

**CONCEPTO UNIFICADOR PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN MATERIA
TRIBUTARIA**

Tema	Tributario
Descriptor	Principio de favorabilidad en materia tributaria
Problema jurídico	<i>¿Cuál es la aplicación del principio de favorabilidad en materia tributaria en el Distrito Capital?</i>
Fuentes formales	Constitución Política de Colombia, artículos 338 y 363; Ley 1607 de 2012, artículo 197; Ley 1819 de 2016, artículo 640; Ley 1943 de 2018, artículo 102; Decreto Nacional 872 de 2019; Acuerdo Distrital 671 de 2017, Decreto Distrital 091 de 2019; Corte Constitucional, Sentencias C-527/96, C-185/97, T-625 de 1997, C-006/98, C-926/00, C-619/01, C-181/02, C-200/02, T- 1087/05, C-430/09, C-539/11, C-686/11, C-878/11 y C-785/12; Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Cuarta. Sentencia del 6 de junio de 2019. Rad.: 54001-23-33-000-2013-00360-01(22329); Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Cuarta. Sentencia del 4 de abril de 2019. Rad.: 11001-03-15-000-2018-02617-01(AC; Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo - Sección Cuarta. Sentencia del 8 de marzo de 2019. Rad.: 05001-23-31-000-2011-00471-01(21944).; Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Cuarta. Auto 2016-00020 de junio 14 de 2018. Rad.: 11001-03-27-000-2016-00020-00(22421; Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Primera. Sentencia de Unificación 00701-01 del 4 de agosto de 2016. Rad.: 05001-23-33-000-2013-00701-01.

IDENTIFICACIÓN CONSULTA

La aplicación del principio de favorabilidad en materia tributaria comprende dos dimensiones, i) la que se refiere al régimen sancionatorio; y, ii) la relativa a las normas sustanciales sobre impuestos de periodo.

Al respecto, se encuentra que en lo relacionado con el régimen sancionatorio hay consenso tanto en los desarrollos legales del nivel nacional y distrital, como en la jurisprudencia de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado. Sin embargo, en cuanto a las disposiciones normativas que modifican impuestos de periodo, además de encontrarse un vacío legal, ya que no hay norma positiva que establezca y regule el tema, existe una clara contradicción entre las decisiones adoptadas por la jurisdicción de lo contencioso administrativo, y la posición sentada por la Corte Constitucional.

Por lo anterior, se considera pertinente presentar la evolución de este principio en esta doble perspectiva, a fin de establecer su marco de aplicación en el Distrito Capital.

CONSIDERACIONES:

La aplicación del principio de favorabilidad en materia tributaria se ha concretado de manera general en lo que se refiere al régimen sancionatorio, pese a que el precedente constitucional¹ ha señalado que éste se extiende a las normas que modifican impuestos de periodo. Es así como, aun cuando la jurisprudencia Constitucional ha determinado la interpretación y el alcance de lo dispuesto por los artículos 338 y 363 de la Constitución, según los efectos de las normas sobre el contribuyente en aplicación del principio de favorabilidad, el Consejo de Estado difiere de este condicionamiento al sostener que esto no constituye un precedente judicial, y que, en todo caso, no puede asumirse el principio de favorabilidad como un mandato que imponga la forzosa aplicación inmediata de las normas que modifican de manera beneficiosa los elementos de los tributos de periodo.

Por esta razón, se presentará el marco de aplicación del principio de favorabilidad en el régimen sancionatorio tributario, y a continuación se analizará la aplicación en el tiempo de las normas tributarias que rigen los impuestos de periodo, y en consecuencia, si hay lugar a su aplicación retrospectiva cuando aquella resulta más beneficiosa al contribuyente en virtud del principio de favorabilidad, sin quebrantar lo establecido por el referido artículo 338.

1. Aplicación del principio de favorabilidad en el régimen sancionatorio tributario

1.1. Marco Constitucional y legal

La aplicación del principio de favorabilidad en el régimen sancionatorio tributario tiene su origen en el artículo 29 de la Constitución Política, como quiera que si bien este artículo prevé de manera específica, que en materia penal, *la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable*; al extender las garantías referidas al debido proceso a todas las actuaciones judiciales y administrativas, se ha señalado por la Corte Constitucional² que de igual manera, los principios que rigen el debido proceso penal rigen la potestad sancionadora de la administración.

En ese sentido, es claro que el principio de favorabilidad, al ser un principio rector del ejercicio de la potestad sancionadora de la administración, rige la imposición de las sanciones previstas por el régimen tributario, aún en etapa de cobro, como se establece en los desarrollos legales tanto a nivel nacional como distrital.

Es así como, mediante el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012³, por la cual se expiden normas en materia tributaria, se consagró que las sanciones a que se refiere el Régimen Tributario Nacional se deberán imponer teniendo en cuenta, entre otros principios, el principio de favorabilidad, entendido como la aplicación de la ley permisiva o favorable de preferencia a la restrictiva o desfavorable, aun cuando aquella sea posterior.

Asimismo, a través de la Ley 1819 de 2016, modificatoria del Decreto Nacional 624 de 1989 - Estatuto Tributario Nacional, se determinó lo relacionado con la aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio, estableciendo

¹ “PRECEDENTE CONSTITUCIONAL-Concepto. La figura del precedente, ha sido definida por la Corte como “(...) aquel antecedente del conjunto de sentencias previas al caso que se habrá de resolver, que por su pertinencia para la resolución de un problema jurídico, debe considerarse necesariamente un juez o una autoridad determinada, al momento de dictar sentencia” Así, la Corte ha entendido que el precedente debe ser anterior a la decisión donde se pretende su aplicación y que debe existir una semejanza de problemas jurídicos, cuestiones constitucionales, hechos del caso, normas juzgadas o puntos de derecho. En ausencia de uno de estos elementos, no puede predicarse la aplicación de un precedente.”. Sentencia T-762/11.

