de abril de 2011, exp. 17315, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; y del 19 de mayo de 2011, exp. 17317, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), pues en todas ellas se analiza la aplicación en el tiempo de las nuevas normas relativas al impuesto de timbre, que es instantáneo y no periódico. 11.3- De todas las jurisprudencias citadas, solo resulta ser pertinente a la acusación la sentencia de la Corte Constitucional C-686 de 2011 (MP: Gabriel Eduardo Mendoza Martelo), que conceptuó sobre la constitucionalidad del artículo 16 de la Ley 1429, del 29 de diciembre de 2010, que dispuso que los apoyos económicos no reembolsables entregados por el Estado a empresas a título de capital semilla para el emprendimiento tendrían en el impuesto sobre la renta la calificación jurídica de ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, *«a partir del año 2010, inclusive»*. La norma resultó ser constitucional. Pero no se puede perder de vista que tuvo efectos inmediatos porque su contenido era beneficioso a los contribuyentes que se encontraban



en esa situación y porque así lo ordenó el legislador. Es decir, que su aplicación para el mismo periodo en que se promulgó no surgió por efecto del criterio de «*favorabilidad*» que aquí alegan los demandantes, sino por expresa disposición legislativa, lo cual recalcó la Corte Constitucional al considerar que «*en relación con el beneficio comentado, el legislador estableció una regla específica para su vigencia*». Por tanto, si bien se trata de un pronunciamiento judicial relativo al mismo tema del cual se ocupa el acto acusado, no constituye un precedente judicial desatendido. 12- En resumidas cuentas, esta Sala juzga que, por las razones arriba expuestas con detalle, no existe el precedente jurisprudencial alegado en la acusación. Así las cosas, ni de la Constitución, ni de la ley, ni de la jurisprudencia vigente, surge el principio de favorabilidad como un mandato que imponga la forzosa aplicación inmediata de las normas que modifican de manera beneficiosa los elementos de los tributos de periodo. Por esa razón, no entraña ninguna ilegalidad el acto acusado pues, tanto en la tesis que afirma como en el análisis jurídico que realiza, deja en claro que en el ámbito tributario la «*favorabilidad*» no representa un precepto que habilite al destinatario de la norma a plantear la aplicación de la disposición novedosa antes de que inicie su vigencia, a partir de ejercicios interpretativos sobre el favor o desfavor que conlleva. 13- Atendiendo a ese dato jurídico, la Sala ya había declarado en una ocasión anterior la legalidad del concepto acusado (sentencia del 23 de noviembre de 2018, exp. 22392, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto). Se procederá por tanto en el presente proceso a declarar de oficio la excepción de cosa juzgada, en relación con la solicitud de nulidad del Concepto nro. 018128, del 19 de junio de 2015, proferido por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, obedeciendo a lo dispuesto en el ordinal 6.º del artículo 180 del CPACA.

**FUENTE FORMAL:** CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 29 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 150 NUMERAL 1 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 338 INCISO FINAL / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 363 / LEY 6 DE 1992 - ARTÍCULO 11 / LEY 223 DE 1995 - ARTÍCULO 87 / LEY 223 DE 1995 - ARTÍCULO 99 / LEY 223 DE 1995 - ARTÍCULO 285 / LEY 270 DE 1996 - ARTÍCULO 48 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 115 PARÁGRAFO / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 248-1 / LEY 1429 DE 2010 - ARTÍCULO 16 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 180 NUMERAL 6

**NOTA DE RELATORÍA:** En relación con la improcedencia de la aplicación del principio de favorabilidad en materia tributaria y la naturaleza jurídica y justificación de los tributos se reitera la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 10 de junio de 2003, radicado 25000-23-27-000-2000-01567-01(13453), C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.



**CONDENA EN COSTAS EN PROCESOS EN LOS QUE SE VENTILE UN INTERÉS PÚBLICO - Improcedencia**

[L]a Sala advierte que no procede la condena en costas porque se trata de una controversia en la que se ventila un interés público (artículo 188 del CPACA).

**FUENTE FORMAL:** LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188

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

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Consejero ponente:** JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá D.C., veintisiete (27) de junio de dos mil diecinueve (2019)

**Radicación número:** 11001-03-27-000-2016-00020-00(22421)

**Actor:** MAURICIO PLAZAS VEGA Y MARÍA CATALINA PLAZAS VEGA

**Demandado:** DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-DIAN

**FALLO**

La Sala decide sobre la nulidad del Concepto nro. 018128, del 19 de junio de 2015, expedido por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

**ANTECEDENTES PROCESALES**



## **Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad simple, previsto en artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), concurren los demandantes para solicitar que se declarara la nulidad del Concepto nro. 018128, del 19 de junio de 2015, expedido por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

El texto del Concepto acusado es:

### **Problema jurídico**

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

De aceptarse que la norma en comento 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 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.

### **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”.

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 (sic), 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”.

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 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”.

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”.

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 indicó previamente.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud (...).

A los efectos de la solicitud de nulidad, la parte demandante invocó como violados los artículos 6.º, 121, 230 y 338 de la Constitución; 4.º de la Ley 153 de 1887; 48 de la Ley 270 de 1996; y el ordinal 3.º del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 (ff. 1 a 34). El concepto de violación de las normas planteado se sintetiza así:

Sostuvo que la Corte Constitucional ha estructurado respecto del inciso tercero del artículo 338 de la Carta una línea jurisprudencial que resulta de obligatorio acatamiento para los operadores jurídicos, de conformidad con los artículos 241 constitucional y 48 de la Ley Estatutaria de la Administración de Justicia.

Señaló que tal línea jurisprudencial residía en las sentencias C-527 de 1996, C-185 de 1997, C-006 de 1998, C-926 de 1998, C-1251 de 2001, C-430 de 2009, C-686 de 2011, C-878 de 2011 y C-785 de 2012, y que conllevaba el deber de aplicar, desde el mismo año de su expedición, las modificaciones al



ordenamiento impositivo que consagren un régimen que resulte favorable a los obligados tributarios; de manera que la regla especial para la aplicación de las normas tributarias en el tiempo consagrada en el artículo 338, inciso final, de la Constitución solo tendría aplicación en supuestos en los que los cambios legislativos agraven la situación del contribuyente.

