

Aplicación de la ley en el tiempo en materia tributaria / Efectos en ciertos casos particulares frente a ciertos cambios en la ley tributaria y con ocasión de los fallos de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado

Application of the tax law over time / Effects in particular cases considering changes in the tax law and precedents from High Courts

Aplicação da lei no tempo em matéria tributária / Efeitos em determinados casos particulares frente a certas mudanças na lei tributária e com ocasião das sentenças da Corte Constitucional e do Conselho de Estado

CLARA INÉS RAMIREZ DUARTE

Para citar este artículo / To reference this article

Clara Inés Ramirez Duarte. *Aplicación de la ley en el tiempo en materia tributaria / Efectos en ciertos casos particulares frente a ciertos cambios en la ley tributaria y con ocasión de los fallos de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 82. Agosto de 2020. At. 53.

Recibido: 27 de abril de 2020

Aprobado: 18 de agosto de 2020

Página inicial: 53

Página final: 87

Resumen

Las leyes tributarias en Colombia no se han caracterizado por ser regulaciones permanentes y sin ningún cambio. Usualmente nos enfrentamos a reformas tributarias que en promedio se presentan cada dos años y que plantean modificaciones a las reglas existentes. Lo anterior puede implicar una afectación de la confianza legítima de los contribuyentes. Sin embargo, existen unos principios

básicos constitucionales que permiten imponer algunos límites a las facultades legislativas. Es por ello que en el presente documento se busca hacer un breve análisis de las diferentes situaciones que se pueden presentar en la aplicación de las leyes tributarias y revisar algunos casos particulares que plantean inquietudes en cuanto a cómo debería ser la aplicación de la ley, no solo teniendo en cuenta su tenor literal, sino lo que tanto las Cortes como la misma Administración Tributaria han desarrollado en torno a cada tema.

Palabras clave: Ley tributaria en el tiempo, Vigencia de la Ley, irretroactividad, cambios en la ley tributaria

Abstract

Colombian tax regulation usually is modified with certain frequency. In fact, tax reforms have been introduced almost every two years since the last ten years. The aforementioned may prevent taxpayers to assess the tax impact on their businesses on a long term. Colombian legal frame contains some basic constitutional principles that protect taxpayers of such changing tax environment. This document try to address a brief analysis of the different situations that may be found in the application of tax laws and also the review of some particular cases to illustrate how it should be.

Keywords: Tax law over time, Enforceability of the law, non-retroactivity, changes in the tax law

Resumo

As leis tributárias na Colômbia não se têm caracterizado por ser regulações permanentes e sem nenhuma mudança. Usualmente enfrentamo-nos a reformas tributárias que em média se apresentam cada dois anos e que propõem modificações às regras existentes. O anterior pode implicar uma afetação da confiança legítima dos contribuintes. No entanto, existem uns princípios básicos constitucionais que permitem impor alguns limites às facultades legislativas. É por isso, que no presente documento se busca fazer uma breve análise das diferentes situações que podem se apresentar na aplicação das leis tributárias e revisar alguns casos particulares que apresentam questionamentos enquanto a como deveria ser a aplicação da lei, não só, tendo em consideração teor literal, mas o que tanto as Cortes quanto a mesma Administração Tributária têm desenvolvido em torno de cada tema.

Palavras-chave: Lei tributária no tempo, Vigência da Lei, irretroatividade, mudanças na lei tributária.