² Ver las Sentencias T-625 97, C-619 01, C-181 02, C-200 02 y T- 1087 de 2005, entre otras.

³ Declarada EXEQUIBLE por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-465 de 2014.

frente al principio de favorabilidad que éste “aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.”⁴

Esto es acogido en el nivel distrital por el Acuerdo 671 de 2017⁵, al estipular en su artículo primero, lo siguiente:

“ARTÍCULO 1º. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 162 del Decreto Ley 1421 de 1993º, para la aplicación del régimen sancionatorio en el Distrito Capital se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo.

(...)

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

Adicionalmente y de una forma más garantista, por medio de la Ley 1943 de 2018, “Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones”, se facultó a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) para aplicar el principio de favorabilidad de que trata el parágrafo 5 del artículo 640 del Estatuto Tributario dentro del proceso de cobro a solicitud del contribuyente, responsable, declarante, agente retenedor, deudor solidario, deudor subsidiario o garante, de acuerdo con los términos y condiciones previstos por el artículo 102 de la citada Ley 1943 de 2018, reglamentado por el Decreto Nacional 872 de 2019.

En el Distrito Capital, considerando que las restantes sanciones aplicables a los contribuyentes son inferiores a las sanciones tributarias vigentes a nivel nacional, y que las reducciones y modificaciones realizadas por la Ley 1819 de 2016 están referidas a conductas sancionables y a impuestos que no son de la administración de la Secretaría Distrital de Hacienda, se procedió a adoptar lo que correspondió a su competencia, en desarrollo de la atribución de la misma Ley 1943 de 2018, mediante el Decreto Distrital 091 de 2019, considerando adicionalmente, y entre otros aspectos:

“Que el principio de favorabilidad aplica en lo referido a la reducción de intereses moratorios, para i). las facturas del impuesto Predial Unificado, y sobre Vehículos Automotores; y ii). para las declaraciones presentadas sin pago de manera oportuna. En lo referente a la reducción de las sanciones contenidas en la Ley 1819 de 2016 aplica para la sanción de inexactitud que fue reducida del 160% al 100%. También aplica para las sanciones por no enviar la información señalada en el Acuerdo Distrital 671 de 2017.

Que para los demás actos administrativos que se encuentren en etapa de cobro, será posible aplicar la reducción de intereses moratorios contenidos en el parágrafo 2 del artículo 102 de la Ley 1943 de 2018, que dispone “En desarrollo del principio de favorabilidad y dentro del plazo máximo establecido en este artículo, el contribuyente, declarante, agente retenedor, responsable, deudor solidario, deudor subsidiario o garante que, a la entrada en vigencia de la presente Ley, tenga obligaciones fiscales a cargo, pagará el interés bancario corriente,

⁴ Parágrafo 5º del artículo 640, Ley 1819 de 2016.

⁵ “Por el cual se modifica el régimen sancionatorio y procedimental tributario, se adopta un mecanismo reparativo para las víctimas de despojo o abandono forzado y se dictan otras disposiciones hacendarias en Bogotá Distrito Capital”.

⁶ ARTÍCULO 162. Remisión al Estatuto Tributario. Las normas del Estatuto Tributario Nacional sobre procedimiento, sanciones, declaración, recaudación, fiscalización, determinación, discusión, cobro y en general la administración de los tributos serán aplicables en el Distrito conforme a la naturaleza y estructura funcional de los impuestos de éste.

certificado por la Superintendencia Financiera de Colombia, para la modalidad de créditos de consumo y ordinario, más dos (2) puntos porcentuales".

En ese sentido, por medio del Decreto Distrital 091 de 2019, "*Por el cual se establece en el Distrito Capital el procedimiento para la aplicación del principio de favorabilidad de que trata el artículo 102 de la Ley 1943 del 28 de diciembre de 2018*", se definió la aplicación del principio de favorabilidad frente a:

1. La reducción de sanciones e intereses de mora en las declaraciones de impuestos de Bogotá, presentadas de forma oportuna, pero sin pago.
2. La reducción de intereses de mora en las declaraciones tributarias sin pago o con pago parcial que tengan declaradas sanciones tributarias.
3. La sanción por inexactitud.
4. La sanción por no enviar información señalada en el Acuerdo Distrital 671 de 2017.
5. La reducción de intereses de mora por obligaciones fiscales diferentes a sanciones por inexactitud y por no enviar información.

1.2. Desarrollos jurisprudenciales

A través de diferentes pronunciamientos, la Corte Constitucional ha sostenido que uno de los presupuestos necesarios para la aplicación de las normas del derecho administrativo sancionador es el principio de favorabilidad como una excepción al principio de legalidad, bajo el entendido que éste no se quebranta cuando se extienden los efectos de una norma hacia adelante o hacia atrás en el tiempo, por resultar más favorable al sujeto de la sanción.

Es así como, mediante sentencia T-625 de 1997, la Corte Constitucional señaló, al referirse a la aplicación del principio de favorabilidad en el derecho administrativo sancionador, que "*tanto en materia sustantiva como procesal, las disposiciones más favorables al inculpado deben aplicarse de manera preferente, aunque el régimen transitorio determine en principio cosa diversa*". Asunto retomado en las sentencias C-619 de 2001 y C-181 de 2002, al establecer que según la tradición jurídica, una excepción al principio de legalidad, según el cual, la ley aplicable a una situación es la vigente al momento de su acaecimiento, es precisamente la posibilidad de permitir que situaciones de hecho acaecidas bajo la vigencia de una ley, sean reguladas por otra, en razón de su benignidad.

