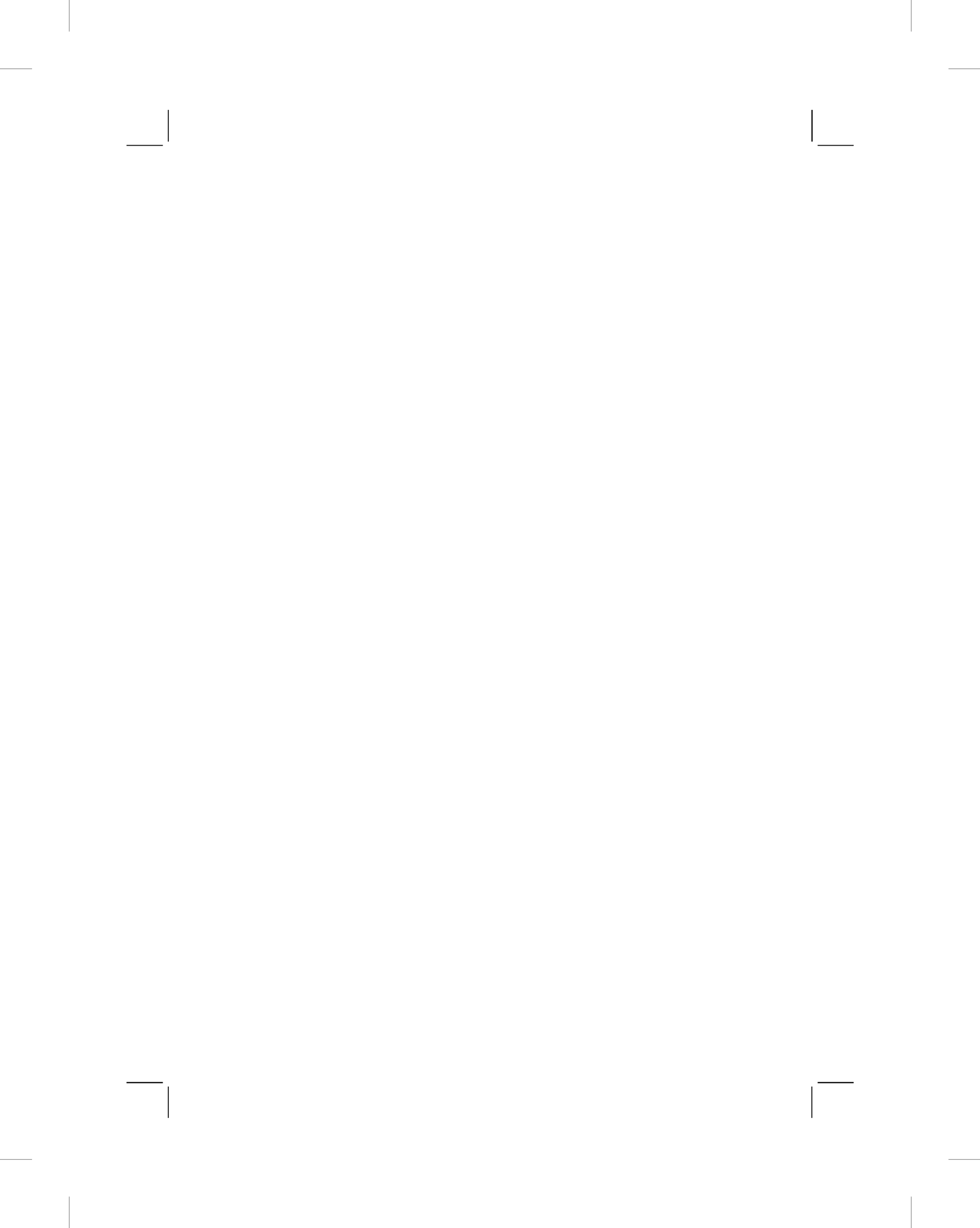


**APLICACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS  
FAVORABLES: VISIÓN PANORÁMICA  
DESDE LA CORTE, EL CONSEJO DE  
ESTADO Y LA DIAN**

**J. ORLANDO CORREDOR ALEJO**



---

## APLICACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS FAVORABLES: VISIÓN PANORÁMICA DESDE LA CORTE, EL CONSEJO DE ESTADO Y LA DIAN

J. ORLANDO CORREDOR ALEJO<sup>1</sup>

### Resumen

El presente documento analiza la evolución de la jurisprudencia y la doctrina colombianas en el entendimiento de la aplicación de normas favorables en el Impuesto de Renta a la luz de los artículos 338 y 363 de la Constitución Nacional, que consagran los principios de aplicación de las normas relacionadas con tributos de período y el postulado de irretroactividad de la ley. A partir de los pronunciamientos de la Corte Constitucional, Consejo de Estado y doctrina de la DIAN, el documento concluye que hay inseguridad jurídica al no existir unificación de criterio entre dichos entes.

### Palabras clave

Retroactividad, Retrospectividad, División del Ejercicio, Corte Constitucional, Consejo de Estado, DIAN.

### Abstract

The purpose of this paper is to analyze the evolution of the Colombian jurisprudence and doctrine about the meaning of the application of income tax dispositions under the articles 338 and 363 of the Constitution in front of favorable laws. It is analyzed what is happening in Constitutional Court, Council of State and National tax authority.

### Key words

Retroactive, retrospectively, divided period principle, Constitutional Court, Council of State, National tax and custom direction.