Como consecuencia, acusó al acto demandado de contravenir la interpretación autorizada que hace del Texto Supremo la Corte Constitucional, así como aquellas normas que señalan el valor jurídico del que está dotada la doctrina constitucional y las que le imponen a la autoridad administrativa acatar los precedentes jurisprudenciales de los altos tribunales.

Adicionalmente, estimó que el Concepto que suscita el presente control judicial se basa en la sentencia de esta Sección del 21 de noviembre de 2007 (exp. 15584, CP: Ligia López Díaz), jurisprudencia que consideró que había sido revocada por la sentencia del 03 de marzo de 2011 (exp. 17443, CP: Carmen Teresa Ortiz).

Reprochó el planteamiento acogido en el acto demandado, en el sentido de que el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 viene a ser la razón por la cual la favorabilidad, como criterio aplicativo de las normas tributarias, solo tiene cabida en el ámbito sancionador.

Finalmente, solicitó que, con fundamento en el artículo 231 del CPACA, se decretara como medida cautelar la suspensión del Concepto. La Sala accedió a esta solicitud en auto del 07 de noviembre de 2016 (ff. 87 a 95 cmc) y la confirmó en auto del 14 de junio de 2018 (ff. 113 a 117 cmc) al resolver el recurso de súplica interpuesto por la DIAN.

### **Contestación de la demanda**

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda (ff. 65 a 84), para lo cual:

Puso de presente que los impuestos no constituyen castigos, sino que materializan el principio de solidaridad y el deber de contribuir a la financiación de los gastos públicos.

Aludió a la sentencia de esta Sección del 06 de marzo de 2014 (exp. 19646, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia) para plantear que las disposiciones tributarias no pueden ser de aplicación retroactiva ni inmediata, a diferencia a lo que ocurre con las normas de naturaleza sancionatoria, pues, para ese



específico caso, el legislador expresamente les otorgó aplicación inmediata, conforme al artículo 197 de la Ley 1607 de 2012.

Indicó que el precedente constitucional está constituido por el conjunto de pronunciamientos que, por su pertinencia e identidad fáctica y jurídica, pueden aplicarse a un determinado caso, siempre que hayan sido proferidos con anterioridad al momento de solución del mismo. A partir de lo anterior, precisó que las sentencias aducidas por la parte actora reconocen expresamente la existencia de dos principios diferentes: el de irretroactividad y el de «retrospectividad».

En relación con el primero, expresó que la Corte Constitucional reconoce la primacía del artículo 338 *ibidem*, como garantía de la seguridad jurídica y la buena fe. Respecto del segundo señaló que, con posterioridad a las sentencias de la Corte Constitucional, el legislador lo circunscribió al ámbito sancionador tributario.

Por último, citó en pro de sus argumentos las sentencias de esta Sección del 26 de noviembre de 2007 (exp. 15584, CP: Ligia López Díaz), del 15 de abril de 2015 (exp. 20251, CP: Martha Teresa Briceño) y del 18 de junio de 2015 (exp. 19919, CP: Hugo Fernando Bastidas).

### **Audiencia inicial**

El 20 de septiembre de 2018 se realizó la audiencia inicial, para darle trámite a las etapas procesales previstas en el artículo 180 del CPACA, (ff. 176 a 180 vto.).

### **Alegatos de conclusión**

La parte actora reiteró los argumentos expuestos en la demanda (ff. 182 a 187). Agregó que el artículo 197 de la Ley 1607 es una norma de rango legal y, por ende, no puede desconocer el mandato contenido en los artículos 338 y 363 de la Constitución.

Por su parte, la DIAN indicó que el artículo 338 del Texto Supremo prohíbe expresamente la retroactividad de las leyes tributarias, sin perjuicio de que sean o no más favorables para los contribuyentes. También puntualizó que el principio de favorabilidad no adquiere la categoría de principio constitucional sino de regla interpretativa, de modo que su reconocimiento solo surte las consecuencias jurídicas que expresamente previó el legislador, es decir, que aplica solo respecto de normas sancionadoras.



Finalmente precisó que aplicar la tesis fijada en los pronunciamientos de la Corte Constitucional implica desconocer el principio de seguridad jurídica (ff. 197 a 200 vto.).

Concurrieron también en esta etapa del proceso, en calidad de coadyuvantes del extremo activo los ciudadanos Juan Fernando Giraldo y Jhonier Montaña, quienes plantearon que el acto censurado transgredió los artículos 243 de la Constitución y 48 de la Ley 270 de 1996, en la medida en que desconoció el precedente que en la materia ha definido la Corte Constitucional; específicamente, la tesis según la cual las normas que regulan impuestos de período e implican un beneficio para el contribuyente tienen efectos generales inmediatos.

A los anteriores efectos, indicaron que conforme a las sentencias de la Corte Constitucional C-539 de 2011 (MP: Luis Ernesto Vargas Silva) y C-816 del mismo año (MP: Mauricio González Cuervo), la posición establecida es de obligatoria observancia para todos los operadores jurídicos.

Aclararon que, a la luz del artículo 52 de la Ley 4.<sup>a</sup> de 1913, las leyes entran a regir transcurridos dos meses después de su promulgación, salvo las previsiones del artículo 53 *ibídem*, a partir del cual, el momento en el que entra a regir la ley podrá disponer el momento de su eficacia (ff. 192 a 196 vto.).

### **Concepto del Ministerio Público**

El Ministerio Público rindió concepto (ff. 188 a 190 vto.), en el cual sostuvo que la interpretación llevada a cabo por la Corte Constitucional acerca del artículo 338 de la Constitución ha sido clara al señalar que aquellas normas cuyo alcance implica un beneficio para el contribuyente entran a regir en el período fiscal en el que inicia su vigencia; por lo cual consideró que se trata de una interpretación que tiene el valor de precedente jurisprudencial de obligatorio acatamiento para todos los operadores jurídicos.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

1- La Sala decide sobre la demanda de nulidad simple instaurada contra el Concepto nro. 018128, del 19 de junio de 2015, expedido por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN. Por medio de ese acto, la dependencia competente atendió una consulta escrita formulada por un administrado, que le solicitó a la demandada que señalara cuáles eran los criterios temporales



de aplicación de las nuevas disposiciones tributarias que regulan, de manera «favorable para el contribuyente», «un impuesto de periodo». En concreto, el consultante aspiraba a conocer si en opinión de la DIAN tal clase de normas debían aplicarse desde la misma vigencia fiscal en la que se expedieran (ya fuera desde el inicio del año o desde la fecha de promulgación de la ley) o a partir del periodo siguiente al de su promulgación.