Asimismo, en sentencia C-200 de 2002, se deja claro que el principio de favorabilidad contemplado por el artículo 29 de la Constitución Política en materia penal, se predica de todo el derecho sancionatorio, por extensión, y tiene aplicación tanto en aspectos sustanciales como procedimentales, de tal manera que el respeto del principio de favorabilidad es un presupuesto necesario para la aplicación de la norma.

De esta manera, y más ampliamente, por medio de la Sentencia T-1087 de 2005, se puntualizó que, si "*...la exigencia de que una ley previa deberá determinar con claridad y precisión tanto la infracción como la pena que habrá de imponerse a quienes incurran en ella, es dable concluir que abolida una falta tienen que desaparecer los efectos sancionatorios que la misma estuviere produciendo*".

Y, en desarrollo de ello, en el mismo pronunciamiento se fija el alcance y los efectos de la aplicación del referido principio, al determinar:

"El principio de favorabilidad opera en el derecho administrativo sancionador, hasta dar lugar i) al decaimiento del acto, así la sanción estuviere ejecutoriada y la jurisdicción contenciosa se hubiere pronunciado sobre su legalidad y ii) a su revocatoria (...)"

Ahora bien, lo anterior es recogido por el Consejo de Estado, al precisar mediante Sentencia de Unificación 00701-01 del 4 de agosto de 2016, lo siguiente, *"La Corte Constitucional se refirió al concepto y alcance del principio de favorabilidad en materia disciplinaria e hizo las siguientes consideraciones que, mutatis mutandi, son aplicables también respecto de otras manifestaciones del derecho punitivo estatal:*

"En materia sancionatoria, el principio de que la ley rige las situaciones de hecho que surgen durante su vigencia se traduce en la máxima jurídica nullum crimen, nulla poena sine lege, cuya consagración constitucional se encuentra en el artículo 29 de la Carta que dispone: "nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto se le imputa" (art. 29, C.P.). El claro mandato que se incluye en la carta señala que, por regla general, la norma aplicable en un caso determinado es aquella que se encuentra vigente al momento de la comisión del hecho imputado, lo que en otros términos significa que los efectos de la norma jurídica no son retroactivos.

[...]Ahora bien, el principio del que se viene hablando, aquél que prescribe que la ley aplicable a una situación fáctica es la vigente al momento de su acaecimiento, tiene como fin primordial la protección del principio de la seguridad jurídica, pilar fundamental del orden público. No obstante, la tradición jurídica ha reconocido la posibilidad de establecer una excepción a tal precepto para permitir que situaciones de hecho acaecidas bajo la vigencia de una ley sean reguladas por otra.

La Corte se refiere en estos términos al principio de favorabilidad, según el cual, una situación de hecho puede someterse a la regulación de disposiciones jurídicas no vigentes al momento de su ocurrencia cuando, por razón de la benignidad de aquellas, su aplicación se prefiere a las que en, estricto sentido, regularían los mismos hechos. (...)

Para efectuar la aplicación favorable de la norma y dar entidad al principio mismo se recurre generalmente a dos vías: la de la retroactividad de la ley, fenómeno en virtud del cual la norma nacida con posterioridad a los hechos regula sus consecuencias jurídicas como si hubiese existido en su momento; y la de la ultraactividad de la norma, que actúa cuando la ley favorable es derogada por una más severa, pero la primera proyecta sus efectos con posterioridad a su desaparición respecto de hechos acaecidos durante su vigencia.

(...)Así mismo, la Corte Constitucional al abordar el tema de la favorabilidad desde la perspectiva del principio de legalidad precisó que "[como] la potestad sancionadora de la administración no es ajena a los principios que rigen el debido proceso en materia penal, concretamente a la exigencia de que una ley previa deberá determinar con claridad y precisión tanto la infracción como la pena que habrá de imponerse a quienes incurran en ella, es dable concluir que abolida una falta tienen que desaparecer los efectos sancionatorios que la misma estuviere produciendo"⁷. (Negrilla fuera de texto)

A partir de allí, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha desarrollado la aplicación del principio de favorabilidad en el régimen sancionatorio tributario, y al referirse a la sanción por devolución

⁷ Sentencia T-1087 de 2005.

improcedente⁸, mediante sentencia del 25 de abril de 2018, Exp. (23289), reiteró lo señalado por la Sala de Consulta y Servicio Civil de esa Corporación, en sentencia de octubre 16 de 2002, radicación 1454, en la que precisó: “*El principio de favorabilidad cuando es aplicable en materia sancionatoria administrativa, constituye un imperativo constitucional, y por ende, bien puede ser aplicado a solicitud de parte, o de oficio por la autoridad juzgadora competente.*”. (Subraya por fuera de texto). Y sobre el caso puntual concluyó:

“En ese contexto, la Sala debería confirmar la sanción por devolución improcedente impuesta por la DIAN a la sociedad COEXFER LTDA, no obstante, advierte que deben anularse parcialmente los actos demandados, en aplicación del principio de favorabilidad de conformidad el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 670 del E.T. (Ver sentencia de 8 de junio de 2017, Exp. 19389 C.P. (E) doctora Stella Jeannette Carvajal Basto).

(...) La Sala procederá a dar aplicación al principio de favorabilidad de oficio en el presente asunto, situación que conlleva la reducción de la sanción impuesta al contribuyente sancionado (...)”