---

<sup>1</sup> Abogado y Contador Público especializado en Derecho Tributario, Profesor universitario. Ejerce como consultor tributario. Dirección: [ocorredo@tributarasesores.com.co](mailto:ocorredo@tributarasesores.com.co).

### Sumario:

1. Introducción; 2. Corte Constitucional, 2.1. Sentencia C-527 de octubre 10 de 1996, 2.2. Sentencia C-185 de abril 10 de 1997, 2.3. Sentencia C-006 de enero 22 de 1998, 2.4. Sentencia C-063 de marzo 5 de 1998, 2.5. Sentencia C-430 de julio 1º de 2009, 2.6. Sentencia C-686 de septiembre 19 de 2011; 3. Consejo de Estado, 3.1. Sentencia del 17 de abril de 1998, Radicado 8331, con ponencia del Dr. Germán Ayala Mantilla, 3.2. Sentencia de junio 19 de 2000, Radicado 9907, con ponencia del Dr. Germán Ayala Mantilla, 3.3. Sentencia de diciembre 7 de 2000, Radicado 10445, con ponencia del Dr. Daniel Manrique Guzmán, 3.4. Sentencia de octubre 26 de 2006, Radicado 15177, con ponencia de la Dra. María Inés Ortiz, 3.5. Sentencia de noviembre 21 de 2007, Radicado 15584, con ponencia de la Dra. Ligia López Díaz, 3.6. Sentencia de junio 17 de 2010, Radicado 16427, con ponencia del Dr. William Giraldo Giraldo, 3.7. Sentencia de marzo 3 de 2011, Radicado 17443, con ponencia de la Dra. Carmen Teresa Ortiz; 4. La DIAN, 4.1. Concepto 16559 de marzo 18 de 2002, 4.2. Circular 09 de 2007, 4.3. Concepto 009037 de marzo 20 de 2011, 4.4. Oficio 057712 de agosto 4 de 2011; 5. Conclusiones; Bibliografía.

## 1. Introducción

Nuestra Carta Política señala como pilares del derecho tributario los principios de aplicación de la ley en el tiempo e irretroactividad, para significar que en el caso de tributos de período, sus normas solamente podrán aplicarse a partir del período que comience después de su vigencia, y en todo caso, las disposiciones tributarias aplicarán sin retroactividad. Dichos principios están consagrados, desde el año 1991, con el siguiente contenido normativo:

“ARTÍCULO 338. (...)

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

“ARTÍCULO 363. (...) Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”.

La Corte Constitucional ha mantenido un criterio de interpretación uniforme, particularmente en cuanto a normas favorables relacionadas con impuestos de período, en el sentido de que su aplicación no debe aplazarse hasta el año siguiente al de su expedición, sino que podrá ser aplicada para el período que cubra el momento siguiente a su expedición y el 31 de diciembre. Por su parte, el Consejo de Estado, ha mantenido un criterio contrario, al paso que la DIAN se ha movido entre una y otra, según sus conveniencias.

Nos proponemos, por tanto, analizar la evolución de la jurisprudencia y la doctrina oficial y determinar el estado actual del dicho tema. No es intención buscar una línea jurisprudencial, sino analizar, comparativamente, la visión expresada por dichos órganos en relación con la materia.

## 2. Corte Constitucional

### 2.1. Sentencia C-527 de octubre 10 de 1996

La Corte ha emitido varios pronunciamientos. En un primer momento lo hizo mediante la Sentencia C-527 de octubre 10 de 1996, con ponencia del Dr. Jorge Arango Mejía, sentencia en la que se debatía la constitucionalidad del artículo 249 de la Ley 223 de 1995, norma que autorizó un descuento tributario en el Impuesto de Renta, por donaciones que se realicen *"a partir de la vigencia de la presente ley"*. El reparo constitucional del demandante consistía, precisamente, en que no era posible aplicar la norma "a partir" del año de vigencia ya que por tratarse de una norma relacionada con Impuesto de Renta, su aplicación solamente podría darse para los años 1996 y posteriores.

En ese momento la Corte adoptó el siguiente criterio:

"(...) la Corte considera que la disposición atacada no contradice lo ordenado por la Constitución en el inciso 3º de su artículo 338, porque como el período de tiempo que va del 22 de diciembre de 1995, día de la publicación de la ley, al 31 de diciembre del mismo año, es precisamente el que comienza después de la vigencia de la ley, corresponde con el período señalado por la propia Carta, esto es, el que se inicia "después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo". Sobre este particular, 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 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 el artículo 338 de la Constitución. La prohibición contenida en esta norma está encaminada a impedir que se aumenten las cargas al contribuyente, modificando las regulaciones en relación con períodos vencidos o en curso. La razón de la prohibición es elemental: el que el Estado no pueda modificar la

tributación con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe.

En consecuencia, puesto que los descuentos que nos ocupan son los que corresponden a las donaciones efectuadas entre el 22 y el 31 de diciembre de 1995, vale decir, un período posterior a la vigencia de la ley, los mismos están encuadrados dentro de los límites del inciso 3º del artículo 338 de la Constitución y, por lo tanto, no son inexecutable.

Dos elementos sobresalen de esta sentencia: por una parte, como primer derrotero de interpretación, la palabra “período” no se corresponde con el “período gravable” previsto para el impuesto, sino con la expresión natural y obvia de “espacio de tiempo”. Por ello, la aplicación de la ley en el *período que comience después de iniciar la vigencia* fue entendida como el instante de tiempo que sigue a la vigencia de la ley, que en el caso debatido fue el día 23 de diciembre de 1995. Por otro, el sentido proteccionista o favorable hacia los contribuyentes en cuanto a que si una norma los beneficia, evitándoles aumento en sus cargas tributarias, es dable su aplicación inmediata.