Sumario

I. Introducción; II. Regla general de aplicación de las leyes en el tiempo; III. Efectos en la aplicación de las leyes en el tiempo ante cambios normativos; IV. Consideraciones adicionales a tener en cuenta en la aplicación de las leyes tributarias ante la existencia de fallos jurisprudenciales; V. Aplicación de las leyes en el tiempo en materia tributaria; VI. La irretroactividad en materia tributaria en el derecho comparado; VII. Algunas consideraciones frente a situaciones particulares que se han presentado en la aplicación de las normas con ocasión a las últimas reformas tributarias aprobadas; VIII. Consideraciones finales; Bibliografía

I. Introducción

Si bien en materia tributaria existen unos postulados constitucionales que plantean unas limitaciones y restricciones al aplicar las leyes fiscales (por ejemplo, la prohibición de su aplicación de manera retroactiva), también es importante mencionar que en varias ocasiones es necesario analizar cada caso particular y concreto para identificar los hechos generadores de los tributos y las consecuencias derivadas de los mismos con efecto en varios ejercicios gravables. Lo anterior por cuanto una determina operación puede encontrarse cobijada por diferentes leyes promulgadas en diferentes momentos en los cuales la actuación del contribuyente tuvo efectos, por lo que resulta importante determinar en qué casos deben evaluarse los efectos bajo la ley previa o la nueva ley y las razones por las cuales se decide en circunstancias especiales aplicar una retroactividad sin contrariar lo consagrado en la Constitución Política colombiana.

Este análisis se deriva en ocasiones de la incertidumbre que generan las mismas leyes en su redacción o en los cambios de posición tanto de las altas cortes como de la administración tributaria en cuando a la forma de interpretar los efectos de las normas analizadas. Sin el ánimo de plantear una solución única y absoluta, en el presente documento se busca analizar algunos ejemplos que pudieran presentar algunas complejidades en cuanto a definir la aplicación de la ley tributaria en el tiempo, teniendo en cuenta no solo los cambios normativos planteados por las diferentes reformas tributarias, sino también los fallos jurisprudenciales e interpretaciones de la Autoridad Tributaria que pudieron influir en la forma como terminó siendo aplicada la norma.

II. Regla general de aplicación de las leyes en el tiempo

De acuerdo con lo establecido en el Código Civil colombiano, La ley es obligatoria y surte sus efectos desde el día en que ella misma lo establece y en todo caso después de su promulgación.¹ La promulgación de la ley se realiza con la publicación de la misma en el Diario Oficial.² En esa misma línea, el Régimen Político y Municipal (Ley 14 de 1913) establece las siguientes reglas:

1. Se reitera que los efectos de la ley no son obligatorios sino a partir de su promulgación o dos meses después de promulgada.³
2. Como excepción a la regla anteriormente mencionada, se encuentran las siguientes situaciones:⁴
 - a. Cuando la ley establezca expresamente un plazo especial de vigencia.
 - b. Cuando haya problemas de comunicación en el territorio, caso en el cual los dos meses se contarán a partir del momento en el que se hayan restablecido tales comunicaciones.
3. No podrá alegarse ignorancia de la ley para excusarse de cumplirla después de haber sido promulgada.⁵
4. Se entenderá que los plazos de días, meses o años de que se haga mención legal, terminan a la medianoche del último día del plazo. Por año y por mes se entienden los del calendario común; por día, el espacio de veinticuatro horas⁶.

Sobre el particular, la Corte Constitucional, mediante la Sentencia C-932 de 2006, señaló lo siguiente:

El Legislador –y dentro de esta denominación hay que incluir también el legislador extraordinario- es el llamado a determinar el momento de iniciación de vigencia de una ley, y a pesar de contar prima facie con libertad de configuración al respecto, tal libertad encuentra un límite infranqueable en la fecha de publicación de la ley, de manera tal que si bien se puede diferir la entrada en vigencia de la ley a un momento posterior a su publicación, no se

1 Artículo 11 del Código Civil Colombiano

2 Artículo 12 del Código Civil Colombiano

3 Artículo 52

4 Artículo 53

5 Artículo 56

6 Artículo 59

puede fijar como fecha de iniciación de la vigencia de una ley un momento anterior a la promulgación de la misma.

III. Efectos en la aplicación de las leyes en el tiempo ante cambios normativos

Por regla general, las leyes producen efectos desde su entrada en vigencia, esto es, desde su promulgación. Esto ha llevado a la conclusión de que sus efectos son hacia el futuro. En efecto, en materia tributaria existe una consagración constitucional expresa en materia de impuestos de período. De conformidad con esta las leyes que se refieran a este tipo de tributos no pueden aplicarse con retroactividad.

