

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

ESTEBAN HINESTROSA

**UNIVERSIDAD EAFIT
ESCUELA DE DERECHO
MEDELLIN
2018**

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

ESTEBAN HINESTROSA

**Trabajo de grado presentado para optar al
título de Abogado**

Asesor: Sergio Duque López

**UNIVERSIDAD EAFIT
ESCUELA DE DERECHO
MEDELLIN
2018**

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

Nota de aceptación

Firma del presidente del jurado

Firma del jurado

Firma del jurado

Medellín, noviembre de 2018

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

TABLA DE CONTENIDO

PREGUNTA PROBLEMA	5
OBJETIVOS	5
a. GENERAL.....	5
b. ESPECÍFICOS.....	5
INTRODUCCIÓN	6
CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS	9
a. TASAS Y CONTRIBUCIONES:.....	10
a. IMPUESTOS:.....	13
EFICACIA TEMPORAL DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS:	15
NATURALEZA JURÍDICA DEL IMPUESTO PARA LA EQUIDAD – CREE.....	18
a. ELEMENTOS ESENCIALES:	19
PRINCIPIOS QUE RIGEN EL DERECHO TRIBUTARIO:.....	22
a. JUSTICIA TRIBUTARIA	23
b. EQUIDAD	27
c. PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA, BASADO EN LA IRRETROACTIVIDAD.	28
c. PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD	33
DESARROLLO DEL PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA:.....	36
a. CORTE CONSTITUCIONAL:.....	37
d. CONSEJO DE ESTADO.....	50
e. DIAN.....	66

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

VALOR NORMATIVO DE LA JURISPRUDENCIA Y ANÁLISIS DEL CASO A TRATAR.	77
CONCLUSIONES.....	85
BIBLIOGRAFÍA.....	86

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

PREGUNTA PROBLEMA

¿La derogatoria que hace la Ley 1819 de 2016 de las normas que regulan el impuesto sobre la renta para la equidad –CREE- tiene aplicación inmediata y en consecuencia no procede su declaración y pago para el año 2016; o por el contrario sólo rige a partir del periodo gravable 2017, siendo obligatorio para los contribuyentes su declaración y pago por el año gravable 2016?

OBJETIVOS

a. GENERAL

Determinar si de acuerdo con el ordenamiento jurídico colombiano, la Ley 1819 de 2016 que deroga los artículos que regulan el impuesto de renta para la equidad – CREE se aplica desde su entrada en vigencia, es decir desde el 29 de diciembre de 2016, y por ende no se debería cobrar

2016.

b. ESPECÍFICOS

- (i) Conocer y desarrollar la jurisprudencia de la Corte Constitucional respecto a la aplicación inmediata de las normas que afecten estructuralmente los impuestos de periodo cuando las mismas son favorables a los contribuyentes.

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

- (ii) Conocer y desarrollar la jurisprudencia del Consejo de Estado respecto a la ley aplicable de los impuestos que estaba vigente al inicio del periodo, sin importar si es favorable o no al contribuyente.
- (iii) Conocer y entender el alcance del Concepto DIAN 18128 de junio de 2015 respecto al problema jurídico que se plantea.
- (iv) como el orden jerárquico de los entes judiciales que se contraponen en el presente caso.
- (v) Establecer la diferencia entre impuestos de periodo y otro tipo de impuestos
- (vi) Establecer el alcance los conceptos que establecen las entidades administrativas y específicamente la DIAN.
- (vii) Determinar doctrinariamente las principales posiciones respecto al problema jurídico que nos atañe.

INTRODUCCIÓN

El impuesto de renta para la equidad – CREE fue creado por la Ley 1607 de 2012 para ser un impuesto anual con una duración indefinida, el cual se generaría por la percepción de ingresos cuya tasa era del 9%. Al ser un impuesto de periodo (anual), su base sería el resultado de los ingresos generados dentro del periodo

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

de aplicación, así que su consolidación y por ende la obligación de pagarlo, solo ocurre al instante en que finaliza el año gravable, esto es el 31 de diciembre.

Por su parte la Ley 1819 de 2016, que entra a regir a partir de promulgación como textualmente se establece, esto es el 29 de diciembre de 2016, deroga los artículos que regulan el impuesto de renta para la equidad – CREE.

El problema jurídico que se plantea entonces, es determinar si de acuerdo a los artículos 338 y 363 de la Constitución Política Colombiana, y si de acuerdo a la jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado, la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016 respecto a la derogación del impuesto del CREE, se aplica desde su entrada en vigencia, es decir desde el 29 de diciembre de 2016, y por ende no se debería cobrar ni pagar el impuesto al CREE correspondiente al año gravable de 2016.

Si bien es cierto que el artículo 338 de la Constitución Política Colombiana es claro cuando dispone que las normas que regulan impuestos no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la entrada de la Ley, y que el artículo 363 de la Carta Magna dispone la prohibición de aplicar leyes tributarias de manera retroactiva, no es menos cierto que estas disposiciones se crearon con el fin de impedir que se aumenten las cargas del contribuyente, modificando las regulaciones en relación con períodos vencidos o en curso. Por otra parte, la Corte Constitucional mediante diferentes fallos, ha interpretado que si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, por razones de justicia y equidad, sí se podría aplicar en el mismo período sin quebrantar los artículos 338 y 363 de la Constitución. Así las cosas, se daría una aplicación inmediata de las normas que afecten estructuralmente los impuestos de periodo cuando las mismas son favorables a los contribuyentes.

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

En contraposición con lo dispuesto por la jurisprudencia de la Corte Constitucional, el Consejo de Estado ha sido claro, salvo algunos fallos aislados, que la ley aplicable de los impuestos era la que estaba vigente al inicio del periodo, sin importar si es favorable o no al contribuyente, además aduce que el principio de favorabilidad no se puede trasladar del derecho penal al derecho tributario pues la creación y aplicación de impuestos no son una sanción como tal, sino una carga de los contribuyentes/ciudadanos para alivianar las cargas estatales propias de un Estado Social de Derecho.

Para el desarrollo de este trabajo, se iniciará con una breve descripción de qué es un impuesto, las normas que lo regulan y su entrada en vigencia; posteriormente, se entrará a definir el la naturaleza jurídica del CREE y los principios aplicables. Finalmente se concluirá si es posible dar aplicación al principio de favorabilidad en materia sustancial tributaria.

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

situación que ha determinado que la legislación sobre el particular no sea la más afortunada. En efecto, la ausencia de precisión por parte del legislador y de una doctrina que contribuya a decantar estos conceptos deja en manos de la jurisprudencia respecto de los casos particulares- en los cuales tenga incidencia esta caracterización- la delimitación de una amplia gama de conceptos.”¹

Lo anterior, se encuentra soportado por la jurisprudencia en la Sentencia C-621 del 2013 de la Corte Constitucional, tal y como se transcribe a continuación:

“... tributo es un género que contiene diferentes especies, y aunque la constitución no tiene una terminología unívoca, a partir de los términos consignados en el artículo 338 de la Constitución, la jurisprudencia de esta Corte ha concluido que los tributos pueden ser de tres clases: impuestos tasas y contribuciones”

No obstante lo anterior, la jurisprudencia y la doctrina han hecho ciertas distinciones entre estas categorías las cuales se expondrán a continuación:

a. TASAS Y CONTRIBUCIONES:

Son erogaciones que se hacen a favor de una actividad administrativa que se encuentra encaminada a satisfacer intereses generales, bajo ciertos límites y que producen en el contribuyente un beneficio sobre sus bienes.

¹ INSIGNARES GÓMEZ, Roberto y PIZA RODRÍGUEZ, Julio Roberto. Concepto de Tributo, Tomado de La Obligación Tributaria y sus Fundamentos Constitucionales. Bogotá. Universidad Externado de Colombia. 2015. P 282

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

Las tasas, se pueden definir como aquellas prestaciones pecuniarias a favor de un ente público establecidas por la ley cuyo hecho generador consiste en:

“(i) La prestación de servicios o la realización de actividades que afectan de manera particular al sujeto obligado, siempre que estos servicios y actividades no sean de solicitud voluntaria por parte de los obligados y que su prestación no sea susceptible de desarrollarse por el sector privado y (ii) la utilización privativa o el aprovechamiento espacial del dominio público.”²

En la sentencia C-465 de 1993, la Corte Constitucional las definió como:

“Aquellos ingresos tributarios que se establecen unilateralmente por el estado, pero sólo se hacen exigibles en el caso de que el particular decida utilizar el servicio público correspondiente. Es decir, se trata de una recuperación total o parcial de los costos que genera la prestación de un servicio público; se autofinancia este servicio mediante remuneración que se paga a la entidad administrativa que lo presta.

Toda tasa implica una erogación al contribuyente decretada por el estado por un motivo claro, que para el caso, es el principio de razón suficiente: por la prestación de un servicio público específico. El fin que persigue la tasa es la de la financiación del servicio público que se presta.

La tasa es una retribución equitativa por un gasto público que el Estado trata de “compensar” en un valor igual o inferior, exigido de quienes, independientemente de su iniciativa dan origen a él”

² INSIGNARES GÓMEZ, Roberto y PIZA RODRÍGUEZ, Julio Roberto. Concepto de Tributo, Tomado de La Obligación Tributaria y sus Fundamentos Constitucionales. Bogotá. Universidad Externado de Colombia. 2015. P 289

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

Así, se puede concluir que las tasas son el precio que cobra el estado por un servicio público ofrecido, que guarda relación directa con los beneficios recibidos, mediante el cual se pretende recuperar el costo que le representa al Estado la prestación del servicio. Adicionalmente, este pago es obligatorio para acceder al servicio, pero únicamente será cobrado cuando el contribuyente lo solicite.

Por su parte, las Contribuciones se caracterizan porque el cobro de este concepto está encaminado a la financiación de obras públicas, la ampliación o creación de servicios públicos, proporcionando una ventaja o beneficio a quienes se les cobra.

Conforme a lo anterior, para que proceda entonces la caracterización de un tributo como Contribución, se deberán cumplir con los siguientes requisitos:

“(i) la realización de una obra o el establecimiento o ampliación de un servicio público y (ii) que se obtenga un beneficio por parte del contribuyente como consecuencia de dicha actividad administrativa.

[...] En consecuencia, el hecho generador de las Contribuciones especiales es la actividad de la administración consistente en el realización de obras públicas o la prestación de ciertos servicios [...] de manera que el beneficio que no es individual como en la tasa, sino general, ya sea en términos de un sector físico cuando deriva de una obra o servicio público.”³

³ INSIGNARES GÓMEZ, Roberto y PIZA RODRÍGUEZ, Julio Roberto. Concepto de Tributo, Tomado de La Obligación Tributaria y sus Fundamentos Constitucionales. Bogotá. Universidad Externado de Colombia. 2015. P 298

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

a. IMPUESTOS:

Por otro lado, los impuestos son tributos cuyo presupuesto no está recaudado para una actividad administrativa, cuyo cobro se realiza de manera indiscriminada a todo ciudadano y no a un grupo social profesional o socioeconómico determinado, no guarda relación directa e inmediata con el beneficio recibido por el contribuyente y el pago no es opcional ni se destina el importe a la prestación de un servicio público; es decir, son todos los demás recaudos efectuados por la administración tributaria a favor del estado que no cumplen con las características para ser Tasas o Contribuciones Especiales.

Otra característica relevante que tienen los impuestos es que, en concordancia con el artículo 359 de la C.P, está prohibido asignarle una destinación específica, z *“el principio de generalidad de los sujetos obligados y por la destinación indiscriminada a sufragar los gastos e inversiones públicas sin contraprestación específica para los contribuyentes”*⁴

Se aclara que por disposición de la Sentencia C-040 de 1993 de la Corte Constitucional, esta restricción únicamente aplica a las rentas nacionales de carácter tributario y no a las contribuciones especiales ni a los tributos de orden territorial. También se excluyen las rentas cuya destinación sea la inversión social.

A su vez, los impuestos pueden ser:

- (i) Personales o reales: los primeros se refieren a un recaudo derivado de las actividades de una persona, como por ejemplo el Impuesto sobre la Renta; los segundos se refieren a que su hecho generador se da por

⁴ INSIGNARES GÓMEZ, Roberto y PIZA RODRÍGUEZ, Julio Roberto. Concepto de Tributo, Tomado de La Obligación Tributaria y sus Fundamentos Constitucionales. Bogotá. Universidad Externado de Colombia. 2015. P 286

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

ciertos bienes que tienen relevancia económica, por ejemplo el impuesto predial.

- (ii) Periódicos o instantáneos: los impuestos periódicos son aquellos cuyo hecho generador se prolonga a través del tiempo, mientras que los instantáneos se causan en un momento determinado.

- (iii) Directos o indirectos: los impuestos directos son los que gravan dependiendo de la capacidad económica, por ejemplo, el impuesto al patrimonio; los indirectos, en contraposición, son los que ignoran la capacidad económica para establecer el gravamen, por ejemplo, el impuesto al consumo. Frente a esta clasificación existen múltiples discusiones referentes a si el hecho de establecerlo como un porcentaje, sí implica que se acoge al principio de progresividad al gravar en proporción a la capacidad de consumo, pero como para efectos del presente trabajo no resulta relevante entrar en ella, no se profundizará más.

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

EFICACIA TEMPORAL DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS:

Las normas tributarias, al igual que las demás normas que existen en el ordenamiento jurídico colombiano, solo son vinculantes a partir de su promulgación que deberá cumplir con todos los requisitos legales de publicación para que tenga plena vigencia.

En principio, las leyes entran a regir dos meses a partir de su promulgación a no ser de que la misma norma establezca una fecha diferente, caso en el cual, entrará a regir en la fecha señalada, tal y como lo prevén los artículos 52 y 53 de la ley 4ta de 1913, reiterada en los artículos 1, 2, 5 y 8 de la ley 57 de 1985 que complementan los mandatos que se encuentran contenidos en los artículos 11 y 12 del Código Civil.