Al respecto, la autoridad de impuestos nacionales formuló una tesis jurídica según la cual no es admisible alegar el principio de favorabilidad para darle aplicación inmediata a las normas que modifican los elementos de un impuesto de periodo, lo cual explicó que se debía a que el principio en cuestión solo tenía procedencia en materia sancionadora. Y para abundar en esa línea argumental, sostuvo que «por el contrario, la modificación legal en comento sólo es aplicable a partir del periodo fiscal siguiente a la fecha de su promulgación en aras de los principios constitucionales de legalidad e irretroactividad».

La parte actora plantea en su acusación que tal tesis y su justificación contravienen la que estima que es la línea jurisprudencial elaborada por la Corte Constitucional en torno a las reglas constitucionales de aplicación de las normas tributarias en el tiempo, la cual señala que se encuentra reunida en las sentencias C-527 de 1996, C-185 de 1997, C-006 de 1998, C-926 de 1998, C-1251 de 2001, C-430 de 2009, C-686 de 2011, C-878 de 2011 y C-785 de 2012. A su entender, la Corte Constitucional ha avalado el «principio de favorabilidad» como criterio determinante en la aplicación de las normas tributarias, de conformidad con el cual resulta forzoso aplicar las disposiciones tributarias beneficiosas, desde el inicio del mismo periodo fiscal en el cual se hubieren promulgado. Sostiene entonces que en esos casos tendría que desatenderse lo ordenado en el artículo 338 constitucional, inciso final, de conformidad con el cual las normas que regulen tributos en los que «la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley».

A partir de esa consideración, plantea la nulidad del concepto demandado, alegando la violación de las normas constitucionales y legales que le imponen a las autoridades administrativas acatar los precedentes judiciales, y también que la demandada erró en la comprensión del ordinal 3.º del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 cuando señala que dicha norma supone que la favorabilidad solo es admisible como criterio de aplicación de las disposiciones sancionadoras tributarias y no de las que modulan el contenido y alcance el tributo.



2- 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. Esta temática tradicionalmente ha ocupado un lugar destacado en las discusiones doctrinales y judiciales pues existe la preocupación de que los efectos retroactivos de las normas tributarias menoscaben la garantía de seguridad jurídica de los contribuyentes. Con el ánimo de obviar esa clase de discusiones y para cerrarle puertas tanto a la retroactividad propia (*i.e.* la producida cuando las nuevas disposiciones regulan supuestos de hecho de periodos ya concluidos), como a la retroactividad impropia (*i.e.* la que tiene lugar cuando las nuevas normas inciden sobre hechos imposables que se están desarrollando en el periodo gravable en curso), nuestra Constitución adoptó reglas estrictas sobre la materia.

De una parte, el artículo 363 proscribió los efectos retroactivos de las disposiciones tributarias; y, de otra, el inciso final del artículo 338 dispuso que las normas referidas a tributos cuya «*base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo*». El primero de los artículos mencionados impide en términos generales la retroacción, mientras que el último ataja una específica manifestación de ese fenómeno: la retroactividad impropia. A decir verdad, la perentoria prohibición del artículo 363 bastaría para conjurar cualquier disminución de la seguridad jurídica de los obligados tributarios mediante normas que proyectaran sus efectos sobre hechos correspondientes a periodos ya concluidos o sobre hechos anteriores del periodo en curso; pero para evitar cualquier riesgo al respecto, se prefirió positivizar, con rango constitucional, la particular regla de inicio de la vigencia de las nuevas normas sobre tributos periódicos transcrita.

Ambas disposiciones se explican por sí mismas. Basta leerlas para comprender el mandato que incorporan. Tienen la pretensión de automatizar el examen constitucional de las decisiones legislativas que dotan de efectos retroactivos a las normas tributarias, zanjando toda duda acerca de la inadmisibilidad de las posibles formas de retroacción que pudieran presentarse; deslegitiman, con una regla apriorística, cualquier ejercicio de ponderación que se plantee entre seguridad jurídica y libertad de configuración normativa tributaria, pues siempre primará aquella sobre esta.

3- Aun así, la Corte Constitucional ha tenido que pronunciarse en varias ocasiones sobre el contenido e interpretación de los artículos 363 y 338, en los apartes a los que aquí nos referimos, del texto supremo. Uno de los asuntos que mayor interés ha desatado es aquel de si, a pesar de la estricta



prohibición de retroactividad, cabe aplicar desde el mismo periodo fiscal en el que se expiden, las novedosas disposiciones tributarias que resultan beneficiosas a los intereses de los contribuyentes en la medida en que no incrementan, sino que disminuyen, las prestaciones tributarias que les son exigibles.

Fue esa la cuestión por la cual se le consultó a la demandada y sobre la cual se manifestó en el acto acusado, indicando 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»*. Como se relató, estima la parte actora que dicha tesis contraría los precedentes de la jurisprudencia constitucional a cuyo acatamiento se encuentra sometida la autoridad y de esa circunstancia derivaría la nulidad del acto demandado. Para resolver la cuestión, resulta necesario considerar la evolución que ha tenido en la jurisprudencia de la Corte Constitucional el análisis sobre la aplicación inmediata de las normas beneficiosas para los contribuyentes, a pesar de la concreta regla que consagra el último inciso del artículo 338 de la Constitución sobre el inicio de la vigencia de las normas tributarias referidas a impuestos de periodo; con especial alusión a las sentencias invocadas por la parte actora.