Consecuente con ello, la misma sentencia descartó una posible aplicación retroactiva de la ley, señalando que:

“(…) los descuentos del artículo 87 de la Ley 223 de 1995, sólo tendrán operancia para la declaración de renta del año gravable de 1995, si se refieren a donaciones efectuadas dentro de la vigencia de la ley, esto es, del 22 al 31 de diciembre del mismo año”.

## **2.2. Sentencia C-185 de abril 10 de 1997**

En esta oportunidad, con ponencia a cargo del Dr. José Gregorio Hernández Galindo, la Corte abordó nuevamente la problemática, esta vez en relación con la derogatoria que la Ley 223 de 1995 había hecho “*a partir de la vigencia de la ley*” de la contribución especial que contenía el artículo 248-1 del E.T.<sup>1</sup>, y del

---

1 El artículo 248-1 del E.T. disponía la obligación para todos los contribuyentes de liquidar y pagar, por los años 1993 a 1997 inclusive, una contribución especial equivalente al 25% de su impuesto neto de renta. El artículo 115 del E.T. autorizaba deducir la citada contribución en el año de pago.

artículo 115 del mismo, que autorizaba su deducibilidad. El reparo constitucional del demandante se fundó en que no era dable derogar esas normas para el ejercicio 1995, sino que tenía que entenderse que era a partir del período siguiente (año 1996).

En esta segunda sentencia, la Corte mantiene su criterio proteccionista manifestando, en relación con los artículos 338 y 363 de la Carta que:

“Estas normas constitucionales plasman garantías en beneficio de los contribuyentes, pues tienen origen en la necesidad de evitar que un estado fiscalista abuse de su derecho de imponer tributos y pretenda dar a las normas que los plasman efectos hacia el pasado. Se trata, entonces, de normas favorables al contribuyente y como tales deben ser interpretadas y aplicadas”.

Como el debate tuvo lugar en relación con derogatorias que eliminaban cargas a los contribuyentes, sentenció la Corte:

“Así, pues, 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.

Colégese 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 No 42160), 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 consecuencia, al liquidar y pagar lo correspondiente al Impuesto de Renta y Complementarios por el año gravable de 1995, los contribuyentes no tenían que liquidar ni pagar las sumas correspondientes al tributo derogado, con absoluta independencia de si liquidaban saldo a favor o impuesto por pagar en sus respectivas declaraciones de renta no tenían



que liquidar ni pagar las sumas correspondientes al tributo derogado, con absoluta independencia de si liquidaban saldo a favor o impuesto por pagar en sus respectivas declaraciones de renta.

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”.

Esta sentencia no solo mantuvo el criterio proteccionista de interpretación de la ley tributaria, sino que claramente moduló el concepto de “irretroactividad absoluta” de la ley, acogiendo el concepto de “retrospectividad” o “retroactividad relativa”, permitiendo en esa forma que la ley derogatoria tuviere efecto para “todo” el período gravable de emisión de la ley, y no solamente a partir del día siguiente al de su vigencia como lo había sentenciado en el año 1996.

### **2.3. Sentencia C-006 de enero 22 de 1998**

En esta oportunidad, con ponencia del Dr. Antonio Barrera Carbonell, la Corte abordó nuevamente el estudio de constitucionalidad de la Ley 223 de 1995 en cuanto a la posibilidad de aplicar “a partir de la vigencia de la ley” las derogatorias relacionadas con el Impuesto de Renta, mismas que teóricamente deberían aplicar únicamente a partir del año 1996. En forma concreta y directa la Corte avoca el conocimiento del siguiente interrogante:

“3.3. (...), cabe indagar si las previsiones del inciso tercero del artículo 338 superior que se acaba de examinar se imponen como marco de la conducta legislativa para las regulaciones que suprimen o reducen una obligación tributaria, esto es, si la norma respectiva tiene aplicación a partir del período que sigue después de iniciarse su vigencia, o puede comenzar a regir en forma inmediata”.

Entiende la Corte que si bien la configuración legislativa del Congreso es amplia, debe distinguirse entre la norma que “impone” una obligación y la que “deroga o reduce” el tributo. Por ello, se pregunta la Corte si la aplicación a partir del período que comience a partir del siguiente al de vigencia, se predica tanto para la creación como para la derogación. A ello responde señalando:

“- 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.

Todo lo expuesto lleva a concluir en 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” (subrayas no textuales).

En virtud de esta sentencia, la Corte rápidamente abandona el criterio de retrospectividad que había acogido en abril de 1997 con la Sentencia C-185, negando la posibilidad de aplicar la ley para “todo” el ejercicio de expedición de la ley, migrando así hacia un criterio de “reparto de la anualidad” consistente en aplicar, sí, la ley en el mismo ejercicio, pero solamente en relación con la fracción que se ocurra con posterioridad a la vigencia de la ley.

Síguese de las anteriores conclusiones, que constitucionalmente, la aplicación de normas derogatorias y/o benéficas al contribuyente es inmediata y comienza a partir del “día” siguiente al de vigencia de la ley. En cambio, respecto de normas creadoras de obligaciones o que aumentan las cargas de los contribuyentes, su aplicación solamente podrá darse en el período (año) que inicie con posterioridad a la vigencia de la respectiva ley.