Reiterando en Sentencia del 5 de febrero de 2019, lo siguiente:

“5.1.- De acuerdo con lo expuesto en relación con los cargos alegados por el demandante, la Sala debería confirmar la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda. Sin embargo, se procederá a anular parcialmente el acto demandado en aplicación del principio de favorabilidad, de conformidad con el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 670 del E.T. Y eso es así por cuanto en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del E.T., se estableció que “el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”. 5.2.- Al compararse la regulación de la sanción por devolución improcedente consagrada en el artículo 670 del E.T., con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016 –artículo 293-, la Sala aprecia que ésta última establece una sanción más favorable para el sancionado porque no contempla los intereses moratorios aumentados en un 50%, sino la liquidación de los intereses moratorios respectivos, más una multa equivalente al 20% del valor devuelto o compensado en exceso. Además, la nueva legislación disminuyó la sanción adicional del 500% al 100% sobre el monto devuelto, impuesta a los contribuyentes que utilicen documentos falsos o maniobras fraudulentas, como ocurrió en el caso analizado. (...)”⁹

Asimismo, se ha referido de manera particular a la sanción por inexactitud, teniendo en cuenta que con la expedición de la Ley 1819 de 2016¹⁰ se introdujo una modificación al artículo 647 del Estatuto Tributario en el sentido de disminuir el valor de la sanción, al fijarla en el 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable, en tanto que la norma anterior (Estatuto Tributario) contemplaba la sanción en el equivalente a 160% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable.

⁸ Ver además, sentencia del 23 de noviembre de 2018, Exp. 23171; sentencia del 15 de noviembre de 2018, Exp. 22632; sentencia del 10 de mayo de 2018, Expe. 21004.

⁹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Cuarta. Rad.: 05001-23-33-000-2014-01261-01(22636).

¹⁰ Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.

En ese sentido, la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, ha reiterado la aplicación de lo dispuesto por los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, de manera preferente sobre lo contemplado por los artículos 647 y 648 del Estatuto Tributario¹¹, aclarando sin embargo que, este "...beneficio es predicable en aquellas situaciones jurídicas que aún no estén consolidadas, esto es que pueden someterse a discusión en vía administrativa o judicial o ya estén en discusión...".¹²

Es así como, se ha determinado lo siguiente:

- Sentencia del 30 de mayo de 2019. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Cuarta. Radicado 08001-23-33-000-2013-90353-01(23072).

"Lja sanción por inexactitud impuesta a la actora es procedente, pues en la declaración del IVA del tercer bimestre de 2011 incluyó compras inexistentes que dieron lugar a impuestos descontables improcedentes, lo cual constituye una conducta sancionable, conforme con la disposición citada. Ahora bien, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció en el parágrafo 5 que «el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior». Al respecto, la Sala observa que la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario, fue modificada por la Ley 1819 de 2016, al establecer una sanción más favorable, en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en las liquidaciones oficiales y el declarado por el contribuyente."

- Sentencia del 22 de mayo 2019. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Cuarta. Radicado 08001-23-33-000-2013-00595-01(2885).

"En el presente caso, la actora no desvirtuó la presunción de legalidad de los actos demandados que modificaron la declaración privada, en el sentido de desconocer parcialmente el costo de ventas por inexistencia de las transacciones con dos de sus proveedores, por lo que es procedente la sanción por inexactitud, pues al incluir costos improcedentes se generó un menor impuesto a pagar."

Sin embargo, en aplicación del principio de favorabilidad, reconocido expresamente en el artículo 282 parágrafo 5 de la Ley 1819 de 2016¹³, la sanción debe reducirse, pues se determinó con fundamento en el artículo 647 del Estatuto Tributario, conforme con el cual dicha sanción corresponde al 160% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado oficialmente y el declarado por el contribuyente."

En efecto, los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016 modificaron los artículos 647 y 648 del Estatuto Tributario, en el sentido de señalar que la sanción por inexactitud corresponde al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el valor declarado."

¹¹ Ver entre otras, las sentencias de 2 de mayo de 2019, Expedientes 20993, 22933, 22346; del 28 de marzo de 2019, Exp. 22360; del 19 de marzo de 2019, Exp. 22453; del 14 de marzo de 2019, Expedientes 22202 y 22241; del 8 de marzo de 2019, Exp. 21295.

¹² Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Cuarta. Rad.: 11001-03-15-000-2018-02617-01(AC).

¹³ Ley 1819 de 2016, artículo 282. Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así: "Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio. Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo. [...] Parágrafo 5. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior."

Así, de conformidad con el principio de favorabilidad y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, que la establecida por las normas vigentes al momento en que se impuso la sanción, equivalente al 160%, procede la reliquidación de la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado en esta providencia y el determinado privadamente¹⁴."

- Sentencia del 4 de abril de 2019. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Cuarta. Radicado 11001-03-15-000-2018-02617-01(AC).

*"Es procedente la exoneración de la sanción por inexactitud por diferencia de criterios en la interpretación del derecho a aplicar y en subsidio, sí el porcentaje de dicha sanción debió reducirse del 160% al 100% como lo dispone la Ley 1819 de 2016 por aplicación del principio de favorabilidad. (...) Para llegar a esa conclusión debe hacerse un breve estudio del principio de favorabilidad en el régimen sancionatorio tributario, cuyo fundamento constitucional está en el artículo 29 de la Constitución Política. (...) [E]l artículo 282 de la Ley 1819, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, en el parágrafo 5º reconoció de manera expresa la aplicación del principio de favorabilidad para aquellas sanciones impuestas con ocasión del pago, determinación o causación de tributos. En cuanto a la sanción por inexactitud, que es la que interesa en este caso, el artículo 288 de la referida ley, modificó el artículo 648 del Estatuto Tributario y fijó como tarifa general de dicha sanción el equivalente al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente. Lo anterior, significa que la cuantía fijada en el artículo 288 de la citada Ley 1819 es más favorable que la establecida en las normas anteriores, por lo que es procedente la aplicación del principio de favorabilidad consagrado en el artículo 282 de la misma ley, que es claro al indicar que debe aceptarse, aunque la norma que resulta más beneficiosa sea posterior. Entonces, el principio de favorabilidad debe invocarse en aquellos casos en los que la sanción por inexactitud se haya impuesto sobre la tarifa del 160% para que sea reducida a la tarifa general del 100%. **No obstante, es importante aclarar que tal beneficio es predicable en aquellas situaciones jurídicas que aún no estén consolidadas, esto es que pueden someterse a discusión en vía administrativa o judicial o ya estén en discusión, así lo ha considerado la Sección Cuarta de esta Corporación, especializada en asuntos tributarios, en múltiples pronunciamientos (...)**". (Negrilla fuera de texto).*

- Sentencia del 8 de marzo de 2019. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo - Sección Cuarta. Radicado 05001-23-31-000-2011-00471-01(21944).

"PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA – Procedencia.

3.4. Sin embargo, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció que "el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior". Al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario, con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016, la Sala aprecia que ésta última establece la sanción más favorable para el sancionado en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente. 3.5. En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados."

¹⁴ En este sentido se pronunció la Sala en la sentencia del 13 de diciembre de 2017, Exp. 21210, C.P. Milton Chaves García.

Por otra parte, en relación con la sanción prevista cuando se desatiende el deber de entregar la documentación comprobatoria de operaciones con vinculados económicos realizadas durante el periodo gravable, según lo contemplado en el artículo 260-11, numeral 2° del literal A, del Estatuto Tributario; el Consejo de Estado a través de sentencia del 6 de junio de 2019 precisó:

“Como se concluyó en la jurisprudencia que se reitera, a raíz de los cambios legislativos mencionados, en la actualidad no es objeto de sanción la no presentación de la DIIPT¹⁵ junto con la respectiva documentación comprobatoria, en aquellos casos en los cuales el productor colombiano vende a un cliente en el exterior el 50% o más de su producción, como ocurría en el año 2009 -época de los hechos-. En ese contexto, procede la aplicación del principio de favorabilidad, consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política y en el parágrafo 5° del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, como lo ha reiterado la jurisprudencia de la Sección. Por lo tanto, concordante con la jurisprudencia que se reitera, la Sala procederá de oficio a dar aplicación al principio de favorabilidad en el presente asunto, pues a pesar de tratarse de una norma posterior a la ocurrencia de los hechos que dieron lugar a la imposición de la sanción, «resulta aplicable porque crea una situación más favorable a la sociedad demandante», en la medida en que dichas normas posteriores establecen «que no existe vinculación económica por el simple hecho de efectuar el 50% o más de las ventas a un único cliente en el exterior», con lo cual la conducta que sirvió de base a la imposición de la sanción dejó de ser sancionable.”¹⁶

Según lo anterior, es claro que frente a las normas que impongan o modifiquen sanciones en materia tributaria, el principio de favorabilidad opera por regla general como un presupuesto necesario para la aplicación de la norma, y procede de oficio.

2. Aplicación del principio de favorabilidad frente a las normas que modifican impuestos de periodo

Más allá del consenso existente frente a la aplicación del principio de favorabilidad en el régimen sancionatorio tributario, se ha presentado una fuerte contradicción cuando se trata de la aplicación de este principio respecto de las normas que se refieren a los impuestos de periodo, como quiera que, pese a lo sostenido por la Corte Constitucional de manera reiterada, el Consejo de Estado ha considerado que no es posible extender el principio de favorabilidad a las normas tributarias que no tienen por objeto imponer sanciones a los contribuyentes.

En ese sentido, se presentarán las consideraciones pertinentes sobre la irretroactividad de las normas tributarias y su configuración condicionada en virtud del principio de favorabilidad.

2.1. Del principio de irretroactividad de la ley tributaria

El artículo 338 de la Constitución Política establece que:

“En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

¹⁵ Declaración Informativa Individual de Precios de Transferencia.

¹⁶ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Cuarta. Rad.: 54001-23-33-000-2013-00360-01(22329).

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

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. (Negrilla fuera de texto).

En tanto que el artículo 363, dispone:

“El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.” (Negrilla fuera de texto).

De esta manera, se ha concedido a la legislación tributaria, de forma general, el carácter irretroactivo, estableciendo adicionalmente que su ejecución comenzará a partir del periodo siguiente al de su entrada en vigencia, cuando se trate de “contribuciones”¹⁷ en las que la base sea el resultado de hechos acaecidos en un determinado periodo.

Sin embargo, la Corte Constitucional ha reiterado al respecto, que dicha irretroactividad debe ser condicionada según sus efectos sean beneficiosos al contribuyente, o no, ya que esta disposición tiene como propósito evitar que se impongan cargas más gravosas al contribuyente frente a periodos vencidos o dentro del periodo en curso.

Es así como, a través de Sentencia C-527 de 1996, se señaló:

“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.” (Negrilla fuera de texto).

En el mismo sentido, en tratándose de la derogación de normas tributarias, la Corte ha precisado que cuando ello resulte más favorable a los contribuyentes, sus efectos serán inmediatos, por regla general.

¹⁷ “Como la norma superior se refiere a las leyes, ordenanzas o acuerdos que “regulen contribuciones”, conviene, de entrada, recordar que la Corte, al interpretar esta disposición (sentencia C-149 del 22 de abril de 1993, magistrado ponente doctor José Gregorio Hernández Galindo, Gaceta de la Corte Constitucional año 1993, tomo IV, pág. 121), ha asignado a la palabra contribución un sentido genérico sinónimo de impuesto, entendimiento que se reiterará en esta providencia y que, por lo demás, es el que el vocablo tiene de ordinario (Esteban Jaramillo, Tratado de Ciencia de la Hacienda Pública, quinta edición, Voluntad, Bogotá, 1953, pág. 60)”. Sentencia C-527 de 1996.