De igual forma para las normas tributarias, en específico, la que regula la entrada en vigencia de los impuestos de periodo, se establece una regla especial que señala que las normas que modifican los impuestos de periodo – cualquiera de sus elementos - únicamente entrarán a regir a partir del periodo siguiente a su promulgación.

En concordancia con lo anterior y con el artículo 363 de la C.P, que consagra la prohibición de irretroactividad de las normas tributarias, estas nuevas leyes que se expiden únicamente tienen efectos a futuro, pero como se abordará con mayor detalle más adelante en este trabajo, estas normas no se encuentran exentas de excepciones que ponen en tela de juicio la prohibición de irretroactividad de las normas tributarias.

Habiendo aclarado esto, las normas tributarias perderán vigencia cuando sean derogadas, transcurra el plazo por el cual estaban previstas, cuando sean declaradas inconstitucionales o haya una sentencia de nulidad.

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

En el caso de pérdida de vigencia por una derogatoria – que puede ser tácita o expresa - los efectos de dicho fenómeno, en principio, son únicamente a futuro, permitiendo que la norma derogada siga teniendo efectos en el futuro para todos los hechos económicos que ocurrieron durante la vigencia de esta ley.

Normalmente, el legislador no realiza la labor de entrar a verificar cada una de las normas que se ven derogadas por la entrada en vigencia de la nueva ley, optando *“se derogan todas las disposiciones que sean contrarias a la norma”* derivando que haya confusiones por múltiples interpretaciones sobre si son efectivamente contrarias o no a la norma.

Ahora bien, para el caso concreto resulta un problema en la aplicación de la entrada en vigencia de la ley 1819 de 2016, la cual entra en vigencia el 29 de diciembre de 2016, pues habrá que determinar el efecto de la derogatoria que hace la ley de las normas de la ley 1607 que consagraban la existencia del CREE en el ordenamiento jurídico colombiano.

Como ya se explicó con antelación, el CREE es un impuesto de periodo que se causa desde el 1º de enero hasta el 31 de diciembre de cada año, el cual había sido establecido con una duración indefinida; con la entrada en vigencia de la ley 1819 de 2016 el 29 de diciembre de ese mismo año, es decir, antes de que se acabara el periodo gravable de dicho impuesto, la norma es derogada.

El problema resulta de tres situaciones que son conflictivas entre sí:

- (i) La primera, es el mandato constitucional que señala que las normas que modifican algún elemento de los impuestos de periodo únicamente entrarán a regir a partir del periodo siguiente a la entrada en vigencia de la ley.

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

- (ii) La segunda, es la existencia de un principio de favorabilidad desarrollado por la Corte Constitucional que permite que las normas que benefician a los contribuyentes se apliquen de manera inmediata, ignorando la entrada en vigencia diferida.
- (iii) La tercera, es la interpretación que da el Consejo de Estado, como órgano máximo de interpretación fiscal, al alcance del principio de favorabilidad en materia de impuestos, que a la fecha únicamente permite su aplicación para temas sancionatorios más no sustanciales.

De esta forma, la presencia de estas 3 situaciones da lugar a que haya múltiples interpretaciones sobre el momento en que empieza a tener efecto la derogatoria del CREE, si es a partir del 1º de enero de 2017 o a partir del 29 de diciembre de 2016, implicando en este último caso, que el impuesto no se causó y por ende no hay lugar al pago del tributo por el año gravable 2016, todo lo cual se abordará a continuación en conjunto con la naturaleza jurídica del impuesto.

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

NATURALEZA JURÍDICA DEL IMPUESTO PARA LA EQUIDAD – CREE

Este tributo se creó mediante el artículo 20 de la ley 1607 de 2012, así:

“ARTÍCULO 20. IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD (CREE). Créase, a partir del 1o de enero de 2013, el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) como el aporte con el que contribuyen las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, en beneficio de los trabajadores, la generación de empleo, y la inversión social en los términos previstos en la presente ley.

También son sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta para la Equidad las sociedades y entidades extranjeras contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta por sus ingresos de fuente nacional obtenidos mediante sucursales y establecimientos permanentes. Para estos efectos, se consideran ingresos de fuente nacional los establecidos en el artículo 24 del Estatuto Tributario.”

De la lectura del artículo anterior, se puede concluir entonces que sí es un impuesto, pues cumple con los presupuestos señalados en anteriormente en este trabajo, es decir:

- (i) No está siendo recaudado para una actividad administrativa, pues las actividades de inversión social no son en sí una obra pública o la prestación de un servicio.
- (ii) El cobro se realiza de manera indiscriminada a todo ciudadano y no a un grupo social profesional o socioeconómico determinado.

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

- (iii) No guarda relación directa e inmediata con el beneficio recibido por el contribuyente, pues a pesar de tener una destinación específica – que se encuentra enmarcada en las excepciones a la prohibición – no necesariamente los que pagan dicho impuesto son los que reciben el beneficio.
- (iv) El pago no es opcional ni se destina el importe a la prestación de un servicio público.

Adicionalmente, también acoge las siguientes clasificaciones:

- (i) Personal: se causaba sobre ingresos de una persona, no por bienes con relevancia económica.
- (ii) Periódico: el impuesto se causaba por los ingresos percibidos en el periodo comprendido entre el 1º de enero hasta el 31 de diciembre de cada año, es decir, que su hecho generador se prolongaba a través del tiempo.
- (iii) Directo: es un impuesto que grava a las personas dependiendo de la capacidad contributiva, pues depende del patrimonio; esto se profundizará más adelante cuando se explique la depuración de la base gravable.

a. ELEMENTOS ESENCIALES:

Como todo tributo, para poder nacer a la vida jurídica tiene que tener un hecho generador, una base gravable, un sujeto pasivo, un sujeto activo y una tarifa.

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

- (i) Hecho generador: se encuentra consagrada en el artículo 1º del E.T, en el cual se señala que *“La obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo.”*, es decir, es el acontecimiento económico que da lugar al cobro de un impuesto.

Para el CREE, el artículo 21 de la Ley 1607 de 2012 consagra como hecho generador del CREE la obtención de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos del mismo.

- (viii) Base gravable: *“consiste en la magnitud o la medición del hecho gravado al cual se aplica la correspondiente tarifa, para de esta manera liquidar el monto de la obligación tributaria. Es decir, constituye el quantum del hecho generador sobre el cual se aplica la tarifa. En el caso del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, se calcula de la siguiente manera: Ingresos brutos susceptibles de incrementar el patrimonio, sin incluir las ganancias ocasionales (+) Rentas Brutas Especiales (-) devoluciones, rebajas y descuentos (-) ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional = Ingresos netos (-) Costos (-) Deducciones taxativamente señaladas (-) Rentas exentas (+) Renta por recuperación de deducciones = BASE GRAVABLE DEL CREE.”*⁵
- (ix) Sujeto pasivo: es sobre quién recae la obligación tributaria; para el CREE los sujetos pasivos eran sociedades y personas jurídicas y

⁵ Corte Constitucional, Sentencia C-393 de 2016.

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios y las sociedades extranjeras.

(x) Sujeto activo: es el acreedor de la obligación tributaria; en este caso es el Estado por medio de la DIAN.

(xi) Tarifa: es el porcentaje de la base gravable que constituye el impuesto. Para este impuesto es del 9% de la base gravable.

Como ya se hizo mención en el planteamiento del problema de este trabajo, este impuesto fue creado por la Ley 1607 de 2012 para ser un impuesto anual con una duración indefinida, el cual se generaría por la percepción de ingresos cuya tasa era del 9%.

Al ser un impuesto de periodo que se causaría entre el 1º de enero y el 31 de diciembre, su base sería el resultado de los ingresos generados dentro del periodo de aplicación, así que su consolidación y por ende la obligación de pagarlo, solo ocurre al instante en que finaliza el año gravable, esto es el 31 de diciembre.

Por su parte la Ley 1819 de 2016, que entra a regir a partir de promulgación como textualmente se establece, esto es el 29 de diciembre de 2016, deroga los artículos que regulan el CREE

Es evidente que no hay una respuesta clara para el problema planteado; dado lo anterior es necesario entrar a ponderar los principios y las normas que se contraponen en este análisis, para así determinar si bajo el principio de favorabilidad hay lugar a un beneficio para el contribuyente que derivaría del no pago del CREE para el año gravable 2016 por derogarse las normas que lo regulan antes de que consolidarse la obligación tributaria a cargo del contribuyente.

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

PRINCIPIOS QUE RIGEN EL DERECHO TRIBUTARIO:

En Colombia la C. P consagra en el artículo 363 una serie de principios que fundan y establecen el marco general para la imposición fiscal y parafiscal, así:

“El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.”

Se debe advertir, en concordancia con lo señalado por la jurisprudencia en múltiples sentencias, que estos principios no aplican para un único impuesto, sino que rigen el sistema general en conjunto, toda vez que estos principios son los que legitiman la actuación de la administración.

Es pertinente resaltar que estos principios que se establecen no son los únicos que existen para este sistema; la jurisprudencia ha desarrollado otros que complementan la actuación de la administración los cuales serán desarrollados posteriormente en esta monografía.

Cabe anotar el valor normativo que tienen estos principios; dada la naturaleza jurídica de los mismos, estos se plasman con una estructura abstracta de la cual, en muchas ocasiones, no es posible extraer una consecuencia jurídica clara. Lo que no implica que no tengan influencia normativa, por el contrario, dado el carácter plenamente normativo de la C.P, en la actualidad no existe discusión alguna sobre la relevancia constitucional de los mismos, pero ¿cuál es la función que cumplen dentro del sistema?. Para este efecto, la Corte Constitucional en la sentencia T-406 de 1992 los ha definido de la siguiente manera:

“Los principios Constitucionales [...], consagran prescripciones jurídicas generales que suponen una delimitación política y axiológica reconocida y,

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

en consecuencia, restringen el espacio de interpretación, lo cual hace de ellos normas de aplicación inmediata, tanto por el legislador como por el juez constitucional [...].

Los principios fundamentales del Estado son una pauta de interpretación ineludible por la simple razón de que son parte de la Constitución misma y están dotados de toda la fuerza normativa que les otorga el artículo cuarto del texto fundamental. [...]. En síntesis, un principio constitucional jamás puede ser desconocido en beneficio de otra norma legal o constitucional o de otro principio no expresamente señalado en la Constitución, pero puede, en ciertos casos, necesitar de otras normas constitucionales para poder fundamentar la decisión judicial.” (S.F.T.O)

Siendo así, se afirma que todo el Sistema Tributario debe estar subordinado a los principios señalados en la C.P y, que en consecuencia, cualquier norma que contradiga alguno de los mencionados será inconstitucional y deberá ser removida del ordenamiento.

Ahora bien, habiendo aclarado la relevancia constitucional de los mismos, se procederá a dar una explicación sobre el desarrollo que han tenido algunos de estos en materia jurisprudencial. Para el caso concreto se profundizarán el de Equidad, Justicia Tributaria, Seguridad Jurídica y Favorabilidad que son aquellos que influyen de manera directa sobre el caso en discusión.

a. JUSTICIA TRIBUTARIA

Este principio se encuentra consagrado en el numeral 9 del artículo 95 de la C.P, que señala lo siguiente:

“ARTICULO 95. La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades:

[...]

9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.”

Según la Corte Constitucional, este principio consiste en que la carga tributaria debe atender a la capacidad económica de los sujetos que están siendo gravados con los impuestos; de esta forma, en caso de que exceda esta capacidad económica la norma tributaria crearía un sistema injusto.

El problema de este principio surge en la definición y caracterización que le da la Corte, pues lo enmarca en la capacidad contributiva, y lo equipara con los principios de progresividad, eficiencia y equidad como se señalará a continuación:

(iv) Sentencia C-505 de 1999 donde consideró que:

“Los principios de justicia y equidad tributarios también imponen la obligación para el Estado de gravar, formal y materialmente por igual, a quienes realmente gozan de la misma capacidad económica, pues aquella es "un presupuesto o premisa inicial de la tributación". Por consiguiente, la justa distribución de las cargas públicas es un asunto de interés colectivo que exige, tanto a los particulares como a las autoridades, el deber de colaborar con el control de la recaudación de los dineros públicos. De lo contrario, se produciría una injusta distribución de la carga fiscal, por cuanto si quienes tienen que pagar, no lo hacen, en la práctica, imponen una carga adicional e inequitativa a quienes cumplen con sus obligaciones constitucionales. Así mismo, el principio de eficiencia tributaria exige

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

la obligación administrativa no sólo de utilizar e invertir los ingresos públicos con criterios de justicia, diligencia y responsabilidad, sino que también exige eficiencia en su recaudación.”

- (v) Sentencia C-252 de 1997 donde asemeja el principio de progresividad con el de justicia, así:

“El principio de capacidad económica no se opone a que el legislador al graduar la carga tributaria y sopesar su incidencia en el patrimonio y rentas de los sujetos gravados, en lugar de establecer impuestos o contribuciones proporcionales, decrete tributos progresivos de modo que a mayor nivel de capacidad económica se incremente más que proporcionalmente la carga tributaria. De hecho la equidad y la progresividad, se han elevado a principios constitucionales del sistema tributario. Junto a la equidad horizontal que se alcanza mediante contribuciones proporcionales a los distintos niveles de bienestar y de riqueza, al sistema tributario se le asigna la misión de avanzar en términos de equidad vertical, lo que se realiza sólo cuando se disponen tratamientos diferenciados para los distintos niveles de renta o de patrimonio, lo que indefectiblemente lleva a romper el principio de universalidad”

- (vi) Sentencia C-198 de 2012, donde se aproxima el principio de igualdad con el de justicia tributaria:

“En cuanto al principio de equidad, éste comporta un claro desarrollo del derecho fundamental de igualdad en materia tributaria, razón por la cual persigue proscribir toda formulación legal que consagren

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

tratamientos tributarios diferentes que no tengan justificación, “tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual”. En este sentido, ha dicho la Corte que “[e]l tributo deber ser aplicado a todos aquellos sujetos que tengan capacidad contributiva y que se hallen bajo las mismas circunstancias de hecho, lo cual garantiza el mantenimiento del equilibrio frente a las cargas públicas”

Por otro lado, también se establecen límites a este principio los cuales también han sido desarrollados de manera jurisprudencial y se encuentran en la sentencia C-1060^a de 2001, así:

“Resalta la Corte la competencia que tiene el Congreso para expedir normas en materia impositiva sobre exenciones de los impuestos nacionales y el de Renta lo es. El poder tributario es poder legislativo y como tal lleva aparejado un margen de configuración política reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo.

