

La ultraactividad como vía indispensable para evitar la aplicación retroactiva de las nuevas leyes tributarias

Ultra-activity as an indispensable way of avoiding the retroactive application of the new tax laws

A ultratividade como via indispensável para evitar a aplicação retroativa das novas leis tributárias

MAURICIO A. PLAZAS VEGA¹

Para citar este artículo / To reference this article

Mauricio A. Plazas Vega. *La ultraactividad como vía indispensable para evitar la aplicación retroactiva de las nuevas leyes tributarias*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 82. Junio de 2020. At. 37.

Recibido: 1 de junio de 2020

Aprobado: 6 de julio de 2020

Página inicial: 37

Página final: 51

Resumen

Este ensayo tiene por objeto abordar un tema muy poco tratado en los textos de derecho tributario: la ultraactividad de la ley tributaria. Sin embargo, no se dirige a la recurrente temática de la ultraactividad expresamente prevista por el legislador. Se refiere a su aplicación por el administrador o por el juez, justamente ante la omisión del legislador en materia de normas o reglas de transición y con miras a impedir la violación del principio y el imperativo, previsto en el artículo 363 de la Carta Política de Colombia, conforme al cual “las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.”

Palabras clave: Ultraactividad, retroactividad, retrospectividad, retroactividad impropia, subcapitalización, deducción de intereses, dividendos, retención en la

1 Profesor Emérito de la Universidad del Rosario de Bogotá, Doctor en Derecho de la Universidad de Salamanca, Doctor Honoris Causa de la Universidad de Buenos Aires y autor de numerosos libros y ensayos.

Fuente, Constitución Política, legislador, venta de acciones o cuotas, impuesto de renta especial sobre dividendos.

Abstract

The purpose of this essay is to approach a subject that has not been developed yet in tax law textbooks: ultra activity of the tax law. However, it won't address the recurrent subject of tax ultra activity by the legislator. It will address the implementation by the tax administrator or the judge. Precisely addressing the omission of the legislator when it comes to norms or transition rules, with the objective to stop the violation of principle and imperative. This has been dictated by article 363 of Colombia's Political Constitution, which states that "tax law shall not be applied retroactively".

Keywords: Ultraactivity, retroactivity, retrospectivity, improper retroactivity, undercapitalization (thin capitalization), deductible interests, withholding tax, Political Constitution, Legislator, sale of shares or quotes, special income tax over dividends

Resumo

Este ensaio tem como objetivo abordar um tema muito pouco tratado nos textos de direito tributário: a ultratividade da lei tributária. No entanto, não se dirige à recorrente temática da ultratividade expressamente prevista pelo legislador. Se refere à sua aplicação pelo administrador ou pelo juiz, justamente ante a omissão do legislador em matéria de normas ou regras de transição e com vista a impedir a violação do princípio e o imperativo, previsto no artigo 363 da Carta Política da Colômbia, conforme ao qual "as leis tributárias não se aplicarão com retroatividade".

Palavras-chave: Ultratividade, retroatividade, retrospectividade, retroatividade imprópria, subcapitalização, dedução de juros, dividendos, retenção na Fonte, Constituição Política, legislador, venda de ações ou parcelas, imposto de renda especial sobre dividendos.

1. Nota introductoria: retroactividad y retrospectividad en materia tributaria como contexto para la ultraactividad:

El principio de irretroactividad de la ley tributaria es trascendental en un Estado de derecho porque constituye una garantía para todos los asociados, pues les

permite no ser sorprendidos por leyes nuevas que afecten situaciones jurídicas consolidadas de acuerdo con leyes anteriores. Así entendido parecería simple, por su claridad y contundencia, aplicar el inciso segundo del artículo 363 de la Constitución Política de Colombia, disposición que, de modo imperativo y enfático, dispone que “las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.” También parece claro y suficiente lo previsto en el último inciso del artículo 338 de la Constitución Política colombiana, al proscribir que las leyes que modifiquen los elementos inherentes a tributos de hecho generador de período se empiecen a aplicar en el mismo ejercicio imponible en que han entrado a regir. Según la disposición esas nuevas leyes solo se pueden empezar a aplicar a partir del período siguiente, con lo cual, en la misma línea expuesta en el párrafo anterior, se evita que los contribuyentes sean sorprendidos con leyes que cambien las reglas tributarias, con efectos en el mismo ejercicio impositivo en que entran a regir.