4- La primera ocasión en la cual la Corte Constitucional estudió la cuestión fue en la sentencia C-527 de 1996. En ese caso, la demanda recayó sobre el artículo 87 de la Ley 223, del 20 de diciembre de 1995, en el apartado en el cual estableció un descuento por donaciones en el impuesto sobre la renta, equivalente al 60% de las cuantías entregadas a universidades, norma que sería aplicable *«a partir de la vigencia de la presente ley»*, es decir, desde el 22 de diciembre del año en que se expidió (teniendo en cuenta que fue publicada en el Diario Oficial 42.160 de esa fecha), que no desde el *«periodo que comience después de iniciar la vigencia»* de la ley, que es el señalado en el último inciso del artículo 338 de la Constitución. Para resolver la cuestión, la Corte se valió de un razonamiento cuestionable en lo técnico, pues consideró que la norma acusada no violaba el artículo 338 de la Constitución, porque *«el periodo de tiempo que va del 22 de diciembre de 1995, día de la publicación de la ley, al 31 de diciembre del mismo año, es precisamente el que comienza después de la vigencia de la ley»*; a propósito de lo cual explicó que la palabra periodo incorporada en la norma constitucional, *«por estar libre de cualquier calificativo, no coincide con la noción, más restringida, del periodo gravable anual característico del impuesto a la renta y complementarios»*. Por ese motivo la sentencia juzgó constitucional el descuento por las donaciones efectuadas a las universidades del 22 al 31 de diciembre de 1995, porque esos días constituían *«un periodo posterior a la*



*vigencia de la ley».*

Paradójicamente, la providencia quedó inscrita en los anales jurisprudenciales, no por la *ratio decidendi* señalada, susceptible de críticas, ninguna de ellas pertinente para el análisis que nos convoca, sino porque enunció, como argumento no determinante de la decisión adoptada, la razón que habilitaría constitucionalmente para que la norma beneficiosa a los intereses de los contribuyentes se aplique desde el mismo periodo en que se expide. Mencionó que:

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 al 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.

5- El argumento fue rápidamente aceptado y celebrado por la comunidad jurídica, pues condujo a flexibilizar, sin incurrir en riesgos correlativos, la prohibición absoluta de aplicación retroactiva de las normas tributarias contenida en los artículos 363 y 338 de la Constitución. Además, intuyó que la verdadera finalidad de la norma prevista en el artículo 338 de la Constitución para establecer una regla especial de inicio de la vigencia de las disposiciones tributarias (con el ánimo de proscribir la retroactividad impropia) es la de proteger la seguridad jurídica y la confianza de los sujetos pasivos, principios que no se ven afectados por las nuevas leyes que benefician a los contribuyentes al reducir su carga tributaria, formulación que al día de hoy se acepta generalizadamente. Así, un argumento incluido de pasada en la sentencia le abrió espacio en nuestro derecho constitucional al reconocimiento de que el legislador tiene la potestad de dotar de efectos retroactivos impropios a las normas tributarias que no afectan la seguridad jurídica, cuestión que con décadas de anticipación había reconocido la jurisprudencia constitucional comparada<sup>1</sup>.

6- Con todo, no se afirmó allí el criterio de «*favorabilidad*» en la aplicación de las normas tributarias que le atribuye la parte demandante en el presente proceso. La Corte Constitucional ni siquiera empleó esa expresión, ni señaló que fuese un imperativo constitucional asignarle vigencia inmediata (*i.e.*

---

<sup>1</sup> Lo hizo, desde la sentencia del Tribunal Constitucional alemán, *Bundesverfassungsgericht*, del 19 de diciembre de 1961, reiterada en varias de sus sentencias posteriores (BverfGE 23, 93; 32, 123; 50, 193; 68, 222; entre otras) y en sentencias de otros tribunales constitucionales, como el español (SSTCE nros. 06 de 1983, 126 de 1987 y 182 de 1997).



retroactiva impropia para el caso de los impuestos de periodo) a las disposiciones tributarias beneficiosas a los intereses del contribuyente. Tan solo aceptó que tal clase de normas «*pueden*» tener esos efectos temporales. Pero esta aceptación da lugar a un problema jurídico subsiguiente no atendido explícitamente en la providencia, el de determinar a quién le corresponde atribuirle vigencia general inmediata a las normas tributarias de esas características, superando las previsiones del último inciso del artículo 338 superior: ¿al legislador a través de un pronunciamiento expreso en ese sentido o a cualquier operador jurídico a través de un ejercicio interpretativo?

En últimas, por las características del caso juzgado se le daba una respuesta implícita a esa cuestión: en la medida en que la propia norma acusada (*i.e.* el artículo 87 de la Ley 223 de 1995) era la que ordenaba que el beneficio tributario se aplicaría «*a partir de la vigencia de la presente ley*», entonces en el caso concreto la posibilidad que estaba reconociendo el máximo intérprete de la Constitución estaba ligada a una decisión legislativa, que no a una deducción del operador jurídico.

Independientemente de lo anterior, lo cierto es que la proclamación que hizo de pasada la sentencia C-527 de 1996 se convirtió en una cita ritual en ulteriores providencias relativas a las implicaciones de los artículos 363 y 338 de la Constitución. Son ejemplos las citas que a ella se hacen en las sentencias C-006 de 1998 (MP: Antonio Barrera Carbonell), C-1251 de 2001 (MP: Clara Inés Vargas Hernández), C-430 de 2009 (MP: Juan Carlos Henao Pérez), C-686 de 2011 (Gabriel Eduardo Mendoza Martelo) y C-878 de 2011 (MP: Juan Carlos Henao Pérez), entre tantas.

7- A continuación, el máximo intérprete de la Constitución hizo afirmaciones en la sentencia C-185 de 1997 (MP: José Gregorio Hernández) que generaron confusión en la comunidad jurídica y que corren el riesgo de dejar, aun hoy, la impresión de que, pese a los dictados del último inciso del artículo 338 de la Constitución, es forzosa la aplicación inmediata de las normas beneficiosas para los contribuyentes, desde el inicio del mismo periodo en que se expiden, planteamiento que precisamente es el que formulan quienes ejercen la acción pública de nulidad objeto de decisión.

Señaladamente, sostuvo la Corte Constitucional en esa sentencia que «*las derogaciones tributarias, cuando benefician al contribuyente, tienen efecto general inmediato y, por lo tanto, principian a aplicarse a partir de su promulgación, a menos que el legislador, de manera expresa, advierta lo contrario*».