[...]

La Constitución establece límites al poder decisorio del Congreso. Esos límites están concebidos de dos formas: En la primera perspectiva el límite se refiere al deber individual de contribuir a la financiación de los gastos públicos, dentro de criterios de justicia y equidad que condicionan el deber solidario como deber jurídico. En la segunda perspectiva, más amplia, se limita al legislador porque se le ordena construir un sistema tributario donde predominen los principios de equidad, eficiencia y progresividad, sistema

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

que en ningún caso puede ser retroactivo en sus disposiciones ni en su aplicación.”

Este principio, cobra importancia en el presente escrito dado que es uno de los fundamentos que cita la Corte Constitucional para fundamentar la aplicación del principio de favorabilidad; el problema de la aplicación de este principio es que, tal y como se demostró, resulta difícil de ponderar pues no tiene una caracterización independiente y por ende, puede generar confusiones con la justificación.

b. EQUIDAD

Este principio tiene consagración legal en el artículo 363 de la C.P de manera específica para el sistema tributario y de manera general en el artículo 13 de la C.P, pero tienen alcances diferentes.

La doctrina señala que en la C.P colombiana, el principio de equidad está referido a las personas respecto de sus derechos y libertades, para lo cual el estado deberá dar el mismo tratamiento a todas las personas en sus mismas circunstancias, de manera que se dé igual trato a los iguales, es decir, equidad horizontal y trato desigual para los desiguales, es decir, equidad vertical, todo esto con el fin de evitar discriminaciones por razones de sexo, lengua o religión.

Teniendo esto en mente, resulta erróneo la equiparación que hace la corte de la justicia tributaria con este principio, tal y como se señaló en el punto anterior, pero esto no significa que no tengan relación alguna.

Este presupuesto obliga al legislador a evitar la arbitrariedad y a crear las normas con base en la capacidad contributiva, como lo expresa la sentencia C-183 de 1998:

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

“constituye claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura. No se trata de establecer una igualdad aritmética. La tributación tiene que reparar en las diferencias de renta y riqueza existentes en la sociedad, de modo que el deber fiscal, expresión de la solidaridad social, tome en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos y grupos y, conforme a ella, determine la carga fiscal, la que ha de asignar con criterios de progresividad, a fin de alcanzar grados cada vez mayores de redistribución del ingreso nacional.”

De esta forma, concluimos que no puede haber tratamientos diferenciados sin fundamentos objetivos y que es obligación del legislador procurar mantener esta igualdad.

c. PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA, BASADO EN LA IRRETROACTIVIDAD.

Este principio abarca dos aspectos relevantes, el primero es la irretroactividad de las normas tributarias y la prohibición de la arbitrariedad; estas de conformidad con lo expuesto por el Magistrado Rodrigo Uprimni en la sentencia T-642 del 1º de julio de 2004 de la Corte Constitucional, comprende una triple dimensión: *“(i) La necesidad de preservar de manera perentoria el interés público, (ii) la estabilización cierta, razonable y evidente en la relación entre la administración y los administrados, y (iii) la necesidad de adoptar medidas por un periodo transitorio que adecuen la actual situación a la nueva realidad.”*

En otras palabras, este principio asegura que el Estado no puede cambiar de manera repentina las reglas de juego que regulaban las actuaciones de la administración con los particulares, derivando así su fundamento en la confianza legítima.

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

Constitucionalmente, la confianza legítima ha sido desarrollada de manera jurisprudencial y en materia tributaria protege únicamente las *situaciones jurídicas consolidadas* que se pueden equiparar al concepto de derechos adquiridos en materia civil.

Según el Consejo de Estado se deberá entender la confianza legítima como la materialización del principio de Seguridad Jurídica y como una consecuencia lógica del principio de Buena Fe⁶, no obstante, cabe aclarar que no es absoluto y en ningún momento se refiere a la imposibilidad de modificar el ordenamiento jurídico, sino que se tiene que dar un periodo de transición a los particulares, que para el caso concreto, se denominarán contribuyentes.

Esta posición es respaldada por la Corte Constitucional en la sentencia C-131 del 2004, en la que se señala lo siguiente:

“En esencia, la confianza legítima consiste en que el ciudadano debe poder evolucionar en un medio jurídico estable y previsible, en cual pueda confiar. [...] si se trata de autoridades públicas, consiste en que la obligación para las mismas de preservar un comportamiento consecuente, no contradictorio frente a los particulares, surgido en un acto o acciones anteriores, incluso ilegales, salvo interés público imperioso contrario. Se trata, por tanto, que el particular debe ser protegido frente a cambios bruscos e inesperados efectuados por las autoridades públicas. En tal sentido, no se trata de amparar situaciones en las cuales el administrado sea titular de un derecho adquirido, ya que su posición jurídica es susceptible de ser modificada por la Administración, es decir, se trata de una mera expectativa en que una

⁶ CONSEJO DE ESTADO, Sentencia del 1 de septiembre de 2016. Sección Segunda, expediente 48762014.

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

determinada situación de hecho o regulación jurídica no serán modificadas intempestivamente. De allí que el Estado se encuentre, en estos casos, ante la obligación de proporcionarle al afectado un plazo razonable, así como los medios, para adaptarse a la nueva situación.”

Acto seguido en la misma sentencia, la Corte enuncia:

“La Corte ha insistido en que el garantía de la confianza legítima, de forma alguna se opone a que el Congreso de la República modifique las leyes existentes, lo cual iría en contra del principio democrático. No se trata, por tanto, de petrificar el sistema jurídico. [...]

No se trata, por tanto, de lesionar o vulnerar derechos adquiridos, sino tan sólo de amparar unas expectativas válidas que los particulares se habían hecho con base en acciones u omisiones estatales prolongadas en el tiempo, bien que se trate de comportamientos activos o pasivos de la administración pública, regulaciones legales o interpretaciones de las normas jurídicas. De igual manera, como cualquier otro principio, la confianza legítima debe ser ponderada, en el caso concreto, con los otros, en especial, con la salvaguarda del interés general y el principio democrático.”

Como ya se mencionó, para efectos civiles, el estado reconoce los derechos adquiridos, mientras que en materia tributaria se reconocen las *situaciones jurídicas consolidadas*; en palabras de la Corte Constitucional en la sentencia C-242 de 2009, los Derechos Adquiridos son:

“[A]quellas situaciones individuales y subjetivas que se han creado y definido bajo el imperio de una Ley y, que por lo mismo, han instituido en favor de sus titulares un derecho subjetivo que debe ser respetado frente a Leyes posteriores que no puede afectar lo legítimamente obtenido al

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

amparo de una Ley anterior. Presuponen la consolidación de una serie de condiciones contempladas en la Ley, que permiten a su titular exigir el derecho en cualquier momento.”

Por su parte, para las situaciones jurídicas consolidadas no hay una definición establecida como se da para los derechos adquiridos, sino que la jurisprudencia en sus sentencias se limita a mencionar que no es posible desconocer situaciones que se hayan consolidado bajo una norma anterior, es decir que la nueva norma no puede ignorar los efectos de la norma derogada o modificada, como por ejemplo la firmeza de las declaraciones tributarias⁷.

Para lo anterior, resulta pertinente señalar lo establecido por la Corte Suprema de Justicia en la sentencia del 9 de diciembre de 1987, en la que establece que:

“Lo que tutela la norma constitucional es la seguridad que debe cobijar a las personas en el sentido de que situaciones consolidadas a la luz de leyes anteriores no resulten después desconocidas, [...] pero no es asunto del legislador sino de la administración tributaria y, en su caso, de los organismos jurisdiccionales competentes, definir si en cada caso se cumplieron (durante la vigencia de la norma que consagraba el beneficio) los requerimientos legales exigidos para entender que se trataba de un derecho adquirido o de una mera expectativa”

Esto implica, que no se podrá generalizar sobre si una situación se encuentra consolidada bajo una ley desde el ámbito general, sino que se deberá entrar a analizar cada caso concreto con el fin de verificar que no se viole el principio de seguridad jurídica.

⁷ CONSEJO DE ESTADO, sentencia del 13 de septiembre de 2007, Sección Cuarta, Expediente 15503.

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

Retomando el desarrollo jurisprudencial de este principio, es menester traer a colación lo dispuesto en la sentencia C-878 de 2011 de la Corte Constitucional que trata sobre el momento en que empiezan a regir las leyes en el tiempo, en esta dispone:

“Es principio normativo general que las leyes –en sentido material- rigen a partir de su promulgación, de manera que sólo la ley está autorizada para señalar efectos distintos respecto de la aplicación de una determinada disposición en el tiempo. En materia tributaria esta elasticidad se encuentra limitada por el artículo 363 Superior que establece de manera perentoria que las leyes tributarias no se aplican con retroactividad y, el artículo 338 Superior, según el cual tratándose de leyes que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, sólo pueden aplicarse a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, con lo cual se proscribe de manera categórica cualquier efecto hacia el pasado de normas tributarias que afecten de manera negativa al contribuyente. La irretroactividad de las normas jurídicas tributarias se respalda tradicionalmente en el concepto de seguridad jurídica, de manera que la norma impositiva tenga un carácter previo a la producción de los hechos que regula, con el fin de que su alcance pueda ser conocido por los destinatarios de la norma y por los eventuales realizadores de los hechos generadores del gravamen, evitando de esta manera que los sujetos pasivos de la obligación tributaria, puedan ser tomados por sorpresa, lo que a su turno garantiza la realización del principio de legalidad, a partir del cual se amparan los hechos causados y consolidados bajo el imperio de una norma jurídica.” (S.F.T.O)

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

En esta misma sentencia, la Corte señala que la no retroactividad de las normas tributarias son garantías para el contribuyente, pero que no puede aplicarse de manera absoluta cuando se trate de modificaciones que resulten benéficas al contribuyente. En esta sección del trabajo no se desarrollará más el contenido de esta afirmación pues el trabajo pretende analizar a profundidad el desarrollo jurisprudencial del principio de favorabilidad, tanto por la Corte Constitucional como del Consejo de Estado.

c. PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD

Este principio ha tenido gran discusión en materia tributaria; a pesar de su desarrollo en el Derecho Penal y el Derecho Laboral, constitucionalmente no se consagra una adopción de este principio al sistema tributario.

h h “ ” el artículo 338 de la C.P en donde únicamente se señala que no hay lugar a la aplicación retroactiva de las normas tributarias, pues se estaría desconociendo el principio de confianza legítima, o modificando situaciones jurídicas consolidadas.

En el Derecho Penal el principio de favorabilidad se manifiesta cuando hay dos normas que coexisten en un momento determinado y ambas pueden resultar aplicables al procesado; en este caso corresponde al Juez determinar cuál es la norma más favorable para el procesado y dar aplicación a la misma⁸, lo anterior justificado en el artículo 29 de la C.P.

⁸ CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-371 de 2011.

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

aplicable o en su defecto, interpretaciones que resultan favorables para los mismos, pero la aplicación de este principio se integra al sistema por vía jurisprudencial.

Pero ¿cuál es el tratamiento que tiene este principio? Para el derecho fiscal la aplicación de este principio no se asemeja a la del derecho penal o la del derecho laboral; sino que se limita a indicar que las normas tributarias únicamente tendrán vigencia a partir del periodo siguiente a su promulgación para los impuestos de periodo.

La Corte Constitucional, mediante un desarrollo jurisprudencial en donde ha reafirmado su posición de manera continua, declara que es posible dar aplicación a este principio en materia tributaria, mientras que para la DIAN y el Consejo de Estado, no es tan pacífica esta afirmación en materia sustancial tributaria (pues para efectos sancionatorios se reconoce por expresa disposición legal).

Más adelante se expondrán el desarrollo jurisprudencial de ambas cortes y posteriormente se realizará un análisis para el caso concreto del CREE.

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

DESARROLLO DEL PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA:

El principio de favorabilidad de las normas sustantivas en materia tributaria, referente a impuestos de período, se entiende como la aplicación de las normas sustantivas que disminuyen o eliminan las cargas tributarias siendo favorable al contribuyente, en el mismo período fiscal en que entró en vigencia la norma⁹; la redacción del artículo 363 en concordancia con el 338, ambos de la C.P, han llevado a interpretaciones por parte de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado.

Para realizar este análisis se hizo una investigación extensiva de la jurisprudencia de ambas cortes y la doctrina que tiene la DIAN sobre el principio de favorabilidad. Para esto se identificaron 15 sentencias de la Corte Constitucional donde se aborda expresamente la posibilidad de aplicación del Principio de Favorabilidad y 21 Sentencias del Consejo de Estado.

Tal y como se podrá evidenciar en este trabajo, el Consejo de Estado y la Corte Constitucional no comparten la interpretación relativa al alcance de este principio, pero para esto se deberá aclarar que esta diferencia se deriva de la interpretación “P”.

Jesús Orlando Corredor¹⁰ ha encontrado que la Corte Constitucional interpreta la x ó “*periodo*” de manera independiente al adjetivo que lo califica, es decir,

⁹ RESTREPO-PINEDA, Carlos Mario. Principio de favorabilidad de las normas sustantivas en materia tributaria. Choque de trenes entre la Corte Constitucional y el Consejo de Estado. 2015 Cuadernos de Contabilidad, p 429-456.

¹⁰ CORREDOR ALEJO, Jesús Orlando. Aplicación de Normas Tributarias Favorables: Visión Panorámica desde la Corte, Consejo de Estado y la DIAN. En

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

gravable, acogiéndose a la literalidad del último inciso del artículo 338 de la C.P, que señala:

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

Así, para la Corte Constitucional, no hay una violación del Principio de Irretroactividad que se consagra en el artículo 363 de la C.P el hecho de que la ley ordene que la nueva ley debe entrar a aplicar en el periodo gravable en que haya entrado en vigencia cuando se trata de normas más favorables al contribuyente.