Así lo expresó en Sentencia C-185 de 1997, *"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."*

Siendo esto recogido en pronunciamiento del 22 de enero de 1998, por el Dr. Antonio Barrera Carbonell¹⁸, al indicar que:

"El artículo 338 superior constituye ciertamente una regulación exclusivamente dirigida a la imposición de tributos, es decir, al diseño y establecimiento de una carga fiscal, de manera que no es aplicable cuando el legislador pretende, por el contrario, modificar o suprimir tales obligaciones. Por lo mismo, las normas que derogan tributos o establecen medidas que eximen o disminuyen de tales obligaciones a los contribuyentes, tienen efecto general inmediato y principian a aplicarse a partir de la promulgación de la norma que las establece, salvo, por supuesto, que el legislador expresamente haya establecido reglas específicas para su vigencia."

Bajo el entendido que:

"- Es claro que el objetivo que movió la voluntad del Constituyente al incorporar al cuerpo constitucional la norma en cuestión, fue el de precisar con valor inobjetable todos los elementos que jurídica y técnicamente entran en la formulación de un tributo y que tienen que ver con la asignación de competencias, los factores esenciales que integran la noción y los requisitos y limitaciones a las cuales deben someterse las autoridades para establecer la obligación fiscal. La finalidad que enmarca tal ejercicio, no es otra que la de impedir todo asomo de arbitrariedad fiscalista y proteger los derechos de los contribuyentes.

- Al limitarse en el tiempo la aplicación inmediata de una norma que regula un impuesto de período se busca favorecer al contribuyente, así sea en desmedro del erario, para defender en cierta medida el patrimonio de aquél y otorgarle la elemental oportunidad de que programe el gasto y ordene los medios que le permitan asumir su costo. En eso no hay nada de extravagante ni censurable, y por el contrario, ello responde a finalidades que se adecuan al principio de equidad y al de una justicia tributaria claramente cifrada sobre la realidad social." (Negrilla fuera de texto).

Por otra parte, en Sentencia C-926 de 2000, se abordó lo relacionado con el respeto de las situaciones jurídicas consolidadas frente al principio de la irretroactividad de la ley tributaria, al señalar:

"Dicho principio está íntimamente ligado a los derechos adquiridos, que son aquellas situaciones individuales y subjetivas que se han creado y definido bajo el imperio de una ley y, por lo mismo, han instituido en favor de sus titulares un derecho subjetivo que debe ser respetado. De ahí que sea válido afirmar que una ley posterior no puede afectar lo que de manera legítima se ha obtenido bajo la vigencia de una ley anterior."

Agregando de manera general que *"...una ley no puede tener efectos hacia el pasado, salvo que se trate de garantizar el principio de favorabilidad."*, con fundamento en lo referido por el Dr. Vladimiro Naranjo Mesa, en cuanto a la naturaleza del principio de irretroactividad, al sostener que *"es la premisa según la cual, en la generalidad de las circunstancias se prohíbe, con base en la preservación del orden público y con la finalidad de plasmar la seguridad y estabilidad jurídicas, que*

¹⁸ Sentencia C-006 de 1998.

una ley tenga efectos con anterioridad a su vigencia, salvo circunstancias especiales que favorezcan, tanto al destinatario de la norma como a la consecución del bien común de manera concurrente¹⁹.

Concluyendo para el caso particular, que la fijación de un límite temporal para hacer efectivo un descuento no tiene carácter retroactivo, como quiera que, con él, simplemente se están protegiendo los derechos de los contribuyentes.

Ahora bien, en desarrollo de la línea jurisprudencial eminentemente garantista de la Corte Suprema de Justicia, en la que se ha definido que el principio de irretroactividad de la ley tributaria no puede ser absoluto cuando se trata de modificaciones que resulten benéficas al contribuyente, la Corte Constitucional, mediante sentencia C-878 de 2011²⁰, resaltó:

*“En Colombia, se tiene que antes de la constitución de 1991 no existía mandato alguno que restringiera la aplicación retroactiva de la ley, de manera que en materia fiscal nada se oponía a aplicar modificaciones favorables al contribuyente con efectos retroactivos. Sin embargo, la Corte Suprema de Justicia sostuvo desde 1930 que el legislador podía aplicar variaciones a la tarifa y al régimen que determina la base gravable del impuesto a la renta, a los hechos realizados antes de la expedición de una nueva ley tributaria, siempre que los efectos de tal cambio sólo cubrieran un período gravable incompleto, caso en el cual la Corte afirmaba que no existía retroactividad y, por lo mismo, no se vulneraban derechos adquiridos que se protegían, en ese entonces, por el artículo 30 Constitucional, hoy artículo 58 Superior. Ello porque sólo hasta la terminación de dicho período se podía establecer con certidumbre la consolidación de derechos adquiridos, lo que no es otra cosa que la aplicación de beneficios con "efectos inmediatos" para impuestos de período, tal como en el caso español. A partir de la Constitución de 1991, la retroactividad in bonus se ha reconocido expresamente en materia penal en el artículo 29 de la Carta y en materia laboral en el artículo 53 Superior, con la finalidad de privilegiar y proteger derechos fundamentales como la libertad y el trabajo, respectivamente. No obstante, el reconocimiento de efectos retroactivos de beneficios en materia fiscal ofrece complejidades, más allá de la restricción perentoria del artículo 363 Constitucional, en tanto el gravamen lejos de constituir una sanción o restricción a un derecho fundamental, constituye un instrumento mediante el cual el ciudadano coadyuva con las cargas públicas del Estado de acuerdo con el artículo 95.9 de la Carta, de manera que los recursos que se recaudan tienen destinación pública de carácter social. **Al respecto, la Corte Constitucional ha reconocido que el principio de irretroactividad de la ley tributaria tiene como justificación la defensa del contribuyente frente a la imposición repentina de nuevas o más gravosas cargas. Sin embargo, asume que su aplicación no puede ser absoluta cuando se trate de modificaciones que resulten benéficas al contribuyente acogiendo un carácter eminentemente garantista (...)***

(...)