#### **2.4. Sentencia C-063 de marzo 5 de 1998**

Con ponencia conjunta de Jorge Arango Mejía y José Gregorio Hernández Galindo, la Corte aborda nuevamente la aplicación de la ley derogatoria favorable, esta vez para reularse en relación con la aplicación retrospectiva de la ley y, a cambio, mantener una postura de aplicación prospectiva. En esta sentencia se dice y aclara lo siguiente:

“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 (sic). 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 (sic) que la contribución fue obligatoria desde el primero (1º) de enero de 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.

En esta forma, la Corte Constitucional adiciona y precisa las consideraciones expuestas en la Sentencia C-185 de 1997, en relación con el día a partir del cual fue suprimida, y dejó de ser obligatoria, la contribución especial creada por el artículo 11 de la Ley 6ª de 1992, artículo 248-1, del Estatuto Tributario” (subrayamos).

Esta sentencia mantiene sin modificación el entendimiento del tema. Sin embargo, hace un llamado de atención al legislador para manifestarle que sí es posible derogar una norma o establecer beneficios con efecto retrospectivo, ante lo cual se requiere decisión expresa de la ley. Es decir, acorde con esta sentencia, salvo que el legislador disponga otra cosa, la ley favorable aplica a partir del “día” siguiente al de su vigencia, haciendo reparto del período impositivo; no obstante, puede el legislador permitir la aplicación favorable a partir del 1º de enero del mismo año de expedición de la ley (aplicación retrospectiva) mediante manifestación expresa. Por su parte, la ley desfavorable aplicará a partir del “año” siguiente en todos los casos.

## 2.5. Sentencia C-430 de julio 1º de 2009

Con ponencia del Dr. Juan Carlos Henao Pérez, la Corte mantiene, en lo esencial, los parámetros de su jurisprudencia. En esta oportunidad, abordó el estudio de una norma relacionada con el descuento de aportes de salud en cabeza de los pensionados. A ellos se les venía descontando el 12.5% sobre la pensión, y la Ley 1250 de noviembre 27 de 2008, artículo 1º, decidió que el descuento sería del 12% con efecto a partir de enero 1º del mismo año 2008.

En este caso, la Corte aborda la problemática desde la perspectiva de los tributos de período y de ejecución instantánea para señalar que de ninguna manera es dable aplicar retroactivamente las modificaciones que se introducen en tributos instantáneos, como es el caso del aporte a salud. Sin embargo, en relación con los tributos de período, la Corte se extiende en el análisis de la retrospectividad para concluir que es perfectamente constitucional aplicar disposiciones favorables al contribuyente con efecto a partir de enero 1º del año en que se emite la disposición respectiva. Apoyándose en las sentencias C-527 de 1996 y C-006 de 1998, concluye la Corte:

“3.2.5. (...).

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

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 1º 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" (subrayas no textuales. Negritas son originales del texto).

## **2.6. Sentencia C-686 de septiembre 19 de 2011**

Estando en construcción el presente estudio, la Corte emite el comunicado de prensa número 30 de 2011, por medio del cual informa sobre la emisión de la Sentencia C-686, en la que decide la constitucionalidad de la disposición contenida en el artículo 16 de la Ley 1429 de diciembre 29 de 2010, que consagró la calidad de ingreso no constitutivo de renta para el capital semilla para el emprendimiento y para el fortalecimiento de la empresa, con efectividad a partir del año 2010, inclusive. Se demandó su inconstitucionalidad por considerar que la aplicación con efectividad a partir de enero 1º de 2010, habiéndose expedido la ley en diciembre 29, era violatorio de la irretroactividad del sistema tributario, con todo y que la norma fuese favorable.

Pues bien, la Corte ha decidido mantener su criterio, especialmente el contenido en la Sentencia C-430 de 2009, para confirmar la exequibilidad de la disposición acusada. En efecto, se lee en el comunicado de prensa lo siguiente:

“En el presente caso, le correspondió a la Corte determinar si al prescribir la entrada en vigencia del beneficio que establece el artículo 16 de la Ley 1429 de 2010, a partir del año 2010 (i) se contraría el artículo 338 de la Constitución, a cuyo tenor las leyes que regulen contribuciones en las cuales 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 y (ii) si se desconoce el artículo 363 superior, de conformidad con el cual, las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.

(...).

En cuanto al momento en que el mencionado beneficio puede hacerse efectivo, la Corte resaltó que la Ley 1429 de 2010 fue publicada en el Diario Oficial 47937 de 29 de diciembre de 2010 y que de acuerdo con su artículo 64 “rige a partir de la fecha de su publicación y promulgación”. Según esto, el demandante considera que el beneficio previsto en el artículo 16 sólo puede tener efecto válido a partir de 2011 y no de 2010, pues con ello se contraría el mandato del artículo 338 de la Constitución, de postergar la aplicación de una norma tributaria al período fiscal que se inicie después de su entrada en vigencia. Así mismo, vulneraría el principio de irretroactividad de las disposiciones tributarias consagrado en el artículo 363 de la Carta.

Para la Corte, el carácter de beneficio que tiene el hecho de que los aportes entregados por el Estado a título de capital semilla no constituyan renta o ganancia ocasional, es relevante respecto de su entrada en vigencia, toda vez que como se ha sostenido en la jurisprudencia constitucional, la irretroactividad no se predica de disposiciones tributarias que resulten más benéficas para el contribuyente (Sentencia C-430/09). La irretroactividad encuentra justificación en la defensa del contribuyente frente a la imposición repentina de nuevas o gravosas cargas y cede cuando se trata de modificaciones que resulten más benéficas al contribuyente.