Por su parte, el Consejo de Estado hace una interpretación de la expresión como “*Periodo Grable*”; llegando a la conclusión de que se viola el tercer inciso del artículo 338 y el segundo inciso del artículo 363 de la C.P, cuando la ley ordena que una norma entre a aplicarse en el mismo período gravable en que ha entrado en vigencia aun cuando se trata de normas favorables al contribuyente, pues es explícitamente contrario al mandato constitucional.

a. CORTE CONSTITUCIONAL:

A continuación, se hará una breve descripción de la línea jurisprudencial de ésta corporación. En esta, se observará, en concordancia con lo mencionado previamente en este trabajo que este principio se crea de manera jurisprudencial

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

por esta corte; adicionalmente, se evidencia que ha tenido un criterio unificado en su aplicación, a diferencia del Consejo de Estado.

- (i) Sentencia C-149 de 1993: es la primera sentencia en la que se aborda el análisis de los artículos 363 inciso segundo, y 338 inciso tercero, de la C.P¹¹, haciendo que sea la sentencia fundante de esta línea jurisprudencial.

Si bien, en esta sentencia no se hace alusión específica a la aplicación del Principio de Favorabilidad, en ella se debate la entrada en vigencia de una norma que es más desfavorable para el contribuyente en lo relativo a la posibilidad de emitir Bonos para Desarrollo Social y Seguridad Interna, para lo que la Corte concluye que al ser desfavorable para el contribuyente no es posible dar aplicación inmediata, pues las normas desfavorables se aplican en el periodo fiscal siguiente a su entrada en vigencia.

- (ii) Sentencia C- 527 de 1996 – MP, Jorge Arango Mejía: esta es la sentencia que crea el Principio de Favorabilidad en el derecho tributario. La demanda buscaba la inexecutable del artículo 87 de la ley 223 del 1995 que modificaba las modalidades de donaciones y los descuentos por donaciones, aumentando para el contribuyente el valor a descontar por concepto de donaciones, afirmando que violaba el principio de irretroactividad dado que se pretendía aplicar la norma en el mismo periodo que fue expedida.

Ante esto, la Corte fue muy clara al señalar:

¹¹ RESTREPO-PINEDA, Carlos Mario. Principio de favorabilidad de las normas sustantivas en materia tributaria. Choque de trenes entre la Corte Constitucional y el Consejo de Estado. 2015 Cuadernos de Contabilidad, p 429-456.

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

“Cuando la Constitución dice que las leyes tributarias “no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”, la palabra “período”, por estar libre de cualquier calificativo, no coincide con la noción, más restringida, del período gravable anual característico del impuesto a la renta y complementarios. 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 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. Puesto que los descuentos son los que corresponden a las donaciones efectuadas en un período posterior a la vigencia de la ley, los mismos están encuadrados dentro de los límites de la Constitución.” (S.F.T.O)

Del apartado de esta sentencia se confirma lo proyectado en la introducción de este capítulo sobre la interpretación que le da esta Corte

é “Periodo” é

característico de la disciplina fiscal.

En vista de esta separación, bajo el principio de equidad, se concluye que es posible dar aplicación inmediata a una norma que favorece a los contribuyentes, pues lo que se busca evitar con la irretroactividad es afectar de manera desfavorable a los contribuyentes que, de buena fe, han desplegado acciones tendientes a consolidar situaciones con base

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

en una legislación que puede resultar más favorable; en vista de esto, si lo que se busca es proteger los derechos de los contribuyentes una afectación positiva, no estaría en contra del fin constitucional.

Al ser esta la sentencia fundante, será citada en múltiples ocasiones a lo largo de la línea.

- (iii) Sentencia C-185 de 1997 – MP, José Gregorio Hernández Galindo : En esta sentencia se buscaba declarar la inexecutable del artículo 248-1 y párrafo transitorio del artículo 115 del E.T que consagraba una Contribución especial a cargo de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, que podía deducirse en el periodo en que efectivamente se hubiere pagado. Lo anterior, por considerar que de aplicarse de manera inmediata, generaba una discriminación a favor de quienes hubiesen liquidado un saldo a favor en su declaración de Impuesto Sobre la Renta y Complementarios.

Ante esto, la Corte reafirma lo señalado en la sentencia C-527 de 2006, citada previamente, manteniendo su posición proteccionista y procede a añadir a su posición:

“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.”

Adicionalmente, interpreta que si las normas son derogatorias, el efecto de las normas favorables se extiende a todo el periodo gravable en que la ley entró en vigencia y no solamente a partir del día siguiente al que

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

entró en vigencia *“retrospectividad”* o *“retroactividad relativa”*¹², así:

“Todo ello es así teniendo en cuenta que la eliminación legislativa de la contribución se produjo con efecto a partir del año gravable de 1995, inclusive, luego cobijó ese período fiscal, toda vez que, por su misma naturaleza, favorecía a los contribuyentes.”

- (iv) Sentencia C-006 de 1998 – MP, Antonio Barrera Carbonell: en la *x x ó “esta norma rige a partir de su publicación”* por ir en contra del Principio de Irretroactividad, en lo que respecta a los impuestos de periodo.

Aquí, confirma la Corte lo establecido en las Sentencia C-527 de 1995, pero abandona la postura de la sentencia C-185 de 1997 sobre la aplicación en la totalidad del periodo, así:

“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.”

¹² CORREDOR ALEJO, Jesús Orlando. Aplicación de Normas Tributarias Favorables: Visión Panorámica desde la Corte, Consejo de Estado y la DIAN. En Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario – ICDT, 2011 Revista N° 65. P 53

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

- (v) Sentencia C-063 de 1998 – MP, Jorge Arango Mejía y José Gregorio Hernández Galindo: en esta sentencia se respalda la posición que traía la sentencia C-185 de 1996, pero mantiene la aplicación prospectiva de la norma que trae la sentencia C-006 de 1998, así:

“En consecuencia, a partir del día siguiente a dicha publicación, es decir, a partir del día 23 de diciembre de 1995, quedó suprimida la mencionada contribución especial. Pero la contribución estuvo vigente durante todo el tiempo comprendido entre el primero (1º) de enero de 1995 y el veintidós (22) de diciembre del mismo año, las dos fechas incluídas. Como el año está dividido en doce (12) meses de treinta (30) días cada uno, y en trescientos sesenta (360) días, al hacer la cuenta se concluye que la contribución estuvo vigente, y se causó, durante trescientos cincuenta y un (351) días, y no se causó durante los últimos nueve (9) días del año. Lo anterior indica que la parte que no se causó de la contribución especial fue únicamente una cuarentava (1/40), correspondiente a los últimos nueve (9) días del año, pues el día veintitrés (23) de diciembre de 1995 ya se habían causado treinta y nueve cuarentavas (39/40) partes.

Téngase en cuenta que la derogación del artículo que estableció la contribución especial, hecha por la Ley 223, artículo 285, en ningún caso pudo tener efecto retroactivo (a partir del día 1º 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 (1º) de enero de

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

1995, hasta el día 22 de diciembre del mismo año, como se ha dicho. Y que sólo dejó de ser obligatoria durante los últimos nueve (9) días de 1995.” (S.F.T.O)

De esta forma, en concordancia con el párrafo resaltado, se verifica la posibilidad de dar aplicación al Principio de Favorabilidad a partir del día siguiente a la entrada en vigencia de la norma, pero le proporciona al legislador la facultad de afectar periodos pasados, es decir, una aplicación retrospectiva de la norma siempre y cuando sea beneficioso para el contribuyente; de no ser favorable la norma se deberá aplicar a partir del 1º de enero del año siguiente.

- (vi) Sentencia C-926 de 2000 – MP, Carlos Gaviria Díaz: esta sentencia ratifica los pronunciamientos anteriores, pero no añade a la interpretación del principio. Lo único novedoso que trae es la mención de las situaciones jurídicas consolidadas cuando las equipara con el concepto de derechos adquiridos, e indica que no es posible desconocerlas mediante cambios en la legislación.
- (vii) Sentencia C- 619 de 2001 – MP, Marco Gerardo Monroy: la relevancia de esta sentencia radica en el desarrollo que se da a las situaciones jurídicas consolidadas, así:

“Las situaciones jurídicas extinguidas (sic) al entrar en vigencia una nueva ley, se rigen por la ley antigua. Cuando no se trata de situaciones jurídicas consolidadas bajo la vigencia de la ley anterior, sino de aquellas que están en curso en el momento de entrar en vigencia la nueva ley, ni de derechos adquiridos en ese momento, sino de simples expectativas, la nueva ley es de aplicación inmediata. La aplicación o efecto general inmediato de la ley es la proyección de sus disposiciones a situaciones jurídicas que están en

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

curso al momento de su entrada en vigencia. El efecto general inmediato de la nueva ley no desconoce la Constitución, pues por consistir en su aplicación a situaciones jurídicas que aun no se han consolidado, no tiene el alcance de desconocer derechos adquiridos.”

(viii) Sentencia C-806 de 2001 – MP, Clara Inés Vargas Hernández: esta Sentencia retoma lo proyectado en la Sentencia C-527 de 1996 en lo referente a la posibilidad de aplicar el Principio de Favorabilidad, haciendo mención a la *ratio decidendi* de dicha sentencia y resaltando, nuevamente, que el artículo 338 habla de periodo y no de periodo gravable, por ende no hay violación al principio.

(ix) Sentencia 1251 de 2001 – MP, Clara Inés Vargas Hernández: en esta providencia se sigue con la línea jurisprudencial que traía la Corte; en este caso aplicable al Impuesto Predial Unificado. La Corte, nuevamente, cita la sentencia C-527 del 1996 y añade que:

“La jurisprudencia constitucional reconoce la posibilidad de aplicar en un mismo período la ley tributaria, cuando quiera que de esta medida no se derivan perjuicios económicos para los contribuyentes”.

(x) Sentencia C-809 de 2007 – MP, Manuel José Cepeda Espinosa: en esta ocasión la Corte se pronuncia sobre los efectos de la derogatoria de las leyes; indica que las leyes posteriores no pueden desconocer las situaciones jurídicas consolidadas, equiparando estas, nuevamente, al concepto de derechos adquiridos, pero las diferencia de las meras expectativas, señalando que estas últimas no tienen protección alguna ante la ley y por lo tanto pueden ser afectadas por la ley derogatoria.

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

- (xi) Sentencia C-952 de 2007 – MP, Jaime Araujo Rentería: en esta sentencia, la Corte dispone que el principio de irretroactividad de la ley prohíbe que en materia tributaria una ley tenga efectos con anterioridad a su vigencia, salvo que se trate de una disposición más favorable para el contribuyente.
- (xii) Sentencia C-430 de 2009 – MP, Juan Carlos Henao Pérez: la demanda interpuesta buscaba la inexecuibilidad de x ó “la cual se hará efectiva a partir del primero de enero de 2008” 1º L 1250 de 2008, por la cual se adicionó un inciso al artículo 204 de la Ley 100 de 1993, pues dicha norma disminuía la cotización mensual al régimen contributivo en salud a los pensionados, por lo tanto aplicaba el principio de favorabilidad en los términos señalados por esta Corte. Al inicio de la sentencia pareciera que la Corte empieza a cambiar de precedente cuando afirma:

“Es principio normativo general que las leyes –en sentido material- rigen a partir de su promulgación, y sólo la ley está autorizada para señalar efectos distintos respecto de la aplicación de una determinada disposición en el tiempo. Sin embargo, en materia tributaria esta elasticidad se encuentra limitada por el artículo 363 Superior que establece de manera perentoria que las leyes tributarias no se aplican con retroactividad -sin diferenciar si son o no favorables al contribuyente- y el artículo 338 Superior, según el cual tratándose de leyes que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, sólo pueden aplicarse a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, con lo cual se proscribe de manera categórica cualquier efecto hacia el pasado. La irretroactividad de las normas jurídicas tributarias se respalda

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

tradicionalmente en el concepto de seguridad jurídica, de manera que la norma impositiva tenga un carácter previo a la producción de los hechos que regula, con el fin de que su alcance pueda ser conocido por los destinatarios de la norma y por los eventuales realizadores de los hechos generadores del gravamen, evitando de esta manera que los sujetos pasivos de la obligación tributaria y, aún los beneficiarios del gravamen, puedan ser tomados por sorpresa, lo que a su turno garantiza la realización del principio de legalidad, a partir del cual se amparan los hechos causados y consolidados bajo el imperio de una norma jurídica.” (S.F.T.O)

Continúa con el análisis haciendo alusión a la aplicación inmediata, excepcional, que ha concedido siempre y cuando beneficie al contribuyente y que no desconozca las situaciones que se consolidaron en una norma anterior. Lo novedoso de esta sentencia es que la Corte vuelve a permitir la aplicación de la norma favorable desde el 1º de enero del periodo en que entra en vigencia la norma, permitiendo un fenómeno de retrospectividad de la norma, así:

*“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 benefician 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.*

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

Esta posición jurisprudencial resulta justa y equitativa para el contribuyente, en la medida que la prohibición señalada por el artículo 338 Constitucional relativa a impuestos de período, sólo tendrá aplicación cuando se trate de la imposición de un tributo o de la modificación de uno existente en cuanto sea gravoso para el contribuyente, excluyendo de ella la aplicación de beneficios, los cuales tendrán un efecto inmediato.