Para los demandantes esas frases tienen el carácter de precedente judicial imperante, a partir del cual surgiría la nulidad del Concepto demandado, debido a que lo desacata al negar la «*favorabilidad*» como criterio de aplicación de las normas tributarias. Al respecto observa la Sala que, aunque resuenen, las afirmaciones transcritas de la sentencia no representan verdaderos precedentes judiciales en los términos del artículo 48 de la Ley 270 de 1996, interpretado en la Sentencia C-621 de 2015, porque no se integran en la *ratio decidendi* del caso y, además, porque fueron neutralizadas rápidamente por la sentencia C-063 de 1998, omitida por los accionantes en su argumentación.

7.1- Resulta necesario estimar lo juzgado, considerado y decidido en esa sentencia C-185 de 1997. El convocante solicitó que se juzgara la constitucionalidad del aparte del artículo 285 de la Ley 223 de 1995 que derogó el «*parágrafo único [sic] del artículo 115*» del Estatuto Tributario (que había sido adicionado a esa codificación por el artículo 11 de la Ley 6.<sup>a</sup> de 1992), toda vez que desde la perspectiva del principio constitucional de equidad tributaria le asignaba un trato diferenciado a los contribuyentes del impuesto sobre la renta cuya declaración correspondiente al periodo 1995 arrojara un saldo a favor, en comparación con aquellos para los cuales el resultado fuera un saldo a cargo. El planteamiento traía causa en lo siguiente: señalaba la acusación que los primeros podrían deducir de la base gravable del impuesto sobre la renta la cuantía causada por dicho periodo de la figura tributaria denominada «*contribución especial a cargo de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta*» establecida en el artículo 248-1 del ET (también introducido por el artículo 11 de la Ley 6.<sup>a</sup> de 1992), mientras que los últimos no<sup>2</sup>.

El análisis desplegado por la Corte Constitucional se dirigió a verificar si el tratamiento denunciado como inicuo surgía a partir de los *términos de comparación* propuestos por el actor, labor que el Alto Tribunal adelantó en el fundamento jurídico nro. 3 de la sentencia. En él se expone que el motivo aducido «*para sustentar la inconstitucionalidad del precepto derogatorio reside en una supuesta ruptura de la igualdad entre los contribuyentes*» y

---

<sup>2</sup> En su día, el artículo 11 de la Ley 6.<sup>a</sup> de 1992 estableció una prestación tributaria temporal (entre 1993 y 1997), que integró en el artículo 248-1 del ET, a la cual denominó «*contribución especial a cargo de los contribuyentes del impuesto sobre la renta*», cuya cuantía era del 25% del impuesto neto de renta correspondiente a cada uno de los periodos. Pero como mecanismo de alivio parcial de la carga exigida, la misma norma dispuso, mediante adición de un párrafo transitorio al artículo 115 del ET, que los montos pagados por ese tributo serían deducibles «*en la determinación del impuesto sobre la renta correspondiente al año en que se pague efectivamente en su totalidad*», esto es, por regla general, en el momento de presentar y pagar la declaración en el año siguiente a cada periodo, a menos de que el denunciado generase un saldo a favor, caso en el cual el tributo extraordinario se habría pagado y sería deducible en el mismo año de su causación.



que, si bien el razonamiento es *«en apariencia impecable»*, *«el problema planteado desaparece si a la luz de una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales, se definen los efectos que en el tiempo tiene la derogación dispuesta por el legislador»*.

7.2- Pese a la imagen que transmite esa manifestación, lo cierto es que la Corte Constitucional no estaba resolviendo entonces la cuestión de los efectos temporales de las normas que derogan tributos, pues el juicio recaía sobre una cuestión distinta: la de qué tan equitativa resultaba la derogatoria de una deducción de la base gravable del impuesto sobre la renta, considerando la situación en la que se encontraban distintos grupos de obligados tributarios. Por lo mismo, no se juzgó la constitucionalidad de una norma beneficiosa que derogaba un tributo, sino la de una norma de agravación de la situación de los contribuyentes del impuesto sobre la renta que les impedía deducir erogaciones que en periodos anteriores sí tenían autorizadas. Además, como el juicio se planteó desde la perspectiva del principio de equidad, la técnica de decisión desplegada en la providencia fue la propia del *«test intermedio de igualdad»*, que parte de valorar los términos de comparación (*tertium comparationis*, en la terminología posterior de la Corte Constitucional) propuestos por el demandante entre dos situaciones jurídicas.

En efecto, para la época la Corte Constitucional comenzaba a gestar la estructura analítica básica del juicio de equidad en materia tributaria, que precisaría en venideras sentencias. De acuerdo con ese esquema, incipiente en la sentencia C-185 de 1997, los tratos desiguales en materia tributaria no deben evaluarse bajo un *«test débil de igualdad»* sino con uno intermedio (argumento cuya expresión completa se formuló en los fundamentos jurídicos nros. 5 y 6 de la sentencia C-183 de 1998, MP: Eduardo Cifuentes), según el cual *«para precisar si el trato diferente a dos grupos de situaciones o personas desconoce o no la igualdad es necesario establecer un criterio o tertium comparationis a partir del cual se pueda determinar si las situaciones o las personas son o no iguales»* (formulación concretada en el fundamento jurídico nro. 60 de la sentencia C-1191 de 2001, MP: Rodrigo Uprimy).