Como quiera que el artículo 16 de la Ley 1429 de 2010 establece un beneficio tributario, la Corte dedujo que podía aplicarse en el mismo período de su entrada en vigencia, sin que fuera menester esperar a que iniciara el año 2011, luego por este aspecto, no se evidencia contrariedad alguna entre su parágrafo que permite aplicarlo “a partir del año gravable 2010, inclusive” y los artículos 338 y 363 de la Constitución.

Por otra parte, la Corte dilucidó la controversia suscitada en torno a si ese beneficio cobijaba los apoyos económicos no reembolsables entregados por el Estado a título de capital semilla durante todo el año gravable 2010 o sólo los apoyos entregados durante el 29, 30 y 31 de diciembre de esta anualidad, teniendo en cuenta la fecha de publicación de la Ley 1429 de 2010. Al respecto, precisó que dicho beneficio se predica de todo el período fiscal, esto es, al capital semilla no reembolsable que se haya entregado durante el año 2010, en la medida que el parágrafo transitorio del artículo 16 de la Ley 1429 de 2010 se ajusta a las normas constitucionales” (hemos subrayado).

Como se observa, la Corte mantiene el criterio jurisprudencial conforme al cual la aplicación del principio de irretroactividad no puede ser absoluta cuando se trata de la expedición de normas benéficas al contribuyente ya que en tales casos (aplicación de normas favorables), las mismas podrán ser aplicadas en el mismo período de expedición de la ley.

De acuerdo con esta línea jurisprudencial, se entiende que frente a una norma que resulte benéfica a los contribuyentes, su aplicación depende de lo siguiente:

(a) Si el legislador no dispone nada en especial, la norma deberá aplicarse prospectivamente, es decir, desde el “día” siguiente al de su vigencia, aplicando el principio de reparto o división del ejercicio.



(b) Si el legislador dispone su aplicación a partir de una fecha anterior a su vigencia, dicha norma no es inconstitucional *per se*, pues en dicho evento se aplica la retrospectividad para alcanzar todo el ejercicio. Disponerlo así, según la Corte, no viola el principio de irretroactividad porque la aplicación verdaderamente retroactiva es aquella que varía los efectos de situaciones jurídicas consolidadas. Como en los impuestos de período el tributo se consolida al finalizar el ejercicio, puede la ley modificar el precepto para favorecer al contribuyente, inclusive con efecto expreso hacia el comienzo del período.

(c) Si el legislador dispone de manera expresa su aplicación a partir de enero 1º del año siguiente, tampoco hay violación constitucional, comoquiera que el legislador cuenta con amplio margen de configuración legislativa y puede, por tanto, disponer una fecha futura para la aplicación de una disposición sin alterar el orden constitucional.

### **3. Consejo de Estado**

Son variadas las sentencias emitidas por este órgano. Como línea general, el Consejo de Estado ha sido escéptico a la aplicación inmediata de las normas favorables, aunque se encuentran algunos referentes aislados que intentan argumentar su posible aplicación. Sin embargo, como se verá, predomina la tesis restrictiva. No es intención del presente documento buscar la sentencia hito, pero sí pretendemos buscar la línea de pensamiento a través de los pronunciamientos que consideramos más relevantes. Veamos:

#### **3.1. Sentencia del 17 de abril de 1998, Radicado 8331, con ponencia del Dr. Germán Ayala Mantilla**

En esta oportunidad se discutía si la contribución especial del 25% que debían pagar los contribuyentes por el año 1995 era o no deducible en el año 1996, considerando que la Ley 223 de 1995 había derogado la deducibilidad a partir de la vigencia. El Consejo de Estado, valiéndose del pensamiento expresado por la Corte en las sentencias C-185 de 1997 y C-063 de 1998, decidió anular el concepto de la DIAN que había señalado que no era deducible la contribución.

Podría decirse, por tanto, que el Consejo de Estado aceptó en ese momento la aplicación favorable de la ley tributaria sobre la base proteccionista que expresa la jurisprudencia de la Corte.

### **3.2. Sentencia de junio 19 de 2000, Radicado 9907, con ponencia del Dr. Germán Ayala Mantilla**

Sucede que los consorcios y uniones temporales eran, por mandato de la Ley 80 de 1993, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta pero la Ley 223 de 1995 cambió dicha calidad para calificarlos como no contribuyentes. Resulta que un consorcio existente en el año 1995 consideró que por ser esa disposición favorable, debía aplicarse con efecto para el mismo año 1995, ante lo cual el Consejo de Estado resolvió que no era dable aplicar dicha regla para el mismo año 1995, por más favorable que resultare.

En efecto, refiriéndose a los artículos 338 y 363 de la Carta, señala la sentencia:

“Se tiene, entonces, que al tenor de las normas constitucionales mencionadas 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.

Ahora bien, estas normas a la materia que se examina 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 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” (subraya puesta por nosotros).

Sin ninguna duda, el Consejo de Estado, en cabeza del mismo magistrado que había propuesto la tesis contraria en el año 1998 (Radicado 8331), cambia su postura para acoger la tesis estricta de imposibilidad de aplicación inmediata de la ley favorable.