Así, por ejemplo, si respecto del impuesto sobre la renta que se causa teniendo en cuenta el resultado económico del contribuyente en el año calendario que comienza el 1° de enero y termina el 31 de diciembre, se ordena la reducción de la tarifa en el mes de noviembre de ese período, tal reducción podrá ser aplicada de inmediato cubriendo los hechos económicos de los meses anteriores, en la medida que los hechos generadores del tributo sólo se consolidan hasta el mes de diciembre de ese año.” (S.F.T.O)

- (xiii) Sentencia C-686 del 2011 – MP, Gabriel Eduardo Mendoza Martelo: la demanda interpuesta buscaba definir la constitucionalidad de la entrada en vigencia del Artículo 16 de la ley 1429 de 2010 que consagró la calidad de Ingreso No Constitutivo de Renta para el capital semilla para el emprendimiento y fortalecimiento de la empresa, a partir del año 2010, inclusive, por considerarse violatorio de Principio de Irretroactividad, dado que la norma fue expedida el 29 de diciembre del 2010.

Ante esto, se pronuncia la Corte, acogiéndose a lo establecido en la sentencia C- 430 de 2009, de la siguiente manera:

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

“La aplicación en el mismo periodo no está ligada necesariamente al efecto del que se ocupan el Procurador y el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, pues tal clase de efecto se justifica en el caso de gravámenes “que no son el resultado de la suma de hechos económicos surtidos dentro de un periodo determinado, sino que se causan y pagan de manera instantánea”, debiéndose puntualizar que otra es la situación de los tributos de periodo cuyos “hechos económicos gravados no se hayan consolidado”, dado que en esa eventualidad 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 [...]

Las razones de equidad y de justicia con frecuencia invocadas en la jurisprudencia avalan la adopción de esta última tesis para resolver el caso que ahora ocupa la atención de la Corte y conducen a desvirtuar el criterio de conformidad con el cual las donaciones concretas efectuadas antes del 29 de diciembre del 2010 son gravables de conformidad con las leyes entonces vigentes, por no ser acorde con el principio de favorabilidad ni con la intención del legislador que, con el propósito de otorgar un beneficio, aludió claramente a su aplicación a partir del año gravable 2010 y puntualizó “inclusive”, para enfatizar su referencia a todo el periodo gravable, con lo cual, además, puede afirmarse que, en relación con el beneficio comentado, el legislador estableció una regla específica para su vigencia.

Así pues, el beneficio de índole tributaria implica que no hay lugar a postergar la aplicación de la disposición que lo contiene al periodo

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

que inició después del comienzo de la vigencia de la respectiva ley, por lo que, en el caso examinado, es válido entender que los apoyos entregados entre el 29 y el 31 durante todo el año gravable 2010 como capital semilla o como capital para el fortalecimiento de la empresa son ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional.

De esta manera cabe concluir que la aplicación del beneficio contemplado en el artículo 16 de la Ley 1429 del 29 de diciembre de 2010 “a partir del año gravable 2010, inclusive”, no riñe con los artículos 338 y 363 superiores, porque no se trata de una aplicación retroactiva, sino retrospectiva de la nueva normatividad y, por lo tanto, el párrafo del citado artículo que así lo dispone se ajusta a la Constitución y será declarado exequible, respecto del cargo examinado en esta sentencia”.

- (xiv) Sentencia C-878 de 2011 – MP, Juan Carlos Henao Pérez: En esta sentencia, la Corte se limita a reiterar que si una norma beneficia al contribuyente se puede aplicar en el mismo período en que inicia su vigencia siempre que se respeten las situaciones jurídicas consolidadas.
- (xv) Sentencia C-785 de 2012 – MP, Jorge Iván Palacio Palacio: en esta sentencia no se desarrolla ninguna novedad de este principio; simplemente, se dedica a recopilar los pronunciamientos sobre la excepcionalidad de la aplicación inmediata, siempre y cuando sea beneficioso para el contribuyente y no desconozca las situaciones jurídicas consolidadas.

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

d. CONSEJO DE ESTADO

A continuación, se presenta la línea jurisprudencial del Consejo de Estado acerca de la aplicación del principio de favorabilidad de las normas sustantivas en el derecho tributario. Como se podrá observar, el Consejo de Estado ha negado la mayoría de las veces la aplicación de este principio, pero lo ha permitido en algunas ocasiones:

- (i) Sentencia de 15 de octubre de 1993, Expediente Sección Cuarta, Expediente 4710 – CP, Consuelo Sarria Olcos: En esta sentencia, el Consejo de Estado precisa su criterio en relación con la interpretación del artículo 338 de la Constitución. Dice el Consejo de Estado que este artículo, en concordancia con el artículo 363 de la misma Constitución, consagra de manera enfática la irretroactividad de la ley, y específicamente para los tributos de período, dispuso que las normas que los regulen no puedan aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo así:

“Haciendo una interpretación integral del citado artículo 338 de la Constitución Nacional, a juicio de la Sala, debe entenderse toda norma que regule y por lo tanto afecte alguno de los elementos estructurales de un tributo, que el mismo artículo en análisis enumera en su inciso primero y que desde el punto de vista de la doctrina del derecho tributario son: los sujetos activos y pasivos, los hechos gravables, las bases gravables y las tarifas respectivas, tal como lo recoge el estatuto tributario al referirse a la obligación tributaria sustancial (artículo 1º).

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

De acuerdo con lo anterior, toda norma que afecte dichos elementos estructurales debe entenderse como reguladora de una contribución y por ello, si se trata de un tributo de período, sólo podrá aplicarse para el que comience después de iniciar su vigencia, independientemente del estatuto en que se encuentre contenida.”

Como se puede evidenciar, el Consejo de Estado no consagra ninguna excepción a la irretroactividad de la norma, señalando que todas las normas que derogan o modifican impuestos de periodo se deberán aplicar en el periodo siguiente a su entrada en vigencia.

- (ii) Sentencia de 7 de febrero de 1997, Sección Cuarta, Expediente 8036 – CP, Delio Gómez Leyva: En esta sentencia, señala esta corporación que la aplicación retrospectiva de la ley también se encuentra proscrita en el inciso final del artículo 338 de la C.P, así:

En consecuencia, precisa la Sala que por ese aspecto el artículo 4 del acuerdo acusado se ajusta al ordenamiento superior. Sin embargo, y por tratarse de un acuerdo que impone un tributo, debe analizarse si la fecha a partir de la cual entró a regir pugna con lo previsto en el artículo 338 de la C.N, pues según la providencia recurrida, al amparo de la norma en mención la sobretasa debía ser cobrada a partir del año siguiente al de su establecimiento y no a partir de su sanción y publicación.

El último inciso del artículo 338 de la C.N, prevé que:

"Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo."

Con esta disposición quiso el constituyente prohibir la aplicación retroactiva de la norma tributaria que bajo la figura de la "retrospectividad" había logrado hacer producir a la ley efectos sobre hechos económicos anteriores a su existencia con el argumento de la consolidación al final de un determinado periodo gravable. De ahí que la disposición constitucional haya ordenado la aplicación de la norma tributaria a partir del periodo fiscal que comience después de iniciar su vigencia, periodo fiscal que puede ser anual, bimestral, mensual o quincenal, según el tipo de tributo de que se trate".
(S.F.T.O)

- (iii) Sentencia de 17 de abril de 1998, Sección Cuarta, Radicado 8331 – CP, Germán Ayala Mantilla: esta es la primera sentencia del Consejo de Estado que admite la posibilidad de aplicar el Principio de Favorabilidad, bajo el entendido que lo que se proscribe constitucionalmente es la aplicación retroactiva y no retrospectiva, derivando que no sea violatorio del artículo 338 de la C.P, así:

"Es necesario precisar que cuando la Constitución dice que las leyes tributarias "no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo", la palabra "período", 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. Si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad, si puede aplicarse en el mismo período sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución. La prohibición

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

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 efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe. Así pues, las derogaciones tributarias, cuando benefician al contribuyente, tiene 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. Colígese de lo dicho que, habiendo dispuesto el legislador que la Ley 223 de 1995 regiría a partir de la fecha de su publicación (es decir, el 22 de diciembre de 1995, según Diario Oficial N° 42.160). desde ese mismo día dejó de ser obligatoria la contribución especial que había sido impuesta mediante artículo 248 - 1 del Estatuto Tributario derogado de manera expresa por el artículo 285, demandado, perteneciente a la enunciada Ley. Por supuesto, para el 31 de diciembre de 1995, al cierre del período fiscal correspondiente, tal contribución ya no estaba vigente.”

En este sentido, se puede concluir que el Consejo de Estado acoge la posición que traía la Corte Constitucional y permite la adopción inmediata siempre y cuando sea beneficioso para el contribuyente.

- (iv) Sentencia de 5 de marzo de 1999, Sección Cuarta, Radicado 9196 – CP, Delio Gómez Leyva: en esta ocasión, el Consejo de Estado retoma la posición respecto de la cual proscribía cualquier aplicación retroactiva o retrospectiva de la norma tributaria, reiterando la providencia del 15 de octubre de 1993, expediente 4710 Consejera Ponente Dra. Consuelo Sarria Olcos, así:

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

“De conformidad con el último inciso del artículo 338 de la C.N. las normas tributarias que regulen contribuciones "en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo", previsión con la cual quiso el Constituyente prohibir la aplicación retroactiva de la norma tributaria que bajo la figura de la "restrospectividad" había logrado hacer producir a la ley efectos sobre hechos económicos anteriores a su existencia con el argumento de la consolidación al final de un determinado período gravable. De ahí que la disposición constitucional haya ordenado la aplicación de la norma tributaria a partir del período fiscal que comience después de iniciar su vigencia, período fiscal que puede ser anual, bimestral, mensual o quincenal, según el tipo de tributo de que se trate.”

- (v) Sentencia de 19 de julio de 2000, Sección Cuarta, Radicado 9907 – CP, Germán Ayala Mantilla: con esta demanda se buscaba la aplicación del principio de favorabilidad para los consorcios y uniones temporales que, previo a la ley 223 de 1995, eran contribuyentes del impuesto sobre la renta, situación que cambió con dicha ley al declararlos como no contribuyentes. Dando alcance al último pronunciamiento de esta corporación a este principio un consorcio decidió aplicarlo, para lo cual el Consejo de Estado dispuso:

“Resulta claro que el artículo 61 de la ley 223 de 1995 que modifica el artículo 18 del Estatuto Tributario en el sentido de establecer que “ los consorcios y uniones temporales no son contribuyentes del impuesto de renta” es claro que tratándose del impuesto de renta y

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

complementarios, el cual es de período, solo se podría dar aplicación a partir de 1996 y no de 1995 como pretende el accionante. Nótese como estas normas, no señalan ninguna diferenciación en cuanto a que si son “favorables o no al contribuyente,” sino que de manera categórica proscriben la “retroactividad de la ley”. Así las cosas, el contribuyente para el período gravable de 1995 no la cobijaba el artículo 61 de la ley 223 de 1995. Así las cosas, la actora, por tener el carácter de sociedad de hecho, según lo dispuesto en el artículo 13 del Estatuto Tributario, era considerado como contribuyente del impuesto de renta y declarar en calidad de tal. Como en el caso de autos se trataba de una sociedad de hecho, a la luz de los artículos 2º y 3º del Estatuto Tributario si era sujeto pasivo del impuesto de renta , por lo cual si estaba obligada a declarar.” (S.F.T.O)

De esta forma, el Consejero Ponente de la sentencia con radicado 8330, retoma la tesis anterior a la sentencia de 1999, negando de manera categórica la aplicación del Principio de Favorabilidad.

- (vi) Sentencia de 7 de diciembre de 2000, Sección Cuarta, Radicado 10445 – CP, Daniel Manrique Guzmán: con esta sentencia se mantiene la posición de no aplicar de manera inmediata la norma derogatoria, en concordancia con el pronunciamiento del 19 de julio de ese mismo año, así:

“[...] pues como lo ha reiterado la Sección en diversas oportunidades, no es posible la aplicación inmediata de las normas reguladoras de tributos de período (como el discutido impuesto de industria y comercio) ni la aplicación retroactiva de las leyes tributarias, pues ello implicaría la violación de las disposiciones constitucionales

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

contenidas en los artículos 338 inciso 3º y 363 inciso 2º, respectivamente.”

- (vii) Sentencia de 3 de agosto de 2006, Sección Cuarta, expediente 14897 – CP, María Inés Ortiz Barbosa: reitera esta corporación que las normas que derogan impuestos de periodo se entrarán a aplicar en el periodo siguiente a su entrada en vigencia, dado que esta es una garantía para el contribuyente, así:

“Las anteriores disposiciones – refiriéndose a los artículo 363 y 388 de la C.P- consagran el principio de irretroactividad de la ley tributaria por cuanto en ellas se establece la prohibición de hacer efectiva de manera inmediata la norma reguladora de tributos de período y de aplicar retroactivamente los preceptos fiscales, limitaciones que constituyen garantías para el contribuyente.

- (viii) Sentencia de 26 de octubre de 2006, Sección Cuarta, Radicado 15177 – CP, María Inés Ortiz: en esta ocasión se analiza si la contribución que había sido creada con la ley 788 de 2002 aplicaba para el año 2003, con ocasión de que la ley 863 la modifico, con efecto en el año 2004 y siguientes dando a entender que se quedaba sin regulación el año 2003, resultando en el no cobro de la contribución por ese año; ante esto, el Consejo de Estado se pronuncia diciendo:

“Conforme a lo anterior, se entiende que la disposición prevista en el artículo 7 de la Ley 863 de 29 de diciembre de 2003, está regulando un tributo, en el que la base es el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado”, pues es evidente que la sobretasa constituye un gravamen adicional al impuesto de renta y constituye

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

junto con éste un sólo tributo, cuyo período anual está previsto en el artículo 1° del Decreto 187 de 1975 desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre del respectivo año gravable. Así las cosas, en aplicación del mandato constitucional contenido en el inciso 3° del artículo 338 de la Carta Política, debe entenderse que independientemente de que la Ley 863 haya entrado en vigencia el 29 de diciembre de 2003, todas las disposiciones que afecten alguno de los elementos que estructuran el tributo, entre ellas el artículo 7 que modifica la tarifa de la sobretasa de renta, sólo pueden aplicarse “a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley...” es decir a partir del año gravable 2004. Lo anterior implica que la entrada en vigencia del artículo 7 de la Ley 863 de 2003, el 29 de diciembre del mismo año, no afectó la vigencia y aplicación del artículo 260-11, en su versión adoptada por la Ley 788 de 2002, según la cual “la sobretasa será equivalente para el año gravable 2003 al diez por ciento (10%) del impuesto neto de renta determinado por dicho año gravable

[...]