Ahora bien, pueden presentarse situaciones en donde no exista claridad respecto de los efectos de una ley, como cuando la misma es derogada, modificada, adicionada o sustituida. Lo anterior plantea diferentes interrogantes respecto de poder determinar qué pasa en eventos que son cobijados por dos leyes diferentes, una al momento inicial, y otra aplicable durante la marcha o al final, en donde resulta necesario poder establecer cuál debe ser la norma que debe aplicarse hasta el final de la ocurrencia de los hechos o si sería posible fraccionar la actividad u operación regulada para estar cobijada por dos normas diferentes.

Dentro de los diferentes fenómenos de aplicación de la ley en el tiempo, pueden presentarse las siguientes situaciones:

Efecto en el tiempo de la ley	Características
Vigencia inmediata	Esta aplicación de la ley sería la que corresponde a los principios generales, esto es, que todas las situaciones que se produzcan después de su promulgación están cobijadas por los efectos de la Ley que haya sido promulgada.
Retroactividad	Se presenta cuando una nueva norma cobija dentro de sus efectos, operaciones que se realizaron bajo la normatividad anterior.
Irretroactividad	Considera aplicable la norma promulgada hacia futuro y no puede afectar las situaciones ocurridas en el pasado.
Ultractividad	Se mantienen los efectos de la ley anterior para actuaciones que hubieran comenzado a desarrollarse antes de la entrada en vigencia de la nueva ley.

Retrospectividad	Es una especie de retroactividad en donde ciertos efectos de la nueva ley aplican a situaciones del pasado. Lo que se ha entendido es que no aplica al origen sino a las consecuencias que aún se mantienen de la operación del pasado bajo el amparo de la nueva ley.
Reviviscencia	Se trata de la reincorporación de normas derogadas por preceptos declarados inconstitucionales. Inicialmente la Corte concluyó que la reincorporación operaba de manera automática. Sin embargo, en fallos posteriores establecieron algunos requisitos como son: (i) la necesidad de establecer el peso específico que les asiste a los principios de justicia y seguridad jurídica en el caso concreto, esto es, las consecuencias que se derivarían de la reincorporación frente a los principios y valores constitucionales; y (ii) la garantía de la supremacía constitucional y los derechos fundamentales, lo que remite a la obligatoriedad de la reincorporación cuando el vacío normativo que se generaría sin ella involucraría la afectación o puesta en riesgo de los mismos.
Vigencia temporal	Aquellas normas que dejan de tener efectos se cumpla con el plazo de vigencia que expresamente haya señalado la ley o por efecto de un pronunciamiento judicial que determine sacarlas del ordenamiento jurídico, ya sea porque contradicen directa o indirectamente la Constitución o la Ley.

IV. Consideraciones adicionales a tener en cuenta en la aplicación de las leyes tributarias ante la existencia de fallos jurisprudenciales

Adicional a los efectos que una ley puede tener en el tiempo fruto de la aplicación de los principios generales consagrados en el Código Civil o a las disposiciones expresas de vigencia que la misma ley establezca, en la práctica también es necesario tener en cuenta qué sucede cuando las altas Cortes se pronuncian respecto de la legalidad o constitucionalidad de una determinada norma considerando elementos adicionales para su aplicación, bien sea porque deciden retirarla del ordenamiento jurídico o porque plantean su vigencia temporal o condicionada a ciertas circunstancias particulares. Por ello resulta relevante tener un panorama general de las consecuencias que normalmente se derivan tanto de los fallos tanto de la Corte Constitucional como del Consejo de Estado en relación con la vigencia de las normas.

1. Consecuencias derivadas de los fallos de la Corte Constitucional

El artículo 21 del decreto 2067 de 1991 establecía lo siguiente:

Las sentencias que profiera la Corte Constitucional tendrán el valor de cosa juzgada constitucional y son de obligatorio cumplimiento para todas las autoridades y los particulares.