### **3.3. Sentencia de diciembre 7 de 2000, Radicado 10445, con ponencia del Dr. Daniel Manrique Guzmán**

En esta sentencia, relacionada con ICA, el Consejo de Estado sostiene verticalmente la imposibilidad de aplicación inmediata de las normas relacionadas con tributos de período. En dicha sentencia se lee:

“(…) 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 contenidas en los artículos 338 inciso 3º y 363 inciso 2º, respectivamente” (hemos subrayado).

Se observa, por tanto, que en ese momento el Consejo de Estado mantiene la posición adoptada seis meses antes, para señalar, sin distinción alguna, que las normas tributarias, sean o no favorables, deben aplicar solamente para el año siguiente al de su vigencia.

### **3.4. Sentencia de octubre 26 de 2006, Radicado 15177, con ponencia de la Dra. María Inés Ortiz**

En este expediente se analizó si la contribución que había sido creada en la Ley 788 de 2002 aplicaba o no para el año 2003 en razón de que la Ley 863

modificó la misma, con efecto 2004 y siguientes. Es decir, se argumentó en su momento que la contribución aplicable para el año 2003 había desaparecido porque la Ley 863 dispuso su cobro pero a partir del año 2004, dejando sin regulación el año 2003. Es decir, a juicio del demandante, se entendió que esa omisión comportaba un efecto favorable que conllevaba el no pago de la contribución por el año 2003 (mismo año de expedición de la Ley 863).

En esta oportunidad el Consejo de Estado mantiene su jurisprudencia de inaplicación del principio de favorabilidad. Se lee en la sentencia, en lo pertinente:

“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 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”*, tal como se dispone en los formularios modelos 100 y 200, prescritos por la Resolución 000018 de 2004, para la

declaración del Impuesto de Renta del año gravable 2003, al incluir los renglones en los que debe informarse el valor liquidado por concepto de la sobretasa de renta.

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.

En consecuencia, tampoco puede afirmarse válidamente, como lo hace el accionante, que para el 31 de diciembre de 2003, no existía norma legal que autorizara la liquidación y cobro de la sobretasa de renta, pues está claro que la Ley 863 de 2003, no derogó el precepto legal contenido en el artículo 260-11 del Estatuto Tributario, en su versión anterior, no sólo porque en su artículo 69 *“Vigencia y derogatorias”*, no hace expresa la derogatoria del mencionado artículo, sino porque el nuevo texto del artículo 260-11 no contradice en nada el anterior” (subrayamos).

### **3.5. Sentencia de noviembre 21 de 2007, Radicado 15584, con ponencia de la Dra. Ligia López Díaz**

En esta sentencia, el Consejo de Estado reitera su posición de inaplicación de la ley favorable en el mismo año de vigencia. En efecto, hasta el año 1998, el Estatuto Tributario permitía la deducción de los intereses *“pagados”* durante el año; la Ley 488 de 1998 modificó el precepto para consagrar que la deducción de los intereses procedería por *“causación”*. Tras considerar que dicha norma resultaba benéfica a los contribuyentes, el sujeto investigado solicitó la deducción de los intereses causados durante el año 1998, mismo año de expedición de la ley.

El Consejo de Estado en su sentencia decide categóricamente en forma negativa, tras considerar que en derecho tributario no puede aplicarse el postulado de favorabilidad. En esa oportunidad dijo el alto órgano contencioso:

“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 período determinado, sólo se aplican a partir del período que comience después de la vigencia de la ley.

Es decir, aquellas disposiciones que regulen el Impuesto de Renta, no pueden aplicarse sino a partir del período 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 período, pues ello implicaría la vulneración de las normas constitucionales ya mencionadas,<sup>2</sup> 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). Para el caso de los tributos de período, 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.<sup>3</sup> La ley aplicable es la vigente al inicio del período.

---

2 Nota al pie de página original con el número 2: COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. Sentencia (7, diciembre, 2000). Exp. 10445. M.P. Daniel Manrique Guzmán y (26, octubre, 2006). Exp. 15177. M.P. María Inés Ortiz Barbosa, entre otras.

3 Nota al pie de página original número 3: COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. Sección Cuarta. Sentencias (19, julio, 2000). Exp. 9907. M.P. Germán Ayala Mantilla y (10, julio, 2003). Exp. 13453. M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

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”.

No es posible aplicar la Ley 488 de 1998, para hechos relacionados con el Impuesto de Renta de ese mismo año, pues como se indicó, por tratarse de un tributo de período, sólo rige a partir del período siguiente, esto es el año gravable 1998.

### **3.6. Sentencia de junio 17 de 2010, Radicado 16427, con ponencia del Dr. William Giraldo Giraldo**

El Consejo de Estado mantiene en esta sentencia la no aplicación del principio de favorabilidad de la ley tributaria. Ciertamente, sucede que la Ley 488 de 1998 eliminó el ajuste por inflación sobre el rubro de inventarios, lo que al sentir del contribuyente investigado resultaba ser una norma de aplicación favorable porque le evitaba reconocer el ingreso por exposición a la inflación; es decir, con dicha eliminación, se le reducía su carga tributaria y por ello su aplicación debía aceptarse para el mismo año 1998. Por el contrario, la DIAN consideró que dicha norma no podía aplicarse en el mismo año de expedición, sino solamente a partir del año 1999.

El Consejo de Estado fundamenta su postura de inaplicación del principio de favorabilidad dentro del mismo período, en los siguientes pasajes:

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 los impuestos de período, pues ello implicaría la vulneración de las normas constitucionales ya mencionadas,<sup>4</sup> disposiciones que precisamente procuran

---

<sup>4</sup> La sentencia anuncia en este punto el siguiente pie de página, identificado con el número 9: COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. Sentencia (7, diciembre, 2000). Exp. 10445. M.P. Daniel Manrique Guzmán y (26, octubre, 2006). Exp. 15177. M.P. María Inés Ortiz Barbosa, entre otras.

que los hechos ya formalizados jurídicamente y los que se encuentren 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 período, las normas deben regir con anterioridad a la iniciación del mismo.