Tampoco es válido interpretar que por la entrada en vigencia de la Ley 863, el 29 de diciembre de 2003, se habría producido en esa misma fecha, la derogatoria del artículo 260-11 en su versión adoptada por la Ley 788 de 2002, pues tratándose de la ley tributaria, se distingue entre “vigencia de la ley” y “aplicación de la ley”, según sea la naturaleza sustancial o procedimental de la norma de que se trate, lo cual no implica que la “vigencia” tenga efectos derogatorios hasta tanto sea aplicable la norma sustancial.” (S.F.T.O)

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

Resulta pertinente resaltar, como lo dice esta corporación, que la mera existencia de una norma derogatoria no es suficiente para establecer que está derogada, sino que la norma nueva debe haber entrado en vigencia y ser aplicable para poder considerar que la norma anterior quedó derogada.

- (ix) Sentencia de 21 de noviembre de 2007, expediente 15584 – CP William Giraldo Giraldo: señala el Consejo de Estado que no procede la aplicación del principio de favorabilidad en el ámbito tributario, como existe en el Derecho Penal, pues las cargas tributarias no son una sanción, sino un deber de solidaridad de los ciudadanos, reiterando la posición que traía sobre la imposibilidad de aplicar el principio de favorabilidad, lo cual se puede evidenciar en el siguiente extracto:

“En primer lugar, debe advertirse que 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 periodo determinado, sólo se aplican a partir del periodo que comience después de la vigencia de la ley. El impuesto sobre la renta es un tributo de periodo, pues se causa teniendo en cuenta el resultado económico del contribuyente en el año calendario que comienza el 1° de enero y termina el 31 de diciembre. Es decir, aquellas disposiciones que regulen el impuesto de renta, no pueden aplicarse sino a partir del periodo gravable que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva 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 periodo, pues ello implicaría la vulneración de las normas constitucionales ya mencionadas, disposiciones que precisamente procuran que los hechos ya

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

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). Para el caso de los tributos de periodo, las normas deben regir con anterioridad a su iniciación. 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 periodo. 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." (S.F.T.O)

- (x) Sentencia de 31 de julio de 2009, expediente 16016, Sentencia de 26 de octubre de 2009, expediente 16665; Sentencia de 26 de noviembre de 2009; expediente 16928; Sentencia de 4 de febrero de 2010, expediente 17146; Sentencia de 17 de junio de 2010; Radicado 16427, Sentencia de 11 de noviembre de 2010, expediente 16337: dado que estas sentencias reiteran la misma posición sobre los impuestos de periodo, sin modificación alguna haciendo la misma afirmación en cada una de ellas, se analizarán de manera conjunta que es la reiteración de la línea jurisprudencial que traía el Consejo de Estado al negar de manera categórica la aplicación inmediata de una norma que modifica alguno de los elementos esenciales de un impuesto, independiente de si beneficia o no a los contribuyente, señalando que de hacerlo se iría en contra del principio de confianza legítima y seguridad jurídica y que, adicionalmente, se deben proteger las situaciones jurídicas que se

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

consolidan bajo la vigencia de una norma anterior, derivando que no sea posible desconocer esta protección.

- (xi) Sentencia de 3 de marzo de 2011, Radicado 17443 – CP, Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez: en esta sentencia el Consejo de Estado cambia de posición frente a la aplicación del principio de favorabilidad, acogiendo la aplicación que le da la Corte. Con la demanda se pretendía anular el concepto 064693 de 2008 de la DIAN. Para el caso analizado, se evaluaba la aplicación del principio de favorabilidad para el impuesto de timbre y se señala lo siguiente:

“Aunque podría pensarse que en virtud del principio de irretroactividad de la Ley tributaria consagrado en el artículo 363 de la Constitución Política, la reducción sólo cubre a los contratos otorgados o aceptados con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1111, lo cierto es que las reducciones de tarifas son una especie de beneficio fiscal que favorece a los sujetos pasivos del impuesto, y, según lo precisó la Corte Constitucional en la sentencia C-006 de 1998 refiriéndose a impuestos de periodo y cuya doctrina es, a su vez, norma para interpretar las Leyes, si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad puede aplicarse en el mismo período sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución, porque la prohibición que esta norma contiene se dirige a impedir el aumento de las cargas al contribuyente, con regulaciones para períodos vencidos o en curso. En otros términos, las normas con esas características pueden tener efectos retroactivos, y aplicarse a partir de su promulgación, a menos que el legislador expresamente lo haya prohibido, sin que por ello quebrante el artículo 338 de la

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

Constitución, toda vez que las derogaciones tributarias que benefician al contribuyente se cobijan por la inmediatez.” (S.F.T.O)

- (xii) Sentencia de 6 de marzo de 2014, expediente 19649 – CP, Martha Teresa Briseño: retoma la posición anterior del Consejo de Estado, determinando que las normas que modifican impuestos de periodo entran en vigencia en el periodo posterior a su promulgación, con el fin de respetar las situaciones jurídicas consolidadas y mantener el principio de seguridad jurídica.
- (xiii) Sentencia del 12 de noviembre de 2015, Sección Cuarta, Expediente 20087 – CP, Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez: para esta fecha, la ley 1607 del 2012 había incorporado en el E.T. el principio de favorabilidad, pero únicamente para las sanciones permitiendo la aplicación de una norma posterior que fuera más beneficiosa para el contribuyente, lo cual es acogido por el Consejo de Estado pero en sentido restrictivo, señalando que sí lo acepta pero únicamente en ese caso, así:

No obstante lo anterior, y aunque no fue solicitado por la actora, la Sala, oficiosamente, dará aplicación al principio de favorabilidad, teniendo en cuenta lo siguiente:

El artículo 29 de la Constitución Política, consagra:

“El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.

nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio.

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

En materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.

Toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable. Quien sea sindicado tiene derecho a la defensa y a la asistencia de un abogado escogido por él, o de oficio, durante la investigación y el juzgamiento; a un debido proceso público sin dilaciones injustificadas; a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra; a impugnar la sentencia condenatoria, y a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho.

Es nula, de pleno derecho, la prueba obtenida con violación del debido proceso". (Se resalta)

El debido proceso es el conjunto de garantías mínimas que se deben reconocer a las personas cuando acuden a las autoridades judiciales y administrativas, en procura de obtener una sentencia o decisión justa sobre sus derechos a la vida, la integridad, la libertad o el patrimonio y se encuentra establecido en la Constitución Política como un derecho fundamental de aplicación inmediata (artículo 85).

Este derecho, a su vez, obliga a los funcionarios judiciales y a las autoridades administrativas a respetarlo y a asegurar su plena vigencia en la solución de cualquier conflicto o asunto judicial o administrativo sometido a su consideración.

En armonía con lo antes expuesto, el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 materializó, en asuntos tributarios, la aplicación del principio de favorabilidad, al estipular:

“Las sanciones a que se refiere el Régimen Tributario Nacional se deberán imponer teniendo en cuenta los siguientes principios:

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

(...)

3. FAVORABILIDAD. *En materia sancionatoria la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.*

(...)”

Advierte la Sala que la anterior disposición legal consagra, para la Administración Tributaria, el mandato de que al imponer las sanciones contenidas en la normativa tributaria debe aplicar, entre otros, el principio de favorabilidad, de conformidad con el cual la ley permisiva o favorable, aunque sea posterior, debe aplicarse de manera preferente sobre la desfavorable.

De esta forma, las disposiciones más favorables al administrado deben aplicarse de manera preferente, aunque el acto administrativo sancionatorio hubiera sido proferido con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012.

Conforme con lo anterior, el principio de favorabilidad se debe aplicar en materia tributaria, no solo porque constituye un elemento fundamental del debido proceso, que no puede desconocerse, sino porque el legislador así lo dispuso para los procesos administrativos sancionatorios.”

- (xiv) Sentencia del 25 de abril de 2016, Sección Cuarta, expediente 20670 – CP, Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez: en esta sentencia se retoma la argumentación presentada en la sentencia del 12 de noviembre del 2015, permitiendo la aplicación de una sanción más beneficiosa por haber omitido el deber de presentar el informe de precios de transferencia, estando en una de

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

las causales de vinculación, reiterando que para esta corporación procede el principio de favorabilidad pero únicamente en materia sancionatoria.

- (xv) Sentencia del 8 de agosto de 2016, Sección Cuarta, Expediente 20747 – CP, Martha Teresa Briseño de Valencia: en esta sentencia replica la decisión tomada en la providencia anterior ante un nuevo caso de omisión en la presentación del informe de precios de transferencia, retomando el argumento de que sí procede la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria, en virtud del artículo 197 de la ley 1607 de 2012.
- (xvi) Sentencia del 11 de mayo del 2017, Sección Cuarta, expediente 20970 – CP, Jorge Octavio Ramírez Ramírez: esta sentencia, nuevamente abarca el tema de los precios de transferencia, pero esta expone lo dicho por la Corte Constitucional frente al principio de favorabilidad, pero no para contradecirlo sino para acogerlo de forma restrictiva; así, para el Consejo de Estado, es aceptable la postura que plantea la Corte Constitucional frente a la posibilidad de aplicar una norma posterior a situaciones que no se han consolidado, siempre y cuando acojan los límites legales, es decir, la que sea para el régimen sancionatorio:

“El principio de favorabilidad en materia tributaria 2.1 La Corte Constitucional ha dicho que la aplicación del principio de la irretroactividad de la ley tributaria, previsto en la Constitución Política [arts. 338 y 363], no puede ser absoluta cuando se trata de modificaciones que resultan benéficas al contribuyente²⁸. Es así como en la sentencia C-878/1129, la Corte Constitucional expuso que “[...] 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

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

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”

2.2 Para la doctrina, el principio de favorabilidad aplica en el ámbito del derecho sancionatorio de la administración porque “los actos que imponen la pena son formalmente administrativos pero materialmente jurisdiccionales”, por lo que en su expedición se “debe brindar también las protecciones propias del derecho penal que tiene en la favorabilidad una de sus más preciadas expresiones de indemnidad, defensa y seguridad del ciudadano”.

2.3 Con ocasión de la Ley 1607 de 201231 y en materia de precios de transferencia, el legislador introdujo un régimen sancionatorio más beneficioso para los contribuyentes y, adicionalmente, señaló una serie de principios que la Administración debe tener en cuenta al momento de imponer la sanción correspondiente [art. 197]. Dentro de estos principios se encuentra el de favorabilidad, según el cual “[e]n materia sancionatoria la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable”

2.4 En reciente jurisprudencia, la Sección Cuarta de esta Corporación aceptó la aplicación del principio de favorabilidad previsto de manera expresa en el numeral 3 del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, porque constituye un elemento fundamental del

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

debido proceso; siempre y cuando se trate de situaciones jurídicas no consolidadas y en materia sancionatoria” (S.F.T.O)

- (xvii) Sentencia del 25 de abril de 2018, Sección Cuarta, expediente 23289 – CP, Milton Chaves García: esta es la sentencia más reciente en materia de favorabilidad que tiene el Consejo de Estado a la fecha de realización del presente trabajo; en esta se discute nuevamente la posibilidad de dar aplicación a la norma más favorable aunque sea posterior, dado que la ley 1819 de 2016 consagra que la sanción por inexactitud será del 100% y no del 160% que existía previamente, por lo tanto se encuentra enmarcada en los presupuestos de aplicación del principio de favorabilidad que trajo la ley 1607 de 2012.

e. DIAN

La DIAN no ha sido uniforme con la aplicación de dicho principio, pero sí ha aceptado en ciertas ocasiones que se de aplicación, en los términos señalados por la Corte Constitucional, así:

- (i) Concepto 16559 del 18 de marzo de 2002: Se pronuncia la Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales sobre si las indemnizaciones pagadas a los servidores públicos, en el año 1997, estaban exentas del impuesto sobre la renta. Al respecto señala la DIAN:

“El artículo 27 de la Ley 488 de 1998, dispuso que estarán exentas del impuesto sobre la renta las bonificaciones y/o indemnizaciones que reciban los servidores públicos en virtud de programas de retiro de personal de las entidades públicas, departamentales, distritales y municipales.

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

La ley tributaria no es retroactiva por expreso mandato constitucional, consagrado en el artículo 363 de la Carta Política.

Adicionalmente, el artículo 338 de la misma Constitución, dispone que las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

Por su parte, la Corte Constitucional, en Sentencia C-527/96 ha sostenido que la vigencia para el período siguiente está encaminada a impedir que se aumenten las cargas del contribuyente modificando las regulaciones en relación con los períodos vencidos o en curso, lo que es lo mismo que no hay irretroactividad en lo desfavorable para el contribuyente, pero si la medida es favorable se admite la vigencia inmediata.”

Habiendo hecha esta aclaración procede a aceptar la aplicación inmediata de la norma favorable, reconociendo el principio de favorabilidad.

- (ii) Circular 09 de 2007: en este caso señala la misma entidad que no es procedente la aplicación inmediata de la norma más beneficiosa, así:

“Conforme con el artículo 338 de la Constitución Política, las leyes que regulen impuestos de período se aplican a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley.

Como la Ley 1111 fue expedida el 27 de diciembre de 2006, las disposiciones por las cuales se reduce la tarifa del impuesto sobre la renta aplican a partir del año 2007. Igual ocurre con la derogatoria

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

del artículo 260-11 del Estatuto Tributario, disposición que consagra la obligación de liquidar la sobretasa por el año gravable 2006, la cual no pierde vigencia para dicho año gravable., (sic) toda vez que los efectos de la derogatoria se dan a partir del año 2007.”

- (iii) Concepto 9037 de marzo de 2011: mediante este concepto, la DIAN reconoce la posibilidad de aplicar inmediatamente las leyes que resultan favorables para los contribuyentes con fundamento en la sentencia C-686 de 2011 que se refiere a la aplicación del beneficio concedido sobre el capital semilla que trae la ley 1429 de 2010, disponiendo que aplica a partir del 2010, inclusive.