Los fallos de la Corte sólo tendrán efecto hacia el futuro, salvo para garantizar el principio de favorabilidad en materias penal, policiva y disciplinaria y en el caso previsto en el artículo 149 de la Constitución.

La norma anterior fue declarada inexecutable mediante sentencia C-113 de 1993 de la Corte Constitucional. De dicha sentencia se resaltan los siguientes apartes:

La facultad de señalar los efectos de sus propios fallos, de conformidad con la Constitución, nace para la Corte Constitucional de la misión que le confía el inciso primero del artículo 241, de guardar la “integridad y supremacía de la Constitución”, porque para cumplirla, el paso previo e indispensable es la interpretación que se hace en la sentencia que debe señalar sus propios efectos.

En esa misma línea, la Corte en la Sentencia C-037 de 1996 señaló lo siguiente:

La prevalencia del principio de separación funcional de las ramas del poder público (Art. 113 y s.s.), el silencio que guardó la Carta Política para señalar los alcances de las providencias dictadas por los altos tribunales del Estado, la labor trascendental que cumple esta Corporación en el sentido de guardar la supremacía y la integridad de la Carta, y los efectos de “cosa juzgada constitucional” y erga-omnes que tienen sus pronunciamientos (Arts. 243 C.P. y 21 del Decreto 2067 de 1991), son suficientes para inferir que el legislador estatutario no podía delimitar ni establecer reglas en torno a las sentencias que en desarrollo de su labor suprema de control de constitucionalidad ejerce esta Corte.

De lo anterior, se concluye que solo la Corte, en aplicación de la Constitución, puede en la sentencia señalar los efectos de esta y en esa medida determinar los efectos que pudieran derivarse en la aplicación de las leyes analizadas, en particular, cuando decide declarar su inexecutable, o cuando la executable resulta procedente pero de manera condicionada.

Recientemente, en enero de 2019 la Corte profirió la sentencia unificadora SU-037 a través de la cual explica los efectos de sus fallos en el tiempo, así:

Así las cosas, en la actualidad, por regla general y salvo que se indique expresamente algo diferente en el fallo, la declaratoria de inexecutable de una disposición tiene efectos hacia futuro (ex nunc) y esto, según lo ha explicado esta Corte, encuentra sustento en los principios de seguridad jurídica y democrático, los cuales implican “la presunción de constitucionalidad de las normas que integran el sistema jurídico” mientras ella no sea desvirtuada por este Tribunal en una providencia con fuerza erga omnes, luego de surtirse un proceso de constitucionalidad abstracta....

...

...No obstante lo anterior, debe tenerse en cuenta que este Tribunal tiene la potestad para excepcionar la mencionada regla de efectos ex nunc y determinar otras consecuencias temporales para sus fallos de inexecutable, lo que ha sido justificado en su misión de garantizar la supremacía e integridad de la Carta Política, la cual no sólo exige determinar si una disposición desconoce o no el texto fundamental, sino también el instante desde el cual se debe entender expulsado del ordenamiento jurídico un precepto que es hallado incompatible con la Constitución.

Sobre este último punto, vale la pena diferenciar en relación con los efectos de un fallo cuando se declara la inconstitucionalidad de la norma, de aquellos en los cuales se considera que la norma es constitucional, pero la misma se encuentra condicionada a que se interprete tal como la Corte Constitucional lo establece en su fallo. En este último escenario, debería entenderse que los efectos del fallo no deberían ser hacia futuro, sino que deberían ser desde siempre, esto es, desde la expedición misma de la norma por parte del legislador. De lo contrario, existiría un espacio de tiempo en el cual la norma habría existido en el ordenamiento jurídico con una forma de interpretación que contraría la Constitución Política.