Los artículos 338 y 363 de la Carta Política proscriben de manera categórica la retroactividad de las leyes, sin diferenciar si son o no favorables al contribuyente.<sup>5</sup> 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" (hemos subrayado).

### **3.7. Sentencia de marzo 3 de 2011, Radicado 17443, con ponencia de la Dra. Carmen Teresa Ortiz**

Si bien esta sentencia desarrolla la problemática frente a un impuesto instantáneo, mediante ella la Sección Cuarta del Consejo de Estado admite frontalmente la posibilidad de aplicación del principio de favorabilidad de la ley tributaria. En esta sentencia se aborda la aplicación de la tarifa del Impuesto de Timbre para contratos de cuantía indeterminada suscritos con anterioridad a la vigencia de la Ley 1111 de 2006. En esta materia, la citada ley dispuso una reducción gradual de la tarifa del impuesto, haciendo que de 1,5% que venía aplicándose, pasara al 1% en 2008, 0,5% en 2009 y 0% a partir del año 2010.

---

<sup>5</sup> En esta parte, la sentencia contiene nota al pie de página número 10 que dice: COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. Sección Cuarta. Sentencias (19, julio, 2000). Exp. 9907. M.P. Germán Ayala Mantilla y (10, julio, 2003). Exp. 13453. M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.



Si bien el Impuesto de Timbre es un tributo instantáneo, el Consejo de Estado decide acoger el criterio de la Corte en cuanto a la aplicación de normas favorables, con un efecto hacia el pasado, como quiera admite que la aplicación de estas normas pueda penetrar contratos suscritos con anterioridad a la expedición de la ley, de la misma manera que aplica en el caso de impuestos de período. Es más, como se lee en su texto, la sentencia del Consejo de Estado se refiere, para acoger su contenido, a la Sentencia C-006 de 1998. En efecto, en esta sentencia dijo el Consejo de Estado:

“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 cobija 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<sup>6</sup> refiriéndose a impuestos de período y cuya doctrina es, a su vez, norma para interpretar las Leyes<sup>7</sup>, 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 Constitución, toda vez que las derogaciones tributarias que benefician al contribuyente se cobijan por la inmediatez<sup>8</sup> (subraya no textual).

6 Aquí la sentencia contiene una nota al pie identificada con el número 10 que dice: El mismo criterio orienta las sentencias C-527 de 1996 y C-185 de 1997.

7 La sentencia original contiene una nota identificada con el número 11 que dice: **Ley 153 de 1887. Artículo 4º.** Los principios de derecho natural y las reglas de jurisprudencia servirán para ilustrar la Constitución en casos dudosos. La doctrina constitucional es, a su vez, norma para interpretar las leyes.

8 Nota original con número 12 indica: En el mismo sentido respecto de los impuestos de período, sentencia (17, abril, 1998). Exp. 8331.

Se observa que la magistrada ponente, Dra. Carmen Teresa, postula la posible aplicación de las normas favorables con un sentido de inmediatez. Sin embargo, siendo solamente un pronunciamiento, carece de la entidad suficiente para entender modificada la línea de pensamiento que ha mantenido el Consejo de Estado durante los últimos 12 o 13 años. En realidad, el análisis de la jurisprudencia del Consejo de Estado deja ver que, de manera consistente, dicho órgano ha negado la posibilidad de aplicar normas favorables a partir del día siguiente al de vigencia de la ley, y por el contrario, en clara contraposición con la jurisprudencia de la Corte, el máximo órgano de lo contencioso predica una postura vertical de aplazamiento para el año siguiente, para todo tipo de normas tributarias relacionadas con impuestos de período. El Consejo de Estado no concibe la idea de una partición del período impositivo para aplicar mezcla de reglas. Por tanto, no hay un cambio de jurisprudencia en este órgano, derivándose, a la final y en conclusión, una clara contradicción o choque de trenes, que genera incertidumbre y falta de seguridad jurídica.

#### **4. La DIAN**

En el medio de las dos tesis ha estado siempre la DIAN, quien, obviamente ha tenido una inclinación natural hacia la interpretación que desfavorezca al contribuyente y favorezca al fisco. Un repaso a su doctrina parece provechoso para los fines del presente documento.

##### **4.1. Concepto 16559 de marzo 18 de 2002**

El principio de aplicación favorable sí aplica.

Se preguntó a la DIAN si la exención sobre indemnizaciones y bonificaciones derivadas de planes de retiro en entidades públicas que concedió la Ley 488 de 1998, aplicaba para los pagos realizados en el año 1998 o si solamente para los producidos en 1999 y años posteriores. En dicho concepto, acogiendo completamente los lineamientos de la Corte Constitucional, dijo:

“Ahora bien, mediante Concepto 530 de 1999 se sostuvo por este despacho que la exención del Impuesto sobre la Renta por las sumas recibidas por concepto de indemnizaciones y bonificaciones en virtud de programas de retiro aplicaba a partir del 1º de enero de 1999, sin atender lo dispuesto en la Sentencia C-527 de 1996 proferida por la Corte Constitucional.

Por las razones expuestas, se revoca el Concepto 530 de 1999”.