No se citará extracto de dicho concepto pues ya se citó la sentencia sobre la cual se basa dicha interpretación.

- (iv) Oficio 57712 de agosto 4 de 2011: en este caso la DIAN rechaza la posibilidad de dar aplicación a este principio señalando que el periodo fiscal del impuesto sobre la renta es del 1º de enero al 31 de diciembre, por lo tanto la nueva norma que lo modifica deberá entrar en vigencia a partir del 1º de enero del periodo siguiente, así:

“Consulta ante este despacho, si la aplicación de los artículos 36 y 37 de la ley 1450 de 2011 es inmediata por tratarse de normas favorables para el contribuyente o si aplica a partir del periodo fiscal siguiente a la vigencia del periodo fiscal siguiente a la vigencia de la norma. al respecto se precisa:

El artículo 36 de la ley 1450 de 2011, modifica el artículo 158-1 del Estatuto Tributario, relativo a la deducción por investigaciones en investigación y desarrollo tecnológico. Por su parte, el artículo 37 de

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

la ley adiciona el artículo 57-2 al Estatuto Tributario estableciendo el tratamiento tributario aplicable a los recursos que reciba el contribuyente para ser destinados al desarrollo de proyectos calificados como de carácter científico, tecnológico o de innovación según los criterios y las condiciones definidas por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia, Tecnología e Innovación.

Ahora bien, a efectos de establecer el periodo fiscal a partir del cual se aplica la normativa citada, es preciso acudir a los principios consagrados en el artículo 363 de la Constitución Política, en concordancia con el inciso tercero del artículo 338 Íbidem.

Así las cosas a efectos de determinar la aplicabilidad de una nueva norma tributaria en materia de impuesto de renta es preciso recordar que el periodo fiscal en materia de Impuesto Sobre la Renta y Complementarios es el mismo calendario que comienza el 1º de enero y termina el 31 de diciembre; razón por la cual, al tenor de la normativa constitucional citada, resulta clara la aplicabilidad de los artículos 36 y 37 de la ley 1450 de 2011 a partir del periodo fiscal que comienza el 1º de enero de 2012.” (S.F.T.O)

- (v) Concepto 18128 del 21 de junio de 2015: en este concepto la DIAN se le pregunta sobre los siguientes supuestos:

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?

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

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?

Al respecto la entidad se pronuncia con fundamento en la línea jurisprudencial del Consejo de Estado, citando el siguiente extracto de la sentencia con radicado 15584:

*“(…) 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***

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

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.”

Continúa haciendo referencia a la Corte Constitucional sobre su posición favorable frente a este principio, pero aclara que si bien es el órgano de interpretación constitucional, la interpretación que tiene esta corporación de antes de que existiera consagración legal de este principio y por tanto, como la ley 1607 de 2012 únicamente lo permite para las sanciones, no es posible extender dicho análisis a los impuestos de periodo, por más beneficiosas que sean, lo cual es planteado así:

“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

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

1607 de 2012 (artículo 197 numeral 3º) se dispuso la acogida del principio analizado en materia exclusivamente sancionatoria.”

Habiendo hecho esta aclaración, dispone que en materia tributaria no es posible aplicar el principio de favorabilidad, excepto en los casos de sanciones.

Actualmente, por decisión del Consejo de Estado proferida mediante auto del 7 de diciembre de 2016, Expediente 22421, CP, Hugo Fernando Bastidas, este concepto se encuentra provisionalmente suspendido por desconocer la interpretación que le ha dado la Corte Constitucional al Principio de Favorabilidad, tal y como se señala en el siguiente extracto:

“La Sala Unitaria decide suspender provisionalmente el Concepto 018128 del 19 de junio 2015, cuyo problema jurídico y tesis dicen lo siguiente:

(...)

La suspensión provisional se fundamenta en el hecho cierto de que la Corte Constitucional ha interpretado el inciso segundo del artículo 338 de la Carta Política en el sentido de decir que las normas que regulen tributos de periodo rigen a partir de periodo siguiente al de la entrada en vigencia de la disposición correspondiente a menos que establezcan beneficios o tratos que resulten favorables al contribuyente. En estos casos, para la Corte, tales normas rigen a partir de su publicación, esto es, de manera inmediata, con sujeción a los principios de justicia y equidad.

(...)

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

En la Sentencia C-539 de 2011, la Corte Constitucional precisó que las autoridades están en la obligación de acatar el precedente judicial dictado por las altas cortes, y de manera particular, el precedente constitucional, esto es, la interpretación que de la Carta Política realiza con autoridad el máximo tribunal constitucional.

(...)

Ahora, si bien la DIAN alegó que el principio de favorabilidad previsto en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, «Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones», excluye la aplicación inmediata de las normas tributarias que regulan impuestos de periodo cuando éstas sean favorables al contribuyente, la Sala considera que este principio se consagró para efectos sancionatorios. La Corte Constitucional fundamentó la tesis de aplicación inmediata en los principios de equidad y de justicia, razón por la que, en principio, es cuestionable la inaplicación de las sentencias de la Corte Constitucional con fundamento en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012. En consecuencia, en tanto que la DIAN, al expedir el concepto demandado, no tuvo en cuenta la interpretación que de los artículos 338 y 363 de la Constitución Política ha hecho con autoridad la Corte Constitucional”

De esta forma, nuevamente encontramos que el Consejo de Estado no ha podido tener una posición pacífica respecto de la aplicación del Principio de Proporcionalidad y reconoce el precedente de la Corte Constitucional como uno que deben seguir las autoridades administrativas, más específicamente la DIAN.

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

- (vi) Concepto 5797 de 2017: este es tal vez el concepto más relevante del análisis porque se refiere de manera expresa al caso a tratar, al respecto manifiesta lo siguiente:

“El artículo 338 de la Constitución Política, establece que, los cambios que se realicen a los impuestos de período, su vigencia operará a partir del período siguiente. Es decir, los cambios que se introdujeron al Impuesto sobre la Renta de las personas jurídicas a través de la Ley 1819 de 2016, empezarán a regir a partir del 1 de enero de 2017.

Ahora bien, en lo relativo a la derogatoria de los artículos que regulaban el Impuesto sobre la Renta para la equidad CREE, de las leyes 1607 de 2012 y 1739 de 2014, es preciso aseverar que dichas normas fueron derogadas partir del 1 de enero de 2017.”

Señala que lo anterior se encuentra sustentado, en primer lugar, porque en la exposición de motivos se señala una unificación del Impuesto Sobre la Renta y el CREE, para las personas jurídicas, así:

“En efecto, la intención del legislador, fue la unificación de los impuestos de renta y CREE a partir del período gravable 2017 disminuyendo la tarifa del mismo, quiere decir ello, que por el año 2016 lo que pretendía el legislador, era que el impuesto sobre la renta para la Equidad CREE se causara.”

De igual forma, hace referencia al régimen de transición que se estableció para compensar los saldos a favor, pérdidas fiscales y excesos de bases mínimas, tomando como referencia la tarifa vigente para el año 2016, deduciendo que si la intención del legislador hubiese sido la de derogar el impuesto para el año

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

2016, no hubiera establecido un régimen de transición con dicha tarifa, concluyendo lo siguiente:

“1. Atendiendo la exposición de motivos resulta inequívoco que la intención del legislador, no es otra sino la de unificar los impuestos de renta y CREE en un sólo impuesto a partir del año gravable 2017, de la mano de una disminución efectiva de la tarifa de este Impuesto, lo anterior implica que la causación del CREE para el año 2016 se surte, ya que como se indicó al prever un régimen de transición el legislador buscaba, “(...) definir unas reglas claras de transición respecto de las pérdidas fiscales, los excesos de renta presuntiva y los saldos a favor que se originaron en ambos impuesto (sic)”.

*2. Que como consecuencia de lo anterior el régimen de transición establecido en el artículo 123 y siguientes de la Ley 1819, **reconoce de manera expresa que el Impuesto de renta para la Equidad CREE en el año gravable 2016 surte todos su (sic) efectos**, ya que para la determinación del Impuesto de renta a partir del año gravable 2017, se deberán tener en cuenta una serie de eventos asociados a la causación de aquel impuesto a 31 de Diciembre del 2016, tales como saldos a favor, pérdidas fiscales, y excesos de base mínima.*

3. Por consiguiente, una interpretación sistemática de la Ley conlleva concluir que el impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE surte todos sus efectos en el año gravable 2016, una interpretación diferente carece de sustento legal y dejaría sin efecto útil las disposiciones previstas dentro del régimen de transición en detrimento de su finalidad de protección del contribuyente.”

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

Resulta evidente que para esta entidad el CREE tiene plena aplicación en el año gravable 2016 y por ende se deberá pagar el valor correspondiente a este impuesto.

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

VALOR NORMATIVO DE LA JURISPRUDENCIA Y ANÁLISIS DEL CASO A TRATAR.

Ahora bien, hasta ahora, el trabajo se ha limitado a realizar una exposición jurisprudencial, doctrinaria y legal de la situación sin entrar en mayor discusión sobre si es efectivamente aplicable el principio de favorabilidad en los términos planteados por la Corte Constitucional, que conllevaría a que no hay lugar al pago del CREE por el año gravable 2016, o en su defecto, solicitar la devolución del pago de lo no debido por haber realizado el pago de un impuesto que se encontraba derogado.

Siendo así, se procede a realizar el análisis sobre la aplicación práctica de estos conceptos expuestos.

En primer lugar, al afirmar que la C.P es el punto de partida sobre el cual se articula el sistema tributario, le estamos dando el máximo rango jerárquico a los principios que en ella están consagrados.

En sintonía con esto, el artículo 230 de la C.P señala que la jurisprudencia, representa un criterio auxiliar de la actividad judicial, por lo tanto, es correcto afirmar que a pesar de que no son vinculantes en sentido estricto, las decisiones jurisprudenciales complementan el ordenamiento jurídico.

En Colombia esta potestad jurisdiccional en materia tributaria se encuentra en cabeza del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional, ambos con funciones distintas en cada una de las materias.

El Consejo de Estado, según mandato constitucional es el máximo tribunal contencioso administrativo, que se encarga de evaluar la constitucionalidad y legalidad de las normas que tiene un rango legal inferior, es decir, actos

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

administrativos, reglamentos de ordenanzas departamentales, acuerdos municipales y consultas a la administración tributaria.

Para todos estos casos, con excepción de los actos administrativos de carácter particular, los efectos son erga omnes y para los últimos los efectos son interpartes, aunque estas sentencias sean acatadas en la práctica por los particulares, las demás autoridades judiciales y por los funcionarios de la administración dado el carácter interpretativo que tienen estas providencias.

Para G M z M z J J é Z *“nuestra legislación ha realizado varios esfuerzos por dotar de valor jurídico concreto a las decisiones del Consejo de Estado por medio de las cuales se resuelven casos particulares, y la muestra más reciente son algunas instituciones creadas en el nuevo Código de Procedimiento Administrativo Contencioso Administrativo – CPACA- que exigen que se tenga en cuenta los precedentes jurisprudenciales a la hora de fallar casos, tanto en la vía gubernativa como en la jurisdiccional”*¹³

Pero aún con lo anterior, en el sistema jurídico colombiano no hay una posición pacífica respecto del tema y al día de hoy únicamente se reconoce valor jurídico y vinculante a las sentencias de unificación de jurisprudencia, de conformidad con lo señalado en el artículo 270 del CPACA, cuyo antecesor era el artículo 114 de la ley 1395 2010 *“las autoridades deben tener en cuenta los precedentes jurisprudenciales que existen en diversos ámbitos incluyendo los conflictos de orden tributario y aduanero, a la hora de expedir actos administrativos, siempre que sobre los mismos hechos y pretensiones se cuente*

¹³ MUÑOZ MARTINEZ, Gabriel; ZORNOZA PÉREZ, Juan José El Sistema Normativo del Derecho Tributario, Tomado de La Obligación Tributaria y sus Fundamentos Constitucionales. Bogotá. Universidad Externado de Colombia. 2015 P. 190

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

con al menos cinco decisiones uniformes, mandato que avaló la Corte Constitucional en las sentencias C-539 de 2011 y C-634 de 2011”¹⁴

De esta forma, los particulares actualmente pueden solicitar ante la jurisdicción la aplicación de la sentencias de unificación de jurisprudencia.

Frente al alcance normativo de la jurisprudencia de la Corte Constitucional, el análisis que se efectúa es diferente, porque sus precedentes tienen valor normativo, asimilado al de la ley¹⁵ con efectos *erga omnes*. “concretamente, esta corporación se encuentra habilitada por la Constitución (art. 241) y por la Ley Estatutaria de Justicia (art. 48 ley 270 de 1996), para actuar como legislador negativo, retirando del ordenamiento jurídico normas con rango de ley; y, por qué no decirlo también para actuar como legislador positivo en los casos en que por propia cuenta prefiere sanear la inconstitucionalidad advertida en una norma, en lugar de expulsar la disposición del ordenamiento, condicionando para ello la interpretación que del precepto debe hacerse o redefiniendo los elementos normativos fijados por el legislador.

[...]

¹⁴ MUÑOZ MARTINEZ, Gabriel; ZORNOZA PÉREZ, Juan José El Sistema Normativo del Derecho Tributario, Tomado de La Obligación Tributaria y sus Fundamentos Constitucionales. Bogotá. Universidad Externado de Colombia. 2015 P. 190

¹⁵ Ibid.

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

*Nadie puede poner en duda, dada la estructura del sistema de justicia constitucional que los fallos de la Corte Constitucional están dotados de valor normativo, lo que no podría ser de otra manera.*¹⁶

Adicional a las interpretaciones judiciales, están los conceptos que emite la DIAN que buscan dar una interpretación de la norma, pero frente a los mismos se hacen las siguientes aclaraciones:

En primer lugar, los conceptos emitidos por esta autoridad, no tienen la misma fuerza normativa de una Ley o cualquier norma superior; por lo anterior, se encuentran sometidos a ella y no pueden limitarla, modificarla o negar sus efectos. En este sentido, la DIAN a través de los conceptos que emite, se encuentra limitada a realizar interpretaciones respecto de las normas que han sido previamente expedidas por el Congreso, órgano sobre el cual reposan las competencias legislativas en materia tributaria.