Para ese caso juzgado, consideró la Corte Constitucional que artículo 285 de la Ley 223 de 1995 al derogar el *«párrafo único [sic] del artículo 115»* del ET no implicaba el trato inicuo planteado por el demandante, bajo el entendido de que simultáneamente con la derogatoria de la posibilidad de deducir el tributo pagado se derogó el tributo mismo. En los términos textuales de la *ratio decidendi* de ese caso, consignada en el último párrafo de las consideraciones, manifestó la Alta Corte que *«pierde fundamento el cargo, porque la base de comparación propuesta por el actor, entre la norma*



*acusada y la Carta Política, descansa sobre el aludido supuesto, que si se aceptara llevaría a concluir en la violación del principio de igualdad. De modo que, no admitiéndolo la Corte, mal puede afirmarse que el legislador discriminó entre los contribuyentes».*

7.3- Así, antes que declarar la inconstitucionalidad del aparte demandado por violar la equidad, la Corte Constitucional propuso para el caso una lectura superadora de la desigualdad planteada, que le permitió, en el contexto de esa específica denuncia de inconstitucionalidad, fallar en favor de *«los apartes acusados del artículo 285 de la Ley 223 de 1995»*. Por esas circunstancias, no cabe entender que lo afirmado por la Corte Constitucional en esa providencia en el sentido de que *«las derogaciones tributarias, cuando benefician al contribuyente, tienen efecto general inmediato y, por tanto, principian a aplicarse a partir de su promulgación, a menos que el legislador, de manera expresa, advierta lo contrario»*, representa la expresión de las conclusiones de un análisis completo, depurado, reflexivo, deseado, general y válido para todos los casos sobre los efectos que tienen en el tiempo las normas derogadoras de tributos. Aunque altílocuo, se trata de un argumento accidental, de un *obiter dictum* que no constituye un criterio de decisión de casos siguientes, pues se dijo solo para superar la eventual desigualdad de una norma que había derogado una deducción tributaria.

8- Con todo, a lo largo de los años la reiterada cita descontextualizada del párrafo transcrito de la sentencia C-185 de 1997 llevó a entender que la Corte Constitucional estableció la *«favorabilidad»* como un criterio de aplicación de las normas tributarias en el tiempo. La conclusión es desacertada por varios motivos. El más relevante es que el juicio no se siguió sobre una norma adversa a los intereses de los contribuyentes, de modo que nada de lo que se haya manifestado en la sentencia sobre aplicación de las normas beneficiosas tiene el alcance de *ratio decidendi*.

9- Además, muy poco tiempo después la propia Corte Constitucional ajustó en una nueva providencia los perniciosos alcances de aquello que se afirmó de pasada en la sentencia C-185 de 1997 en torno a los efectos en el tiempo de la derogatoria de las obligaciones tributarias. Lo hizo en la sentencia C-063 de 1998 (MMPP: Jorge Arango Mejía y José Gregorio Hernández), en la cual falló la demanda de inconstitucionalidad instaurada contra el artículo 99 de la Ley 223 de 1995 en el aparte en que dispuso *«suprímese a partir del año 1996 la contribución especial creada mediante el artículo 11 de la Ley 6.<sup>a</sup> de 1992»*, asunto que amerita una explicación adicional:

9.1- Por cuenta de la descuidada técnica legislativa seguida en la aprobación de la Ley 223 de 1995, sucedió que derogó en dos artículos cuyo contenido



no era uniforme la contribución especial a la que nos hemos referido. De un lado, el artículo 99 dispuso que se suprimía el tributo «a partir del año gravable 1996» y, del otro, el artículo 285 estableció que el artículo 248-1 del ET, que contenía el tributo, quedaba derogado «a partir de la publicación de la ley» (i.e. del 22 de diciembre de 1995)<sup>3</sup>. Al pronunciarse sobre la primera de las normas, señaló la Corte Constitucional que el inciso segundo del artículo 99 de la Ley 223 de 1995 fue directamente derogado por el artículo 285 de la misma ley, motivo por el cual el fallo a dictar sería inhibitorio, por sustracción de materia, sin perjuicio de lo cual en el fundamento jurídico nro. 5 el Alto Tribunal reelaboró su doctrina acerca del día desde el cual se había suprimido la contribución especial creada por el artículo 11 de la Ley 6.<sup>a</sup> de 1992. Así, se retractó expresamente de cuanto había afirmado en la sentencia C-185 de 1997 sobre la retroactividad impropia de las disposiciones beneficiosas para los contribuyentes.

Textualmente sostuvo (subrayas añadidas por esta Sala):

... la derogación del artículo que estableció la contribución especial ... en ningún caso pudo tener efecto retroactivo (a partir del día 1.º de enero de 1995). Tal retroactividad, para que fuera posible, habría tenido que establecerse expresamente por el legislador. En parte alguna aparece en la ley la decisión del legislador de dar efecto retroactivo a la derogación del artículo 248-1 del Estatuto Tributario.

No existiendo, como no existió, retroactividad, hay que concluir que la contribución fue obligatoria desde el primero de enero de 1995, hasta el día 22 de diciembre del mismo año, como se ha dicho. Y que solo dejó de ser obligatoria durante los últimos nueve (9) días de 1995.

En esta forma, la Corte Constitucional adiciona y precisa las consideraciones expuestas en la sentencia C-185 de 1997 ...

9.2- La necesidad de hacer la precisión transcrita era tan marcada, que en el fundamento jurídico nro. 7 se manifestó que «se advierte que lo decidido en la parte motiva de esta sentencia guarda una relación estrecha, directa e inescindible con la parte resolutive de la misma. Todo lo dicho en la parte motiva es básico, necesario e imprescindible para servir de sustento a la decisión inhibitoria adoptada»; con lo cual el ordinal segundo de la parte resolutive dispuso: «en lo referente a la obligatoriedad de la contribución especial creada por el artículo 11 de la Ley 6.<sup>a</sup> de 1992, durante el año gravable 1995, téngase en cuenta lo dicho en la parte motiva de esta

---

<sup>3</sup> Y ese no era el único ejemplo de las contradicciones internas de la ley. Entre muchos, se puede ver como el artículo 285 que consagró las derogatorias y vigencias, dispuso en la frase final que «continúa vigente el Decreto 2816 de 1996, la Ley 191 de 1995 y la Ley 18 de 1995 y las demás que sean contrarias a las presentes normas» (subrayas añadidas).



*sentencia».*

9.3- De esta suerte, tampoco en la sentencia C-185 de 1997 reside el precedente en pro de la favorabilidad como criterio de aplicación temporal de las disposiciones tributarias que la parte demandante le atribuye.

10- Igualmente, a la fecha tampoco puede afirmarse que se encuentra tal precedente en la sentencia C-006 de 1998 (MP: Antonio Barrera Carbonell), que es la siguiente invocada en la demanda de nulidad en contra del Concepto de la DIAN.