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.” (Negrilla fuera de texto).

¹⁹ Sentencia C-549/93.

²⁰ Ver también, Sentencia C-686/11.

Siendo retomado lo anterior, a través de Sentencia C-785/12, en la que además se moduló la posibilidad de reconocer efectos retroactivos a leyes tributarias a la presencia de situaciones jurídicas consolidadas, así:

“Acorde con la Constitución, el ordenamiento jurídico tributario se fundamenta en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Además, la Carta sostiene que las leyes tributarias no pueden ser aplicadas con retroactividad. De igual manera se señala que las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo. La irretroactividad de la ley tributaria pretende en esencia salvaguardar el principio de seguridad jurídica. En efecto, el hecho de que la norma tributaria tenga como característica el ser antecedente a la producción de las consecuencias normativas que establece, garantiza que el beneficiario o destinatario de la disposición la conozca, impide que el receptor o receptores de la norma tributaria sean sorprendidos con el gravamen y salvaguarda el principio constitucional de legalidad. Si bien es cierto, el principio es general en relación con la irretroactividad de la ley tributaria, la Corte Constitucional ha entendido que su aplicación no puede ser absoluta, en aquellos eventos en los cuales se disponen modificaciones que resultan benéficas al contribuyente. Al respecto se señaló: “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 contenida en esta norma está encaminada a impedir que se aumenten las cargas del contribuyente, modificando las regulaciones en relación con períodos vencidos o en curso. La razón de la prohibición es elemental: El que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe”. No obstante, esta Corporación ha modulado la excepción citada, en el sentido de que la posibilidad de reconocer efectos retroactivos a leyes tributarias está atada a la presencia de situaciones jurídicas consolidadas. Al respecto se indicó que el concepto de derechos adquiridos está intrínsecamente vinculado con la garantía de protección de situaciones jurídicas consolidadas, lo cual a su vez, está relacionado con el principio de irretroactividad de la ley, según el cual los efectos retroactivos de las leyes en materia tributaria no pueden afectar situaciones ya reconocidas y cuyos efectos se hayan dado bajo una legislación anterior, por lo cual este principio prohíbe en materia de tributos que una ley tenga efectos con anterioridad a su vigencia, salvo que se trate de una disposición favorable para el contribuyente.” (Negrilla fuera de texto)

No obstante, el Consejo de Estado, por medio de Sentencia del 21 de noviembre de 2007²¹, sostuvo:

“(…) 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). (…)

²¹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo - Sección Cuarta. Radicación No. 25000-23-27-000-2002-00864-01 (15384)

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

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

Con fundamento en lo anterior, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, emitió el Concepto No. 018128 del 19 de junio de 2015, en el que de manera puntual manifestó:

"No es de recibo la aplicación inmediata de una norma que modifica alguno de los elementos constitutivos de un impuesto de período alegándose el principio de favorabilidad, pues en derecho tributario éste únicamente es predicable en materia sancionatoria.

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

De esta manera, para la autoridad administrativa referida, la aplicación de normas sustanciales tributarias en lo que a impuestos de periodo se refiere, solo obedecía a los principios constitucionales de legalidad e irretroactividad, sin que se admitiera la aplicación del principio de favorabilidad. Lo anterior, en clara contravía de la línea jurisprudencial trazada por el órgano de cierre Constitucional.

Posteriormente, dicho concepto fue suspendido provisionalmente por el Consejo de Estado mediante Auto del 07 de diciembre de 2016 (Exp. 22421), en el que se precisó 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 del 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.

*(...) 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 éstos 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, la Sala decretará la medida cautelar solicitada. (Negrilla fuera de texto).

Lo anterior, fue reiterado mediante Auto del 14 de junio de 2018, por el cual se resolvió el recurso de súplica interpuesto dentro del mismo proceso:

“Si una norma beneficia al contribuyente, es procedente aplicarla en el mismo periodo, sin que se afecte la irretroactividad tributaria. Se precisa que la suspensión provisional decretada del concepto no. 18128 del 19 de junio de 2015 proferido por la dirección de impuestos y aduanas nacionales se fundamenta en el precedente judicial que ha desarrollado el alto tribunal constitucional sobre la aplicación inmediata de la ley tributaria en los casos en los cuales las modificaciones de los tributos de periodo resulten benéficas al contribuyente, que en interpretación del artículo 338 de la constitución política, permite evidenciar dos sentidos respecto a la aplicación en el tiempo de las leyes tributarias: (i) para los casos en que la nueva ley impone cargas nuevas o más gravosas al contribuyente, está proscrita la posibilidad de aplicarla en forma retroactiva (irretroactividad tributaria) y (ii) si la nueva ley establece un beneficio tributario o reduce la carga tributaria al contribuyente, procede su aplicación en el mismo periodo de promulgación (aplicación retrospectiva).” (Negrilla por fuera de texto).

Sin embargo, mediante decisión del 23 de noviembre de 2018²², en la que se resolvió otra demanda de nulidad contra el mismo concepto, se negaron las pretensiones, por considerar que “...la tesis jurídica del concepto acusado coincide con lo ya expuesto, en cuanto señaló que en derecho tributario el principio de favorabilidad solo es predicable en materia sancionatoria y que la modificación legal de alguno de los elementos constitutivos de un impuesto de periodo, en aras de los principios de legalidad e irretroactividad, solo es aplicable a partir del periodo fiscal siguiente a la fecha de su promulgación, que precisa la Sala es la regla general, (...)”, aun cuando se aclara:

“...en tratándose de situaciones jurídicas no consolidadas en impuestos de periodo, es dable la aplicación de normas tributarias benéficas para el contribuyente, en forma inmediata, si así lo establece el legislador. En sentido contrario, si el legislador no lo prevé, se aplica el principio general de irretroactividad de la ley en materia tributaria respecto de impuestos de periodo.” (Negrilla fuera de texto).