Sobre el particular, quisiéramos resaltar algunos apartes de la Sentencia C-496 de 1994 que permitirían sustentar esta posición:

Si la disposición legal admite varias interpretaciones, de las cuales algunas violan la Carta, pero otras se adecúan a ella, entonces corresponde a la Corte proferir una constitucionalidad condicionada o sentencia interpretativa que establezca cuáles sentidos de la disposición acusada se mantienen dentro del ordenamiento jurídico y cuáles no son legítimos constitucionalmente. En este caso, la Corte analiza la disposición acusada como una proposición normativa compleja que está integrada por otras proposiciones

normativas simples, de las cuáles algunas, individualmente, no son admisibles, por lo cual ellas son retiradas del ordenamiento....

....Por todo lo anterior, debe entonces la Corte excluir las interpretaciones de disposiciones legales que sean manifiestamente irrazonables o que no respeten el principio de favorabilidad, por cuanto la atribución de un sentido irrazonable a un texto legal o la opción hermenéutica por el sentido desfavorable al capturado o al trabajador violan claros mandatos constitucionales.

Algunas sentencias adicionales que mantuvieron la ley vigente en el tiempo pero que para su aplicación es necesario tener en cuenta el análisis hecho por la Corte y las condiciones bajo las cuales procedió su exequibilidad son las siguientes: C-503/93 M.P Antonio Barrera Carbonell; C-542/93. M.P Jorge Arango Mejía; C-110/94 M.P José Gregorio Hernández Galindo; C-145/94 M.P. Vladimiro Naranjo Mesa. C-180/94. M.P Hernando Herrera Vergara.

Si bien resulta claro que la Corte Constitucional no establece en ningún momento cuál debe ser la vigencia de la ley en el tiempo, es indudable que su análisis de las normas para determinar su exequibilidad o inexecutable puede terminar afectando la vigencia misma de la ley por cuanto puede prohibir su aplicación, o permitir que continúe vigente pero determinando las condiciones bajo las cuales es posible que permanezca dentro del ordenamiento jurídico. Lo anterior, como ya se ha manifestado, puede generar algunas complejidades frente a hechos que terminan siendo cobijados por el fallo y que ya tuvieron algunas consecuencias hacia el pasado. En algunas ocasiones tendría que definirse si se encuentran afectados o no, o si solamente se generarán consecuencia hacia futuro luego de proferida la sentencia.

2. Consecuencias derivadas de los fallos del Consejo de Estado

Existen dos posturas respecto de los efectos de las sentencias de nulidad:

- a. “*Ex tunc*” (Efectos retroactivos): Esta primera tesis se refiere a las posibles consecuencias que la decisión judicial pueda tener sobre los efectos anteriores a ella que hayan sido producidos por los actos administrativos generales anulados.
- b. “*Ex nunc*” (Efectos hacia el futuro): Esta segunda tesis implica la carencia de la eficacia mencionada, generando que los efectos del acto administrativo anulado producidos con anterioridad a la decisión judicial se mantengan y conserven plena validez.

Pese a que generalmente los efectos de los fallos de nulidad de los actos administrativos son retroactivos, existen excepciones legales y jurisprudenciales a dicha regla:

- El artículo 189 de la Ley 1437 de 2011 dispone que, cuando el Consejo de Estado se pronuncia en sede de nulidad por inconstitucionalidad sobre los decretos dictados por el Gobierno Nacional, los efectos de la sentencia son hacia el futuro.
- En la misma vía, el legislador ha establecido que cuando se anula un acto administrativo relacionado con servicios públicos (Ley 142 de 1994, artículo 38) o se declara la nulidad del acto de inscripción y calificación en el registro único de proponentes (Ley 1150 del 2007 modificada por el Decreto 19 de 2012, artículo 6), los efectos del fallo son también *ex nunc*, hacia el futuro.