En ese caso, también se accionó contra la norma de derogatorias y vigencias de la Ley 223 de 1995 (artículo 285) por haber dispuesto que la ley regiría «*a partir de la fecha de su publicación*». La decisión adoptada en la providencia fue la de declarar constitucional la disposición, aunque acatando lo decidido en la sentencia C-185 de 1997 acerca de la derogatoria del «*parágrafo único [sic] del artículo 115*» del ET. Pero se resolvió en el ordinal segundo que la declaratoria de constitucionalidad se hacía bajo el entendido de que las normas relacionadas en el artículo 285 de la Ley 223 de 1995 «*que derogan tributos o establecen medidas que eximen de obligaciones a los contribuyentes o disminuyen éstas, tienen efecto general inmediato, y principian a aplicarse a partir de la promulgación de las normas que las establecen, a menos que el legislador expresamente haya establecido reglas específicas para su vigencia*», decisión que estaba directamente determinada por lo considerado en los dos párrafos finales del fundamento jurídico nro. 3.3, según los cuales:

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

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

El primero de esos párrafos va en el sentido de lo que había identificado la sentencia C-527 de 1996 acerca de que la retroactividad impropia de las normas beneficiosas a los contribuyentes no afecta su seguridad jurídica, por lo cual no reñiría con los valores protegidos en el último inciso del artículo 338 de la Constitución; pero, en lugar de contener allí su análisis, dio el paso de elevar a proclamación, con valor de *ratio decidendi*, a la reflexión que



sobre la aplicación inmediata y automática de las normas beneficiosas a los contribuyentes había inaugurado la sentencia C-185 de 1997.

Si bien pareciera existir allí un precedente que le daría la razón a quienes conforman la parte actora del presente juicio, existen dos razones que impiden tal reconocimiento.

10.1- De la primera se dio cuenta párrafos arriba, toda vez que en la posterior sentencia C-063 de 1998 se reencausó la línea argumental que estaba comenzando a abrirse paso con las sentencias C-185 de 1997 y C-006 de 1998. En toda regla, esa sentencia C-063 de 1998 (no contemplada por los demandantes) representó un caso de *overruling* o cambio de precedente, pues se moduló la fuerza vinculante de las consideraciones planteadas a partir de la sentencia C-185 de 1997, toda vez que el propio tribunal encontró que se habían afirmado de forma muy amplia y requería precisar que la derogatoria de tributos en ningún caso podría tener efectos retroactivos (impropios), a menos de que lo señalara expresamente el legislador. La segunda razón obedece a que las proclamaciones hechas en la sentencia C-006 de 1998 confrontan axiológicamente el sistema constitucional colombiano porque contrarían el ordinal 1.º del artículo 150 de la Constitución, que fija como competencia privativa del legislador derogar las leyes que componen el ordenamiento, y porque instauran un prejuicio interpretativo cuyo razonamiento de base es una equiparación entre las normas punitivas y las impositivas, desatendiendo que unas y otras responden a justificaciones y bases teóricas diversas.

10.2- En efecto, la única circunstancia para la que se prevé la «*favorabilidad*» o «*retroactividad in bonus*» es la consagrada en el artículo 29 constitucional, por medio del cual se fijan los criterios de aplicación de las normas en las cuales el Estado ejerce el *ius puniendi*. En ese ámbito, la prohibición estricta de retroactividad obedece a las exigencias propias del principio de legalidad (*lex praevia, scripta y stricta*) como garantía de seguridad jurídica y materialización del principio de culpabilidad, en la medida en que no es posible justificar la infracción atribuida al sujeto, si no existe la ley que le otorga tal connotación a la conducta.

Sin perjuicio de lo anterior, simultáneamente se dispone de manera expresa en la norma constitucional que «*la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable*». El fundamento de esa «*favorabilidad*» o «*retroactividad in bonus*» está ligado a los fines que justifican la imposición de sanciones o penas. No se trata de una regla contemplada para resolver conflictos relacionados con la eficacia temporal de dos normas respecto de las cuales se encuentra plenamente



definido el momento de inicio de su vigencia, sino de una regla de valoración sobre el reproche atribuible a una conducta cuando la ley que establecía su desvalor para la época en que fue realizada cede por cuenta de una posterior decisión legislativa que disminuye o elimina por completo el reproche punitivo que se le venía otorgando a la acción.

Esa categoría de conceptos para definir las normas aplicables a un caso no es trasladable desde el ámbito penal al tributario, pues delitos y tributos no son instituciones conmutables. El desvalor de los primeros, que propicia el correspondiente nivel de reproche, de ninguna manera está presente en los segundos, que constituyen una realización del principio de solidaridad dirigido a brindarle al Estado los medios financieros con los cuales atender las tareas que le han sido asignadas constitucional y legalmente. Sobre el particular, esta Sección ya se había pronunciado de manera clara en la sentencia del 10 de julio de 2003 (exp. 13453 CP: Juan Ángel Palacio Hincapié), en los siguientes términos:

... 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.

10.3- Es así que, incluso si la tesis afirmada en la sentencia C-006 de 1998 sobre la aplicación en el tiempo de las normas tributarias no hubiera sido corregida desde la sentencia C-063 de 1998, no cabría reconocerla como un precedente judicial de obligatorio acatamiento por parte de la Administración, dado que resulta contraria a los valores, objetivos, principios y derechos en los que se fundamenta el ordenamiento jurídico y se haría necesario, mediante un ejercicio argumentativo actual, evitar prolongar en el tiempo el error axiológico en el que incurre.

Habida cuenta de esas razones, tampoco cabe reconocerle a la sentencia C-006 de 1998 el carácter de precedente constitucional de obligatorio acatamiento sobre la aplicación en el tiempo de las normas beneficiosas relativas a impuestos de periodo; mucho menos si se tiene en cuenta que la propia Corte Constitucional advirtió en el fundamento jurídico nro. 3.4 de la sentencia que *«dada la especificidad de los cargos de la demanda y al análisis que en concreto se ha realizado en esta providencia, los efectos de la cosa juzgada que conlleva el presente pronunciamiento son relativos, es decir, únicamente con respecto a las cuestiones planteadas por los actores en su demanda»*.