La Corte Constitucional colombiana ha entendido que este último inciso del artículo 338 constituye una garantía para los contribuyentes y no para el Fisco y, en tal sentido, en reiterada jurisprudencia, ha manifestado que las nuevas leyes tributarias que hagan más favorable para el contribuyente la incidencia del impuesto se pueden empezar a aplicar en el mismo año en que entran a regir. Al respecto puede ocurrir, y de hecho sucede con frecuencia, que las nuevas leyes en cuestión no dispongan desde cuándo se empiezan a aplicar y, por tanto, se ha entendido que cuando favorezcan al contribuyente se aplican en el mismo período del inicio de su vigencia. También se ha sostenido que la posibilidad de que las nuevas leyes más favorables se apliquen en el mismo ejercicio imponible en que entran a regir, debe haber sido prevista expresamente por el legislador.² En últimas, la aplicación de una ley nueva a situaciones jurídicas ya consolidadas es exactamente lo que significa la retroactividad, en tanto que la aplicación de una ley nueva a situaciones que no están consolidadas sino en proceso de consolidación es lo que en la doctrina francesa, ya muy acogida en Colombia, se conoce como retrospectividad, también llamada por un amplio sector de la doctrina retroactividad impropia, impura o no auténtica.

Sin embargo, este ensayo no pretende volver al significado y el alcance, a la luz del artículo 363 de la Carta, del último inciso comentado. Por el contrario,

2 Sobre la línea jurisprudencial de la Corte Constitucional, en esta materia, véase a MARÍA CATALINA PLAZAS MOLINA, *El principio de irretroactividad de la ley tributaria*, Bogotá, Temis, 2017, obra en la cual encontrará el lector un profundo análisis histórico sobre el origen del artículo 338 de la Carta Política de Colombia y una detallada reseña de las sentencias más relevantes de la Corte. El Consejo de Estado ha manifestado atender lo sostenido por la Corte Constitucional, pero en la medida en que el legislador expresamente disponga la aplicación de la nueva ley, más favorable para el contribuyente, en el mismo año en que entra a regir. Cfr sentencia del 23 de agosto de 2018, radicación 22392, Magistrada Ponente STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO.

busca presentar esas dos disposiciones como contexto para abordar una temática que tiene estrecha relación con la retroactividad aunque, por su denominación, pareciera indicar todo lo contrario: la ultraactividad de la ley tributaria. Según se procurará hacer ver en este escrito, las garantías que ofrecen la proscripción de la retroactividad y la retrospectividad en este último caso, con el atenuante desarrollado por la jurisprudencia constitucional, no son suficientes para consolidar la seguridad jurídica en el sistema tributario. Por este motivo se utilizará la aplicación de la ley en el tiempo y los principios de certeza y predeterminación legislativa de los tributos.

La ultraactividad como instrumento fundamental para impedir la retroactividad es una condición esencial para que verdaderamente impere la seguridad jurídica, sea porque el legislador tenga el cuidado de plasmarla expresamente en normas de transición que hagan parte de las leyes tributarias que promulgue — que sería lo ideal—; o porque el intérprete, y en particular el administrador tributario y el juez, lo hagan en acatamiento del inciso 2° del artículo 363 de la Carta Política. Ante la inminencia de la retroactividad, se hace necesario acudir a la aplicación ultraactiva de las normas que disciplinaban hechos que sustancialmente se consolidaron durante su vigencia, como mecanismo indispensable para que no se viole la prohibición de que las leyes tributarias se apliquen con efectos hacia el pasado. Muchas veces, las más de las veces, ante el silencio del legislador en materia de regímenes de transición, el intérprete de la ley, el administrador tributario y el juez deben evaluar cada caso desde la óptica de la proscripción de la retroactividad y, si así lo requieren para evitar tan perverso como injusto fenómeno, deben acudir a la ultraactividad. No se trata, en tal evento, de ningún exceso del fallador. Se trata de procurar que los hechos que esencialmente tengan su origen en una ley anterior se rijan por esa ley, así en el momento en que sea necesario evaluarlos esa ley ya esté derogada.

Hay casos en los que la aplicación ultraactiva de normas derogadas obedece a una gracia —una dispensa— a un tratamiento de favor que el legislador decide otorgar. Así ocurriría, por ejemplo, si se dijera que durante determinado tiempo los salarios a favor de un trabajador o los honorarios a favor de un asesor externo, originados en un contrato de trabajo o en un contrato de prestación de servicios celebrado durante la vigencia de una ley anterior que establecía para tales ingresos un tratamiento impositivo más favorable, siguieran rigiéndose por las normas anteriores pese a su derogatoria. En esa hipótesis es indudable que lo que se consolidó durante la ley anterior fue el contrato de trabajo o el contrato de prestación de servicios y, por supuesto, los salarios y honorarios devengados durante la vigencia de esa ley anterior; pero, evidentemente, los salarios y honorarios que se devenguen bajo la vigencia de la nueva ley son por completo escindibles,

desde el punto de vista de su origen inmediato y su sustancia económica, de la celebración del contrato como tal. Así el título jurídico sea contrato de trabajo o contrato de prestación de servicios, estos se causan a favor del trabajador o asesor porque prestan sus servicios, en lo que aquí atañe, durante la vigencia de la nueva ley y por eso deberían estar sujetos a la incidencia prevista en ésta. Por lo tanto solo el legislador, con el ánimo de generar algún incentivo o beneficio tributario, puede asignar aplicación ultraactiva a la ley anterior.