Así, los conceptos de la DIAN son criterios auxiliares de interpretación que no tienen la misma fuerza vinculante de las leyes expedidas por el Congreso y por lo mismo, su marco de acción se encuentra limitado por las disposiciones que en ellas se establezcan, pero sí son de carácter vinculante para ella.

Respaldando lo anterior, la Sección Cuarta del Consejo de Estado, mediante sentencia del 18 de julio de 2013, Expediente 18997, estableció que

“(...) en relación con los efectos de los conceptos emitidos por la DIAN, la Sala ha precisado lo siguiente: “(c)on respecto al carácter vinculante y los

¹⁶ MUÑOZ MARTINEZ, Gabriel; ZORNOZA PÉREZ, Juan José El Sistema Normativo del Derecho Tributario, Tomado de La Obligación Tributaria y sus Fundamentos Constitucionales. Bogotá. Universidad Externado de Colombia. 2015 P. 191

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

efectos de los conceptos emitidos por la DIAN, esta Sección ha reiterado que “los conceptos que en ejercicio de las funciones expide la División de Doctrina Tributaria de la Dirección de impuestos Nacionales, constituyen interpretación oficial para los funcionarios de la entidad” y, “aunque no son obligatorios para los contribuyentes, si son un criterio auxiliar de interpretación.” También ha considerado que aquellos conceptos jurídicos que son capaces de modificar o crear una situación jurídica en cabeza del contribuyente, son considerados actos administrativos, susceptibles de control judicial.”

En este mismo sentido, la Sección Cuarta del Consejo de Estado, mediante sentencia N° 16534 del 12 de mayo de 2010, indicó que:

“Adicionalmente, con respecto a la vinculatoriedad y los efectos de los conceptos emitidos por la DIAN, esta Sección ha precisado que “los conceptos que en ejercicio de las funciones expide la División de Doctrina Tributaria de la Dirección de impuestos Nacionales, constituyen interpretación oficial para los funcionarios de la entidad” y, “aunque no son obligatorios para los contribuyentes, si son un criterio auxiliar de interpretación.” (Sic)

Adicionalmente, de acuerdo con el concepto 38622 de 2014 “Los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la Subdirección Jurídica (hoy Oficina Jurídica) de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos. Durante el tiempo en que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias. Cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por ella deberá publicarlo”.

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

De igual forma, el concepto antes mencionado, reiteró que en las actuaciones de los funcionarios de la Dian deben prevalecer los principios de la irretroactividad de las normas, de la publicidad de los actos administrativos, de primacía de lo sustancial sobre lo formal, de la eficiencia, la celeridad y economía, de tal manera que se garanticen y respeten los derechos de los contribuyentes y de los usuarios de comercio exterior.

Con lo anterior, es posible concluir que se deberá dar prevalencia a la jurisprudencia que trae la Corte Constitucional frente a la aplicación del Principio de Favorabilidad, en concordancia con todo lo que se ha planteado, en esta sección final del trabajo.

Esta conclusión se extrae de advertir que por más que el Consejo de Estado siga manifestado su voluntad en múltiples ocasiones sobre el alcance del Principio de Favorabilidad, no está en sus funciones realizar la función de legislador positivo, por lo que sí, efectivamente es posible acatarlas como manera de interpretar la norma, pero quien verdaderamente puede afirmar o negar la presencia de este principio en el ordenamiento jurídico es la Corte Constitucional, que a la fecha ha mantenido una posición unánime sobre posibilidad de dar aplicación inmediata a la norma que resulta beneficiosa para el contribuyente, por tanto se debe concluir que la entrada en vigencia de la norma que deroga el CREE es el 29 de diciembre de 2016, haciendo que no se cause el impuesto para el año gravable 2016.

En lo que respecta a la interpretación que dio la DIAN mediante el concepto 5797 del 2017, de acuerdo con lo proyectado en esta monografía, esta no puede ir en contra de las normas que tienen mayor rango jerárquico, pues estas no pueden modificar las normas, solo interpretarlas y en este caso la interpretación que da la DIAN cambia la entrada en vigencia de la norma yendo en contra de un precedente de la Corte Constitucional.

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

Aún así, esta conclusión no viene sin sus problemas de aplicación, pues resulta que a nivel práctico el concepto que emitió la DIAN en el 2017 se encuentra vigente y por tanto vincula todas sus actuaciones; de esta forma, la DIAN esta obligada a empezar la fiscalización por no haber pagado el CREE para el año gravable 2016, fiscalización que a pesar de tener que acogerse a los principios tributarios, como el de favorabilidad, al no tener una posición pacífica ni sobre la cual hay una sentencia por parte de la Corte Constitucional que avale la aplicación de dicho principio, hasta ahora solo son meros planteamientos teóricos, se pueden derivar varias interpretaciones.

Adicional a esto, encontramos que los actos administrativos de carácter particular por medio de los cuales la DIAN materializa la fiscalización son revisados en última instancia por el Consejo de Estado, el cual como evidenciamos tiene una interpretación restrictiva de este principio, derivando con la mayor certeza en una sentencia en contra del contribuyente, aunque con el Auto del 7 de diciembre de 2016 podríamos estar evidenciando un nuevo cambio de precedente por parte del Consejo de Estado que se podrá usar para soportar las actuaciones de los contribuyente.

Siendo así, para poder tener una protección efectiva se deberá demandar ante la jurisdicción constitucional la ley, solicitando la aplicación del Principio de Favorabilidad fundamentada en la línea jurisprudencial que se expuso.

Ahora bien, haciendo un análisis teórico ¿qué pasaría para quienes sí pagaron el CREE del año gravable 2016 y se llega a reconocer que no hay lugar al pago del mismo por aplicación del Principio de Favorabilidad?

Como ya se ha dicho, este es un impuesto que se liquida y se paga mediante declaración del contribuyente, es decir, el contribuyente es quien debe presentar la declaración por dicho periodo gravable, pero de no existir un deber formal de pago se estaría ante un pago de lo no debido, con fundamento en artículo 594-2 del E.T. que dispone:

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

“ARTICULO 594-2. DECLARACIONES TRIBUTARIAS PRESENTADAS POR LOS NO OBLIGADOS. Las declaraciones tributarias presentadas por los no obligados a declarar no producirán efecto legal alguno.”

Esto implica que quienes hayan presentado la declaración de CREE y pagado el valor correspondiente al 2016 están en una situación de pago de lo no debido y deberán acudir a la administración solicitando la devolución de dichas sumas o que se reconozca como un saldo a favor imputable al Impuesto Sobre la Renta, lo que se hizo con los saldos a favor que no se habían compensado al eliminar el CREE. Lo anterior tiene fundamento en el artículo 850 del E.T. que señala:

“ARTICULO. 850. DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá devolver oportunamente a los contribuyentes, los pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor”

De no acceder a la solicitud del contribuyente en vía gubernativa, este deberá interponer una acción de repetición contra la administración de conformidad con lo señalado en el artículo 2313 del Código Civil, que se deberá instaurar ante la jurisdicción Contencioso Administrativa.

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

CONCLUSIONES

De lo anterior, es posible concluir lo siguiente:

- (i) La Corte Constitucional ha creado por medio de jurisprudencia el Principio de Favorabilidad, en el cual permite que se dé la aplicación inmediata que modifique los impuestos de periodo siempre y cuando esta beneficie a los contribuyentes; se destaca que esta posición ha sido unánime y se mantiene a la fecha.
- (ii) Para el Consejo de Estado, el Principio de Proporcionalidad tiene un alcance diferente al proyectado por la Corte Constitucional y lo acepta pero de manera restrictiva, aplicable únicamente en el ámbito sancionatorio.
- (iii) Que al ser la Corte Constitucional la autoridad encargada de interpretar las normas constitucionales, es su precedente deberá ser aplicado por las entidades administrativas y no podrá ser desconocido en virtud de una interpretación normativa.
- (iv) Con base en lo proyectado en el trabajo, no se deberá pagar el CREE para el año 2016 y de haber realizado el pago, podrá solicitar la devolución del pago de lo no debido, pero tiene sus inconvenientes en la práctica.

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

BIBLIOGRAFÍA

CONSTITUCIÓN POLÍTICA. Artículo 338.

INSIGNARES GÓMEZ, Roberto y PIZA RODRÍGUEZ, Julio Roberto. Concepto de Tributo, Tomado de La Obligación Tributaria y sus Fundamentos Constitucionales. Bogotá. Universidad Externado de Colombia. 2015.

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-621 del 2013

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-465 de 1993

Ley 1607 de 2012, artículo 20.

ESTATUTO TRIBUTARIO. Artículo 1º.

Ley 1607 de 2012, artículo 21.

CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C-393 de 2016.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA. Artículo 363.

CORTE CONSTITUCIONAL en la sentencia T-406 de 1992

CONSTITUCIÓN POLÍTICA. Numeral 9 del artículo 95 de la C.P,

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-505 de 1999

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-252 de 1997

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-198 de 2012

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-1060^a de 2001

CONSTITUCIÓN POLÍTICA. Artículo 363.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA. Artículo 13

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-183 de 1998

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia T-642 del 1º de julio de 2004

CONSEJO DE ESTADO, Sentencia del 1 de septiembre de 2016. Sección Segunda, expediente 48762014.

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-131 del 2004

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-242 de 2009,

CONSEJO DE ESTADO, sentencia del 13 de septiembre de 2007, Sección Cuarta, Expediente 15503.

CONSEJO DE ESTADO. Sentencia del 9 de diciembre de 1987

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-878 de 2011.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA. Artículo 29.

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia T-559 de 2011

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-371 de 2011.

CORREDOR ALEJO, Jesús Orlando. Aplicación de Normas Tributarias Favorables: Visión Panorámica desde la Corte, Consejo de Estado y la DIAN. En Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario – ICDT, 2011 Revista N° 65. P 53

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-149 de 1993

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C- 527 de 1996

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

RESTREPO-PINEDA, Carlos Mario. Principio de favorabilidad de las normas sustantivas en materia tributaria. Choque de trenes entre la Corte Constitucional y el Consejo de Estado. 2015 Cuadernos de Contabilidad, p 429-456.

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-185 de 1997

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-006 de 1998

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-063 de 1998

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-926 de 2000

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C- 619 de 2001

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-806 de 2001

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia 1251 de 2001

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-809 de 2007

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-952 de 2007

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-430 de 2009

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-686 del 2011

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-878 de 2011

CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-785 de 2012

CONSEJO DE ESTADO. Sentencia de 15 de octubre de 1993, Expediente Sección Cuarta, Expediente 4710

CONSEJO DE ESTADO. Sentencia de 7 de febrero de 1997, Sección Cuarta, Expediente 8036

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

CONSEJO DE ESTADO. Sentencia de 17 de abril de 1998, Sección Cuarta, Radicado 8331

CONSEJO DE ESTADO. Sentencia de 5 de marzo de 1999, Sección Cuarta, Radicado 9196

CONSEJO DE ESTADO. Sentencia de 19 de julio de 2000, Sección Cuarta, Radicado 9907

CONSEJO DE ESTADO. Sentencia de 7 de diciembre de 2000, Sección Cuarta, Radicado 10445

CONSEJO DE ESTADO. Sentencia de 3 de agosto de 2006, Sección Cuarta, expediente 14897

CONSEJO DE ESTADO. Sentencia de 26 de octubre de 2006, Sección Cuarta, Radicado 15177

CONSEJO DE ESTADO. Sentencia de 21 de noviembre de 2007, expediente 15584

CONSEJO DE ESTADO. Sentencia de 31 de julio de 2009, expediente 16016,

CONSEJO DE ESTADO. Sentencia de 26 de octubre de 2009, expediente 16665;

CONSEJO DE ESTADO. Sentencia de 26 de noviembre de 2009; expediente 16928;

CONSEJO DE ESTADO. Sentencia de 4 de febrero de 2010, expediente 17146;

Sentencia de 17 de junio de 2010; Radicado 16427,

CONSEJO DE ESTADO. Sentencia de 11 de noviembre de 2010, expediente 16337

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

CONSEJO DE ESTADO. Sentencia de 3 de marzo de 2011, Radicado 17443

CONSEJO DE ESTADO. Sentencia de 6 de marzo de 2014, expediente 19649

CONSEJO DE ESTADO. Sentencia del 12 de noviembre de 2015, Sección Cuarta, Expediente 20087

CONSEJO DE ESTADO. Sentencia del 25 de abril de 2016, Sección Cuarta, expediente 20670

CONSEJO DE ESTADO. Sentencia del 8 de agosto de 2016, Sección Cuarta, Expediente 20747

CONSEJO DE ESTADO. Sentencia del 11 de mayo del 2017, Sección Cuarta, expediente 20970

CONSEJO DE ESTADO. Sentencia del 25 de abril de 2018, Sección Cuarta, expediente 23289

DIAN. Concepto 16559 del 18 de marzo de 2002

DIAN. Circular 09 de 2007

DIAN. Concepto 9037 de marzo de 2011

DIAN. Oficio 57712 de agosto 4 de 2011

DIAN. Concepto 18128 del 21 de junio de 2015

DIAN. Concepto 5797 de 2017

DIAN. Circular 175 de 2001

Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE

MUÑOZ MARTINEZ, Gabriel; ZORNOZA PÉREZ, Juan José El Sistema Normativo del Derecho Tributario, Tomado de La Obligación Tributaria y sus Fundamentos Constitucionales. Bogotá. Universidad Externado de Colombia. 2015

CONSEJO DE ESTADO. Sentencia del 18 de julio de 2013, Sección Cuarta, expediente 18997.

CONSEJO DE ESTADO. Sentencia del 12 de mayo de 2010, Sección Cuarta, expediente 16534.