Es decir, admite que los pagos realizados desde el día siguiente al de expedición de la ley, derivados de planes de retiro, son exentos. De paso, como se lee, revoca lo que había dicho con anterioridad en el sentido de que dichas normas aplicarían solamente a partir del año 1999.

Este concepto aparece vigente; sin embargo, a su amparo no se puede proponer la aplicación para el año 2011 de las reglas emitidas por la ley del plan, porque, de un lado, el tema objeto de consulta atendido en el concepto bajo comentario es distinto, y por el otro, porque ya hay pronunciamiento especial recientemente emitido sobre el contenido de la ley del plan.

#### **4.2. Circular 09 de 2007**

No procede aplicación favorable de normas benéficas.

La Ley 1111 de 2006 estableció diversas modificaciones de contenido favorable a los contribuyentes.<sup>9</sup> En enero 17 de 2007, la DIAN emite la Circular 09 por medio de la cual acoge el postulado de no aplicación inmediata de las normas favorables, pretextando ampararse en el artículo 338 de la carta. Esta circular, que goza de amparo de presunción de legalidad, está vigente y no conocemos demanda en su contra.

---

<sup>9</sup> Deducción de Impuesto de Industria y Comercio al 100% y ya no al 80%; reducción del nivel de presunción de renta del 6% al 3%; eliminación del Impuesto de Remesas; entre otras.

### **4.3. Concepto 009037 de marzo 20 de 2011**

Mediante este concepto la DIAN da aplicación inmediata de las normas favorables, con fundamento en el criterio jurisprudencial de la Corte.

El concepto referido, dirigido hacia el departamento jurídico del Ministerio de Hacienda, se refiere a la aplicación del beneficio concedido sobre capital semilla, que por mandato de la Ley 1429 de 2010 aplica a partir del mismo año 2010.

### **4.4. Oficio 057712 de agosto 4 de 2011**

No procede la aplicación inmediata de normas relacionadas con Impuesto de Renta emitidas por la ley del plan.

Se indaga el criterio de la DIAN en relación con la aplicación de las normas de la ley del plan (Ley 1540 de 2011) que aumentan la deducibilidad de las inversiones en planes de ciencia y tecnología. La DIAN, como era de suponerse, decide apartarse, sin mostrar razones, de la jurisprudencia de la Corte, mostrando una tendencia de afinidad, aunque sin decirlo, hacia la tesis que maneja el Consejo de Estado. Señala el oficio citado:

“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 período 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 inversiones en investigación y desarrollo tecnológico. Por su parte, el artículo 37 de 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 período 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 ibídem.

Así las cosas, a efectos de determinar la aplicabilidad de una nueva norma tributaria en materia del Impuesto de Renta, es preciso recordar que el período fiscal en materia de Impuesto de 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 período fiscal que comienza el primero de enero de 2012" (subraya no es original).

Altamente curioso el bandazo conceptual de la DIAN entre marzo y agosto de 2011. Inicialmente, en marzo, admite que hay aplicación inmediata de normas favorables; pero en agosto, radicalmente vuelve a su postura tradicional de negar dicha aplicación, esta vez en relación con las normas derivadas de la ley del plan.

En resumen, y a manera de corolario, la doctrina de la DIAN titubea entre el sí y el no. Sin embargo, de manera anticipada, es fácil prever que su criterio estará orientado hacia la jurisprudencia del Consejo de Estado. Por ello, como conclusión, el criterio de la DIAN indica que no es posible aplicar las normas de contenido favorable en el mismo ejercicio de vigencia de la ley, sino, en todos los casos, sean favorables o no, a partir del año siguiente.

## **5. Conclusiones**

Como se observará después de la lectura del presente documento de trabajo, en Colombia no hay unificación conceptual sobre el entendimiento de la materia analizada. La Corte y el Consejo de Estado mantienen diferencia de criterio, lo que produce desorientación e inseguridad. La DIAN se ha movido entre las dos posturas, con una tendencia natural hacia la no aplicación de normas favorables en el mismo período, lo que resulta entendible porque normalmente su doctrina se ve influenciada por la necesaria protección a los intereses estatales.

Desde el punto de vista pragmático, asumir la posición de la Corte puede derivar en expedientes administrativos, que a la final tendrán que ser definidos por la justicia contenciosa, misma que niega la aplicación del principio de favorabilidad.

## **BIBLIOGRAFÍA**

### **Corte Constitucional**

- Sentencia C-527 de octubre 10 de 1996.
- Sentencia C-185 de abril 10 de 1997.
- Sentencia C-006 de enero 22 de 1998.
- Sentencia C-063 de marzo 5 de 1998.
- Sentencia C-430 de julio 1º de 2009.
- Sentencia C-686 de septiembre 19 de 2011.

### **Consejo de Estado, Sección Cuarta**

- Sentencia del 17 de abril de 1998, Radicado 8331.
- Sentencia de junio 19 de 2000, Radicado 9907.
- Sentencia de diciembre 7 de 2000, Radicado 10445.
- Sentencia de octubre 26 de 2006, Radicado 15177.
- Sentencia del 21 de noviembre de 2007, Radicado 15584.
- Sentencia de junio 17 de 2010, Radicado 16427.
- Sentencia de marzo 3 de 2011, Radicado 17443.

### **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales**

- Concepto 16559 de marzo 18 de 2002.
- Circular 09 de 2007.
- Concepto 009037 de marzo 20 de 2011.
- Oficio 057712 de agosto 4 de 2011.