Asimismo hay casos en los que la materia imponible o, si se quiere, la base gravable sobre la cual se ha de liquidar un impuesto como el de renta, se consolida y se integra en función de un acontecimiento económico que puede tener formalmente expresiones temporalmente diferentes pero que, en esencia, es el mismo. Así ocurre con las utilidades generadas por las sociedades, respecto de las cuales puede decirse que su obtención efectiva, en un determinado ejercicio, es ese hecho económico fundamental que le da sentido al contrato de sociedad, un hecho económico con relevancia jurídica que se expresa temporalmente en dos momentos: el de la generación de la utilidad y el del decreto y pago de los correspondientes dividendos o participaciones. Se trata indudablemente de dos expresiones temporales, pero el hecho económico con incidencia jurídica es el mismo: la generación de una utilidad por la sociedad. Por eso no se puede comparar este supuesto con casos como el de los salarios u honorarios al que aquí se alude a manera de ejemplo. Además, por esa misma razón, si el legislador omite establecer un régimen de transición cuando apruebe una nueva ley que hace más gravosa la tributación sobre los dividendos o participaciones, el administrador tributario o el juez debe advertir que, en realidad, el hecho económico con relevancia jurídica, originario de los dividendos o participaciones, está constituido por la generación de utilidades y, por tanto, la ley aplicable para dimensionar la incidencia tributaria sobre tales ha de ser la vigente cuando se obtuvieron las utilidades por la compañía correspondiente. En definitiva, la cuestión no se dilucida mediante el fácil expediente de negar la ultraactividad porque el legislador nada haya dicho sobre el particular. Precisamente con motivo de ese silencio del órgano de representación, se hace necesario que sea el fallador quien vele por el cabal cumplimiento del principio de irretroactividad. Tal es el contexto de referencia para el análisis que se desarrolla en las siguientes páginas.

2. La aplicación ultraactiva de la ley tributaria como instrumento para evitar la violación del principio e imperativo de no retroactividad previsto en el inciso 2° del artículo 363 de la carta política

Lo que la doctrina y la jurisprudencia han puntualizado en materia de la aplicación ultraactiva de las normas es que le corresponde al legislador, de acuerdo con el principio *nullum tributum sine lege* que consagran los artículos 338, 300 numeral cuarto y 313 numeral cuarto de nuestra Constitución, decidir que, en determinados casos, una disposición que haya sido derogada siga surtiendo efectos hacia el futuro bajo ciertos presupuestos o condiciones. Con ese criterio se diría que una disposición tributaria es ultraactiva cuando, por decisión del legislador, pese a su derogatoria, se siga aplicando para ciertos supuestos igualmente previstos por la ley. Sin embargo la cuestión no es tan sencilla como a primera vista parecería, pues hay ocasiones en las cuales la ultraactividad se debe imponer justamente para que la retroactividad no lesione los derechos de los contribuyentes o del propio Fisco: para que no los afecte ante las circunstancias generadas por la frecuente omisión en que incurre el legislador al no señalar pautas ni establecer reglas de transición cuando aprueba nuevas leyes tributarias.

Para hacer ver, a un mismo tiempo, la importancia de la aplicación ultraactiva de las normas derogadas y la cuestionable incertidumbre que suele generar el legislador tributario por no incluir en las nuevas leyes disposiciones de transición —o incluirlas de manera desafortunada y poco clara— a continuación se proponen tres ejemplos recientes del *derecho positivo tributario colombiano*, que ilustran suficientemente sobre lo que viene aconteciendo con las leyes tributarias en nuestro país:

2.1. El caso de la subcapitalización

El cambio de las reglas de juego sobre la subcapitalización, contemplada en el artículo 118-1 del Estatuto Tributario, da lugar a una necesaria apelación a la ultraactividad, según se explica a continuación:

Como es de todos conocido, el artículo 109 de la Ley 1607 de 2012 adicionó al Estatuto Tributario el artículo 118-1, por el cual se creó la figura de la sub capitalización, directamente relacionada con la llamada *Thin Capitalization (capitalización delgada)*, dirigida a limitar la deducibilidad de los intereses que se generen respecto de deudas que tenga el contribuyente cuando su importe exceda de cierto nivel. No corresponde a este escrito abordar los defectos que indudablemente registraba el texto inicial del citado artículo 118-1 al hacer extensiva la

limitación a cualquier tipo de endeudamiento del contribuyente no solo con sus vinculados económicos, sino con terceros en general, con algunas excepciones³. Lo que se pretende abordar aquí es lo acontecido con las leyes 1943 de 2018 y 2010 2019, que corrigieron ese error pero incurrieron en otro muy lamentable: reducir el tope de endeudamiento a partir del cual los intereses no son deducibles, sin señalar regla ni norma alguna de transición que permitiera respetar los niveles que precedentemente había previsto el legislador, niveles en los cuales confiaron los contribuyentes al estructurar sus políticas crediticias.

Resulta claro que, aunque en ausencia de esa norma de transición, y a primera vista, el texto del artículo asignado por las leyes 1943 y 2010 sería y es aplicable respecto del endeudamiento total del contribuyente, sin consideración alguna sobre su historia ni sobre el importe a que ascendía durante la vigencia del texto anterior. Tal conclusión sería notoriamente contraria a los principios fundamentales de certeza, seguridad jurídica y confianza legítima. Igualmente afectaría sensiblemente, en efecto, a quienes en su momento habían contraído sus deudas con la convicción de conocer suficientemente el tope a partir del cual los intereses a sufragar por el crédito no serían deducibles. Una situación como esa, en la que el legislador no tuvo el cuidado de incluir una norma de transición, deja a los contribuyentes en un marco de total inseguridad jurídica ocasionada por una verdadera retroactividad de la nueva ley, que se materializa en hacer extensivos sus alcances a presupuestos fácticos que se habían estructurado y consolidado antes de su entrada en vigencia.

Es de compartir al respecto lo anotado por el concepto que en su momento envió a la Corte Constitucional el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, con la ponencia de PAUL CAHN-SPEYER WELLS, con motivo de la modificación al artículo 118-1 dispuesta inicialmente por la Ley 1943 de 2018, declarada inexecutable mediante la sentencia C – 481 de 2019, de la Corte Constitucional, e incluida nuevamente en el artículo 63 de la Ley 2010 de 2019⁴:

(...) el límite máximo de deuda modificado por la Ley en el año 2018 no puede ser imputado a compromisos contractuales anteriores, pues se aplicarían retroactivamente los efectos más gravosos de la norma, toda vez que las obligaciones adquiridas en el pasado por el contribuyente ya se

3 Sobre ese particular se remite al lector a MAURICIO A. PLAZAS VEGA, *derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, Tercera Edición, Bogotá, Temis, 2017, págs 515 a 532.

4 Apartes del concepto para la Corte Constitucional elaborado por el del Instituto Colombiano de Derecho Tributario sobre la censura por inconstitucionalidad del artículo 55 de la ley 1943 de 2018, por el cual se modificó al artículo 118-1 del Estatuto Tributario, relacionado con la subcapitalización sub capitalización.

consolidaron con base en los límites de deuda consagrados en la norma anterior (...).

Y es ahí en donde adquiere particular relevancia la ultraactividad como remedio contra la retroactividad, como vía expedita para evitar que la nueva ley sorprenda al contribuyente deudor con el nuevo tope, equivalente al 66,66% del que fijaba la legislación anterior. En últimas, por la vía de la ultraactividad, el tope de tres veces el valor de la patrimonio líquido, que contemplaba el orden jurídico precedente, se debe seguir aplicando respecto de las deudas contraídas por el contribuyente antes de la entrada en vigencia de las leyes 1943 y 2010. De otra manera, estas últimas leyes tendrían un efecto retroactivo. Si el legislador no se ocupó en establecer reglas y pautas claras de transición en esta materia, es al intérprete, y en su caso al juez, a quien le corresponde dilucidar si efectivamente nos encontramos ante un efecto retroactivo que está proscrito por el artículo 363 de la Carta y solo puede ser solucionado por la vía de la aplicación ultraactiva de la disposición anterior.

No se puede olvidar que el inciso segundo del mencionado artículo 363, prohíbe enfáticamente la aplicación retroactiva de la ley tributaria. Si ello es así, pretender que el tope reducido en un 66,66%, previsto en las leyes 1943 y 2010, se haga extensivo a niveles de endeudamiento anteriores al inicio de su aplicación, sólo sería posible a costa de violar abruptamente la prohibición constitucional. Como se observa, la ultraactividad, entendida en los términos y con el alcance que aquí se exponen, viene a ser el remedio efectivo para evitar la violación ostensible del inciso segundo del citado artículo 363 de la Constitución Política.