11- Respecto de las otras providencias que la parte actora señala como precedentes no acatados por el acto acusado, observa la Sala que no tienen tal alcance, por distintas circunstancias, aunque incorporen en su texto referencias a los criterios de aplicación de las normas tributarias en el tiempo. Lo anterior, porque se trata de casos en los que las normas que se juzgaron no estaban relacionadas con la aplicación retroactiva impropia de disposiciones que resultaran beneficiosas a los contribuyentes.

11.1- Señaladamente, en la sentencia C-926 de 2000 (MP: Carlos Gaviria Díaz) se juzgó el artículo 18 de la Ley 488 de 1998, que estableció hacia futuro un término de cinco años para deducir en la base gravable del impuesto sobre la renta el IVA pagado en la adquisición de activos fijos; en la sentencia C-1251 de 2001 (MP: Clara Inés Vargas Hernández) se estudió la constitucionalidad de la Ley 601 de 2000, por medio de la cual se reguló hacia futuro la base gravable del impuesto predial; en la sentencia C-430 de 2009 (MP: Juan Carlos Henao Pérez) se decidió sobre el inciso del artículo 1.º de la Ley 1250 de 2008 por medio del cual se dotó de efectos retroactivos propios, es decir, relacionados con periodos ya culminados, el monto de las cotizaciones al régimen contributivo de salud; en la sentencia C-878 de 2011 (MP: Juan Carlos Henao Pérez) se pronunció la Corte Constitucional sobre el artículo 8.º de la Ley 1430 de 2010 que le asignó efectos retroactivos a una figura cuyo contenido no era tributario sino sancionador; y en la sentencia C-785 de 2012 (MP: Jorge Iván Palacio Palacio) se analizó el parágrafo 3.º del artículo 1.º de la Ley 1430 de 2010 por medio del cual se dispuso que solo quienes hubieran solicitado la suscripción de contratos de estabilidad tributaria con anterioridad al 01 de noviembre de 2010 podrían pedir que se pactara la estabilidad por tres años del beneficio de la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos.

Como se ve, en ninguno de esos casos la Corte Constitucional se pronuncia con carácter vinculante, decisivo para lo que aquí nos ocupa, sobre las específicas cuestiones a las cuales se refiere el Concepto acusado, *i.e.* los criterios temporales de aplicación de las nuevas disposiciones tributarias que regulan, de manera «favorable para el contribuyente», «un impuesto de periodo». En consecuencia, no cabe contrastar el acto acusado con las afirmaciones contenidas en esas providencias, ni pueden aceptarse como criterios de decisión judicial las citas descontextualizadas de los análisis que allí se hubieren realizado de manera adjunta a lo que efectivamente se estuviere decidiendo.

11.2- Tampoco constituyen precedentes del asunto abordado en el acto acusado las sentencias de esta Sección citadas en la demanda (*i.e.* del 03 de marzo de 2011, exp. 17443, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 07



de abril de 2011, exp. 17315, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; y del 19 de mayo de 2011, exp. 17317, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), pues en todas ellas se analiza la aplicación en el tiempo de las nuevas normas relativas al impuesto de timbre, que es instantáneo y no periódico.

11.3- De todas las jurisprudencias citadas, solo resulta ser pertinente a la acusación la sentencia de la Corte Constitucional C-686 de 2011 (MP: Gabriel Eduardo Mendoza Martelo), que conceptuó sobre la constitucionalidad del artículo 16 de la Ley 1429, del 29 de diciembre de 2010, que dispuso que los apoyos económicos no reembolsables entregados por el Estado a empresas a título de capital semilla para el emprendimiento tendrían en el impuesto sobre la renta la calificación jurídica de ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, «*a partir del año 2010, inclusive*». La norma resultó ser constitucional. Pero no se puede perder de vista que tuvo efectos inmediatos porque su contenido era beneficioso a los contribuyentes que se encontraban en esa situación y porque así lo ordenó el legislador. Es decir, que su aplicación para el mismo periodo en que se promulgó no surgió por efecto del criterio de «*favorabilidad*» que aquí alegan los demandantes, sino por expresa disposición legislativa, lo cual recalzó la Corte Constitucional al considerar que «*en relación con el beneficio comentado, el legislador estableció una regla específica para su vigencia*». Por tanto, si bien se trata de un pronunciamiento judicial relativo al mismo tema del cual se ocupa el acto acusado, no constituye un precedente judicial desatendido.

12- En resumidas cuentas, esta Sala juzga que, por las razones arriba expuestas con detalle, no existe el precedente jurisprudencial alegado en la acusación. Así las cosas, ni de la Constitución, ni de la ley, ni de la jurisprudencia vigente, surge el principio de favorabilidad como un mandato que imponga la forzosa aplicación inmediata de las normas que modifican de manera beneficiosa los elementos de los tributos de periodo. Por esa razón, no entraña ninguna ilegalidad el acto acusado pues, tanto en la tesis que afirma como en el análisis jurídico que realiza, deja en claro que en el ámbito tributario la «*favorabilidad*» no representa un precepto que habilite al destinatario de la norma a plantear la aplicación de la disposición novedosa antes de que inicie su vigencia, a partir de ejercicios interpretativos sobre el favor o desfavor que conlleva.

13- Atendiendo a ese dato jurídico, la Sala ya había declarado en una ocasión anterior la legalidad del concepto acusado (sentencia del 23 de noviembre de 2018, exp. 22392, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto). Se procederá por tanto en el presente proceso a declarar de oficio la excepción de cosa juzgada, en relación con la solicitud de nulidad del Concepto nro.



018128, del 19 de junio de 2015, proferido por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, obedeciendo a lo dispuesto en el ordinal 6.º del artículo 180 del CPACA.

14- Por último, la Sala advierte que no procede la condena en costas porque se trata de una controversia en la que se ventila un interés público (artículo 188 del CPACA).

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

**FALLA:**

1. **Declarar** de oficio la excepción de cosa juzgada respecto de la solicitud de nulidad del Concepto nro. 018128, del 19 de junio de 2015, expedido por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.
2. **Levantar** la medida cautelar de suspensión provisional, decretada mediante auto del 07 de diciembre de 2016.
3. Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese, cúmplase.

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

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Presidente de la Sala

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Ausente con excusa

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