Decisión concordante con lo resuelto en sentencia del 27 de junio de 2019, por la cual la Sección Cuarta del Consejo de Estado levantó la medida cautelar de suspensión provisional decretada mediante auto del 07 de diciembre de 2016, por considerar que las sentencias de control de Constitucionalidad a las que se ha hecho referencia no constituyen precedente judicial de obligatorio cumplimiento, y que el concepto acusado no contraviene los preceptos Constitucionales, así:

“En resumidas cuentas, esta Sala juzga que, por las razones arriba expuestas con detalle, no existe el precedente jurisprudencial alegado en la acusación. Así las cosas, ni de la Constitución, ni de la ley, ni de la jurisprudencia vigente, surge el principio de favorabilidad como un mandato que imponga la forzosa aplicación inmediata de las normas que modifican

²² Sentencia del 23 de noviembre de 2018. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo - Sección Cuarta. Radicación No. 11001-03-27-000-2016-00015-00(22392).

de manera beneficiosa los elementos de los tributos de periodo. Por esa razón, no entraña ninguna ilegalidad el acto acusado pues, tanto en la tesis que afirma como en el análisis jurídico que realiza, deja en claro que en el ámbito tributario la «favorabilidad» no representa un precepto que habilite al destinatario de la norma a plantear la aplicación de la disposición novedosa antes de que inicie su vigencia, a partir de ejercicios interpretativos sobre el favor o desfavor que conlleva. 13- Atendiendo a ese dato jurídico, la Sala ya había declarado en una ocasión anterior la legalidad del concepto acusado (sentencia del 23 de noviembre de 2018, exp. 22392, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).²³

Lo anterior, en contravía de lo asumido por la misma Corte Constitucional, al tomar las decisiones previas en las que se refirió al tema, como fundamento de varias decisiones posteriores²⁴, señalando de manera expresa, que: "(...) la jurisprudencia de esta Corte, en desarrollo del principio de favorabilidad, mantiene la línea jurisprudencial asumida por la Corte Suprema Justicia con anterioridad a la expedición de la Constitución de 1991, al autorizar la aplicación inmediata de modificaciones que beneficien al contribuyente respecto de los denominados tributos de periodo, 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 (...)"²⁵, y de lo considerado por el Ministerio Público, al conceptuar sobre el asunto:

*"El Ministerio Público rindió concepto (ff. 188 a 190 vto.), en el cual sostuvo que la interpretación llevada a cabo por la Corte Constitucional acerca del artículo 338 de la Constitución ha sido clara al señalar que aquellas normas cuyo alcance implica un beneficio para el contribuyente entran a regir en el período fiscal en el que inicia su vigencia; **por lo cual consideró que se trata de una interpretación que tiene el valor de precedente jurisprudencial de obligatorio acatamiento** para todos los operadores jurídicos."²⁶ (Subraya por fuera de texto).*

Frente a lo anterior, debe tenerse en cuenta que las decisiones de la Corte Constitucional, como órgano de cierre de la jurisdicción, encargado de salvaguardar la supremacía e integridad de la Constitución Política, constituyen en efecto precedente judicial²⁷ de obligatorio cumplimiento, por lo que resulta acertado acoger la posición sentada de manera reiterada por la jurisprudencia Constitucional, cuando autoriza la aplicación inmediata de modificaciones que beneficien al contribuyente respecto de los denominados tributos de periodo, siempre que los hechos económicos gravados no se hayan consolidado (retrospectividad de la ley).

²³ Sentencia del 27 de junio de 2019. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo - Sección Cuarta. Radicación No. 11001-03-27-000-2016-00020-00(22421).

²⁴ Sentencias C-527/96, C-185/97, C-006/98, C-926/00, C-430/09, C-686/11, C-878/11 y C-785/12.

²⁵ C-878 de 2011.

²⁶ Sentencia del 27 de junio de 2019. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo - Sección Cuarta. Radicación No. 11001-03-27-000-2016-00020-00(22421).

²⁷ "En reiteradas oportunidades, esta Corporación ha definido el precedente judicial como "la sentencia o el conjunto de ellas, anteriores a un caso determinado, que por su pertinencia y semejanza en los problemas jurídicos resueltos, debe necesariamente considerarse por las autoridades judiciales al momento de emitir un fallo". Asimismo, la doctrina lo ha definido como el mecanismo jurisdiccional que tiene su origen en el principio stare decisis o estar a lo decidido, el cual consiste en la aplicación de criterios adoptados en decisiones anteriores a casos que se presenten en situaciones posteriores y con circunstancias similares.". Sentencia SU354-17. Ver también, sentencia SU-053 de 2015.

CONCLUSIÓN

Con fundamento en las consideraciones, se concluye lo siguiente:

1. Aplicación del principio de favorabilidad en el régimen sancionatorio tributario.

El principio de favorabilidad es un presupuesto necesario para la aplicación de la norma en lo que al régimen sancionatorio tributario se refiere, para lo cual debe aplicarse de oficio la ley permisiva o favorable al contribuyente, aun cuando ésta sea posterior.

2. Aplicación del principio de favorabilidad frente a las normas que modifican impuestos de periodo.

De conformidad con la interpretación consolidada por la jurisprudencia Constitucional, si una norma referida a un impuesto de periodo establece un beneficio tributario o reduce la carga tributaria al contribuyente, puede aplicarse en el mismo periodo de promulgación, siempre que los hechos económicos gravados no se hayan consolidado (aplicación retrospectiva), sin que con ello se quebrante lo establecido por los artículos 338 y 363 de la Constitución Política.


LEONARDO ARTURO PAZOS GALINDO
Director Jurídico

Revisó: Clara Lucía Morales Posso *Clara*
Proyectó: Enny Lemus Trujillo