2.2. El componente no gravado de la utilidad en la venta de acciones o cuotas sociales

El hoy derogado artículo 36- 1 del Estatuto Tributario, norma adicionada en su momento a ese cuerpo legislativo por el artículo 4° de la Ley 49 de 1990, establecía que del total de la utilidad en la venta de acciones o cuotas sociales no constituía renta ni ganancia ocasional la parte que le hubiera correspondido al socio o accionista enajenante en las utilidades retenidas por la sociedad “susceptibles de distribuirse como no gravadas”, que se hubieran causado “entre la fecha de adquisición y la de enajenación.” Una disposición muy razonable y justa que guardaba plena armonía con las reglas previstas en el artículo 49 del Estatuto Tributario para evitar la doble tributación de sociedades y socios. La regla partía de la base de un hecho que es absolutamente claro: cuando un socio vende sus acciones, cuotas o derechos, transfiere con ellas el derecho a la percepción de las utilida-

des retenidas que tuviera la compañía correspondiente en la fecha de la enajenación. Y si es evidente que, no habiéndose enajenado las cuotas o acciones cuando se repartieran las utilidades retenidas, estas no habrían estado gravadas en cabeza del socio o accionista; también debe serlo que tampoco deben estar gravadas en el componente inserto en el precio que cobra al accionista o socio al comprador, endosatario o cesionario de las acciones, cuotas o derechos.

Infortunadamente, el artículo 376 de la Ley 1819 de 2015 derogó tan justa como razonable disposición. Y, como suele ocurrir con las leyes tributarias en Colombia, no señaló ninguna regla ni pauta de transición. En ese orden de ideas, si después de derogada la norma se decretan por una sociedad utilidades o dividendos que correspondan a utilidades retenidas antes del 1° de enero de 2019 (fecha en que se empezó a aplicar la Ley 1943 de 2018 en lo que concierne al impuesto sobre la renta, que dispuso la derogación) el accionista o socio vende las acciones o cuotas, gravar el componente de la utilidad en la enajenación que habría correspondido a dividendo o participación no gravado, implica, inevitablemente, una protuberante violación del inciso 2° del artículo 363 de la Constitución, porque, sin la menor duda, se incurriría con ello en una aplicación retroactiva de la ley tributaria.

Ante esa circunstancia, el remedio para evitar la indudable retroactividad de la nueva ley es justamente la aplicación ultraactiva de la norma anterior, de forma tal que el componente de la utilidad en la venta o cesión, que corresponda a los dividendos o utilidades que no habrían estado gravados según el artículo 49 del Estatuto Tributario, conserve su tratamiento como no constitutivo de renta ni ganancia ocasional. La incidencia tributaria sobre la totalidad de la utilidad en la venta de acciones o cuotas, sin consideración alguna sobre el componente que de las mismas habría correspondido a dividendo o participación no gravada según la fórmula contemplada por el artículo 49 del Estatuto Tributario, solo es admisible respecto de utilidades retenidas a partir de la fecha de inicio de la aplicación de la Ley 1819, que inexplicablemente derogó al ya comentado artículo 36-1, esto es, desde el 1° de enero de 2017.

3. Aplicación ultraactiva de las normas tributarias relacionadas con el impuesto de renta especial sobre dividendos o participaciones de personas naturales creado por el artículo 6° de la ley 1819 de 2016 y modificado sucesivamente por las leyes 1943 de 2018 y 2010 de 2019

En lo que tiene que ver con el llamado impuesto especial sobre la renta constituida por los dividendos o utilidades provenientes de sociedades nacionales, establecido por el artículo 6° de la Ley 1819 de 2016 y sucesivamente modificado por las leyes 1943 de 2019 y 2010 de 2020, normas insertas en el artículo 242 del Estatuto Tributario, nos encontramos ante la siguiente situación:

- La Ley 1819 de 2016, cuya aplicabilidad para efectos del impuesto sobre la renta se inició el 1° de enero de 2017, dispuso que las utilidades o dividendos percibidos por los socios o accionistas quedaban gravados con el llamado impuesto especial sobre la renta a los dividendos o participaciones de las personas naturales, con una tarifa que oscilaba entre 0 y 15%.
- Pero nada dijo acerca de la transición del régimen anterior, en el cual no había impuesto especial sobre la renta a los dividendos o participaciones y el nuevo régimen que lo estableció. Ante esa omisión del legislador surgió, inmediatamente, la inquietud sobre lo que ocurría con las utilidades retenidas a 31 de diciembre de 2016, que dieran lugar a dividendos o participaciones decretados bajo la aplicación de la Ley 1819 de 2016, que creó el impuesto desde el 1° de enero de 2017.
- Y si bien, como es obvio, no había hasta 2016 una norma que expresamente descartara ese tributo, sí es claro que el ordenamiento no lo contemplaba y, por lo tanto, era igualmente nítido que las utilidades retenidas hasta el 31 de diciembre de 2016 estaban por lo general libres del impuesto general sobre la renta, según lo previsto por el artículo 49 del Estatuto Tributario, norma que sí regía de tiempo atrás. Fruto de sus dictados, cuando las utilidades de la sociedad pasaban a poder de los socios como dividendos o participaciones, no estaban gravadas; o si lo estaban, era porque la sociedad generadora de las utilidades no había tributado como consecuencia de exenciones o beneficios tributarios, y no por la vía del impuesto especial sino por la del impuesto general, fruto de la aplicación de la fórmula para evitar la doble imposición prevista por el citado artículo 49.

- Así las cosas, el nuevo impuesto especial sobre la renta a los dividendos y participaciones no podía ni puede incidir sobre las utilidades originarias obtenidas por la sociedad pagadora antes del 1° de enero de 2017.⁵ De no ser así, se violaría inevitablemente el inciso 2° del artículo 363 de la Carta. Estaríamos, por así decirlo, ante una suerte de ultraactividad del ordenamiento positivo anterior, que se impone para evitar que los contribuyentes sean sorprendidos con la aplicación retroactiva del nuevo ordenamiento.
- Esa solución para impedir la violación del principio de irretroactividad fue finalmente acogida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN⁶ en doctrina que, después de alguna vacilación o retroceso, reconoció, en definitiva, que el *impuesto especial* no se hacía ni se hace extensivo a los dividendos o participaciones que hallaran o hallen su fuente en utilidades retenidas a 31 de diciembre de 2016.

Más adelante, la Ley 1943 de 2018, llamada *Ley de financiamiento*, modificó al artículo 242 del Estatuto Tributario y, en lo que aquí interesa, sustituyó los tramos de tarifas de 0, 5 y 10% que contemplaba la Ley 1819, por dos nuevos tramos del 0 y 15% y, en términos reales, estableció un impuesto que solo en apariencia era progresivo, porque la tarifa del 15% se aplicaba para dividendos de más de 300 UVT (más de \$10.281.000, según el valor de la UVT en 2019, de \$34.270). Pero en esta oportunidad el legislador de 2018 sí incluyó al respecto una norma de transición conforme a la cual “los dividendos decretados en calidad de exigibles a 31 de diciembre de 2018, mantendrán el tratamiento aplicable con anterioridad a la vigencia de esta ley” (artículo 121). Una regla cuya constitucionalidad deja muchas dudas porque, en lo que atañe a los dividendos y participaciones que no se hubieran decretado en calidad de exigibles con corte al 31 de diciembre de 2018, prevé la aplicación del nuevo ordenamiento, con la tarifa ya comentada del 15\$, pese a que correspondan a utilidades retenidas anteriores a la fecha de inicio de su aplicación (1° de enero de 2019). Las dudas e inquietudes, todas ellas vinculadas con la irretroactividad de la ley tributaria, no se hicieron esperar:

5 A esa misma conclusión había arribado la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en el oficio número 1380-014307, de 5 de mayo de 2019; posición que fue recientemente ratificada por esa Entidad, mediante el concepto 359, del 17 de marzo de 2020, por el cual revocó el oficio 032153, del 31 de diciembre de 2019, que señalaba que los dividendos que se distribuyeran a personas jurídicas a partir del 1° de enero de 2019, independientemente del año en que se generaron las utilidades con cargo a las cuales se reparten, estaban sujetos a la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta especial a los dividendos del 7.5%, trasladable al beneficiario final (persona natural residente o inversionista no residente). Si bien la doctrina vigente es acertada, los vaivenes de la Entidad, en esta materia, ponen de presente los muchos problemas que generan las omisiones del legislador en lo atinente a reglas de transición o los equívocos en que incurra cuando sí se ocupa del tema pero lo hace de manera desafortunada.

6 Véase la nota anterior.

- ¿Por qué el régimen anterior sólo se aplicaría a los dividendos y participaciones decretados en calidad de exigibles, con corte a 31 de diciembre de 2018?
- ¿En definitiva, según esa norma, el régimen precedente aplicable, por lo general, dada la costumbre de los estados financieros anuales, solo podría alcanzar los años 2017 y anteriores y siempre y cuando los dividendos o participaciones correspondientes se hubieran decretado en calidad de exigibles?
- ¿Según esa misma disposición, los dividendos correspondientes a utilidades de 2016 hacia atrás, en cuanto no se hubieran decretado en calidad de exigibles con corte al 31 de diciembre de 2018, quedarían gravados con la tarifa mencionada del 15%?
- ¿Por qué la exigencia de haber sido decretados “en calidad de exigibles”? ¿Quiere ello decir que los que se decretaran para pago por instalamentos (a plazo) no quedaban cobijados por la normativa anterior y, por consiguiente, solo se aplicaba a los dividendos decretados para pagar como obligación pura y simple, no sujeta a plazo ni a condición alguna ?

Como se observa, la norma de transición tuvo un contenido lamentable y, lejos de ofrecer seguridad jurídica, generó una gran incertidumbre. No obstante, es de recordar que, mediante la sentencia número C -481 de 2919 (ponencia del magistrado Alejandro Linares), la Ley 1943 fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional, por vicios de procedimiento, con un diferimiento de sus efectos hasta el 1° de enero de 2019, de manera que, en el lapso que transcurriera entre la inconstitucionalidad decretada y el 1° de enero siguiente, el Gobierno y el Congreso pudieran adoptar una nueva ley que, en esencia, acogiera lo que disponía la 1943.⁷ Efectivamente se promulgó y sancionó en tiempo la nueva Ley 2010 de 2019, por lo cual no operó la reviviscencia de las disposiciones derogadas por la 1943, que había previsto la Corte en el fallo sobre esta última ley. Pero, por otra parte, no todas las disposiciones de la 1943 fueron reproducidas por la 2010: una de las no reproducidas fue, precisamente, el artículo 121, relacionado con el régimen de transición que se acaba de comentar.

7 Es de recordar que la Corte difirió los efectos del fallo, del 16 de octubre de 2018, hasta el 1° de enero de 2019, para que, en el lapso intermedio, el Gobierno y el Congreso pudieran arribar a una ley que reprodujera, con o sin modificaciones, a la declarada inexecutable y agregó, en el numeral 4° de la parte resolutive, que si no se sancionaba la nueva ley a más tardar el 31 de diciembre de 2019, operaría la “reviviscencia” de las disposiciones que habían sido derogadas o modificadas por la ley 1943. Igualmente, se inhibió de fallar sobre cuatro de los artículos demandados, en materias que no interesan para este ensayo.

Dada esa circunstancia, y considerando que la Corte Constitucional le asignó efecto hacia el futuro a la comentada sentencia C -481, es claro que los efectos prácticos de la norma de transición solo tuvieron lugar respecto de los dividendos decretados a lo largo del año 2019, en que estuvo vigente la Ley 1943. Por consiguiente, los dividendos que se hayan decretado o se decreten del 1° de enero de 2020 en adelante, no tienen regla de transición y, según lo aquí expuesto, han de tener el siguiente tratamiento:

- Los dividendos correspondientes a utilidades retenidas a 31 de diciembre de 2016 no están sujetos al impuesto especial.
- Los dividendos correspondientes a utilidades retenidas de los años 2017 y 2018 están sujetos al sistema de tarifas que regía durante la vigencia de la Ley 1819 de 2016 (0, 5 o 10%, según su cuantía).
- Los dividendos correspondientes a utilidades retenidas del año 2019, en virtud de lo dispuesto por la sentencia C -141 de la Corte Constitucional, y de acuerdo con lo previsto por el artículo 242 de la Ley 2010 de 2019, están sometidos al sistema tarifario de esta última ley (0 o 10%, según su importe).
- Pero los dividendos correspondientes a utilidades generadas en 2019 que hubieran sido decretados en ese mismo año, en los casos de compañías con estados financieros de corte inferior a un año, quedaron sometidos al sistema de tarifas que contemplaba la Ley 1943 (0 o 15%, según su importe).

Conclusiones

- 1) Si bien es lugar común en la doctrina y la jurisprudencia que la aplicación ultraactiva de normas derogadas solo tiene lugar cuando lo disponga el legislador, lo cierto es que esa exigencia tiene pleno sentido cuando se trate de hechos económicos o presupuestos jurídicos que tienen clara y ostensible independencia en el tiempo respecto de los contratos o negocios jurídicos que los originan. El régimen tributario aplicable a los salarios derivados de un contrato de trabajo o los honorarios originados por un contrato de prestación de servicios de ejecución continuada, por ejemplo, no se puede perpetuar en el tiempo con el argumento de que se debe respetar el que estaba vigente cuando se celebró el contrato. En tal sentido, si se modifica el régimen en cuestión y el legislador decide, sin embargo, asignar el régimen precedente a los aludidos salarios u honorarios por el tiempo que estime necesario, pese a la derogación general, estamos ante una típica aplicación ultraactiva que solo puede decretar el legislador.

- 2) El legislador colombiano no ha sido cuidadoso, en absoluto, en lo que atañe a normas de transición que garanticen la seguridad jurídica y descarten cualquier grado de incertidumbre con ocasión de los cambios legislativos tributarios que son tan frecuentes. No se puede perder de vista que, tras el hecho generador de la obligación tributaria, hay siempre un hecho económico del cual se predica la incidencia impositiva y, por ese motivo, el legislador debería evitar que las leyes nuevas que promulgue afecten hechos económicos ligados, estrecha e inequívocamente, con la normativa anterior que modifiquen.
- 3) Hay casos, como los expuestos aquí a manera de ejemplo, en los que la aplicación de la nueva ley que sustituye a las normas que disciplinaban un hecho económico que subsiste, en esencia, durante la vigencia del nuevo ordenamiento, entraña un efecto retroactivo indeseable, que justifica las normas de transición que eviten la vulneración del principio de irretroactividad de la ley tributaria previsto en el inciso 2° del artículo 363 de la Carta Política.
- 4) Pero en ausencia de esas normas de transición, los intérpretes de la ley en general, y en particular el administrador tributario y el juez, deben realizar su labor con la más estricta convicción de respetar el principio de irretroactividad.
- 5) Y si para lograrlo requieren apelar a la aplicación ultraactiva de normas derogadas, deben hacerlo como vía indispensable para acatar el inciso 2° del artículo 363 de la Constitución. Es ello, precisamente, lo que ocurre en los tres casos aquí propuestos a manera de ejemplo, que son bien diferentes a los de los salarios y honorarios, mencionados supra, para aludir a situaciones en las cuales sí ha de ser exclusivamente el legislador quien disponga la aplicación ultraactiva de la norma derogada. Los casos aquí examinados, en los que, a falta de normas de transición consagradas en la ley, ha de ser el administrador tributario o el juez quien apele a la aplicación ultraactiva de las normas, se concretan así:
 - i) El componente de utilidad que potencialmente habría sido dividendo no gravado y está inmerso en el precio de venta de las acciones, no es independiente de las utilidades retenidas con las cuales se relaciona. Por eso, la normativa que le ha de ser aplicable es la que regía cuando se generaron esas utilidades.
 - ii) La limitación a la deducibilidad de los intereses, según la relación entre el patrimonio líquido y el endeudamiento del contribuyente, guarda inequívoco e inescindible vínculo con el nivel de deuda que

el contribuyente decide tener, con clara conciencia y plena confianza sobre el tope legislativo en cuestión. Por eso, si una nueva ley disminuye el nivel de endeudamiento que conlleva la limitación, solo se debería aplicar respecto de las deudas contraídas a partir de su vigencia o respecto de esas deudas.

- iii) Los dividendos que percibe un accionista no son independientes de las utilidades que las originan. Por eso, la normativa que les ha de ser aplicable, para efectos impositivos, es la que rija cuando se generen las utilidades originarias.

Bibliografía

CAHN-SPEYER WELLS, PAUL: *Ponencia para el concepto del Instituto Colombiano de Derecho Tributario* acerca de la demanda de inconstitucionalidad presentada contra el artículo 55 de la Ley 1943 de 2018 presentada por ANDRÉS GONZÁLEZ BECERRA, expediente número D-13492, ponente en la Corte Constitucional el magistrado Alejandro Linares Cantillo.

CONSEJO DE ESTADO DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA: Sentencia del 27 de agosto de 2018, expediente 22393, Magistrada Ponente Stella Jeannette Carvajal Basto.

CORTE CONSTITUCIONAL DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA: Sentencia número C – 481 de 2019, ponente el magistrado Alejandro Linares Cantillo.

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES:

- Oficio número 1380-014307, del 5 de mayo de 2019.
- Oficio número 032153, del 31 de diciembre de 2019.
- Concepto número 359, del 17 de marzo de 2020.

PLAZAS MOLINA MARÍA CATALINA, *El principio de irretroactividad de la ley tributaria*, Bogotá, Temis, 2017.

PLAZAS VEGA MAURICIO ALFREDO: *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, vol ii, tercera edición, Bogotá, 2017.