En el ámbito jurisprudencial, se encuentra que la Sección Quinta del Consejo de Estado ha sostenido que en algunos casos es necesario modular en el tiempo los efectos de los fallos de nulidad. Es de anotar que en el libro titulado *Los grandes fallos de la jurisprudencia administrativa colombiana* se cita la decisión del 11 de mayo del 2004 adoptada por la Asamblea de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado francés en la que se manifestó la necesidad de acudir a la modulación temporal de los efectos en sede de nulidad de los actos administrativos:

La nulidad de un acto administrativo implica, en principio, que el acto se reputa no haber existido jamás. Sin embargo, si el efecto retroactivo de la nulidad puede generar consecuencias manifiestamente excesivas, en razón de los efectos que este acto pudo producir y, de las situaciones que pudieron constituirse durante su vigencia, si es de interés general mantener temporalmente sus efectos, puede el juez administrativo (...) decidir una limitación en el tiempo de los efectos de la nulidad (...) como una excepción al principio del efecto retroactivo de las anulaciones (...) y decidir que todo o una parte de los efectos anteriores del acto se deberán considerar como definitivos e, incluso, que la anulación será efectiva en una fecha posterior que el juez determine.

Respecto de los efectos específicos de la sentencia, esta Sala en Concepto 1878 ACL del 13 de noviembre de 2008, se pronunció en los siguientes términos:

Recuerda la Sala que el Consejo de Estado tiene establecido que la legalidad de los actos administrativos se determina con base en las normas vigentes al momento de su expedición; que son tales normas y no otras las que determinan la validez de la decisión adoptada por el funcionario

administrativo (quien está en imposibilidad de anticipar que sus competencias serán objeto de modificación por normas o decisiones judiciales posteriores⁶); y que, en consecuencia, (i) no hay lugar a la “ilegalidad sobreviniente” de los actos administrativos y, por ello, (ii) la nulidad de los actos administrativos de carácter general -como sucede en este caso-, no conlleva la nulidad de los actos administrativos particulares y concretos expedidos mientras aquél produjo efectos

Ahora: la nulidad de un acto administrativo general, si bien es cierto que la jurisprudencia tiene determinado que produce efectos *ex tunc* (‘desde entonces’), esto es, desde el momento en que se profirió el acto anulado, por lo que las cosas deben retrotraerse al estado en que se encontraban antes de la expedición del acto, no es menos cierto que la jurisprudencia también tiene establecido que ello en modo alguno significa que dicha declaratoria afecte situaciones concretas e individuales que se hayan producido en vigencia del mismo. En otras palabras, sólo las situaciones no definidas son afectadas por la decisión anulatoria, bien porque se encontraban en discusión o eran susceptibles de discusión en sede administrativa, ya porque estuvieren demandadas o eran susceptibles de debatirse ante la jurisdicción administrativas (sic) entre el momento de la expedición del acto y la sentencia anulatoria. Se excluyen, entonces, aquellas situaciones consolidadas en aras de la seguridad jurídica y de la cosa juzgada... (Consejo de Estado, Sección Tercera, Sentencia del 5 de julio de 2006, M.P. Ruth Stella Correa Palacio, Expediente 21051)....

....En este orden, los efectos de la declaratoria de nulidad del acto general, legítimos y necesarios en cuanto expresión del principio de legalidad, tienen límite en las situaciones consolidadas a favor de particulares de buena fe (arts. 58 y 83 C.P)⁹, más aún cuando, como en el caso consultado, esa situación particular se refiere a elementos de la relación laboral que tienen una protección constitucional reforzada y exigen una interpretación favorable al trabajador (Arts. 25 y 53 C.P)

De lo anterior se desprende una consecuencia importante de los fallos del Consejo de Estado y es su retroactividad, esto es, la situaciones que hubieran estado amparadas por el acto o reglamento declarado nulo deben retrotraer sus efectos como si dicha regulación nunca hubiera existido. Esto se da en aplicación de la ley en el tiempo resulta bastante relevante, pues si bien no se esta en presencia de la aplicación de la ley misma sino de la reglamentación asociada a la misma o de la forma como fue interpretada por las autoridades administrativas, ante un decaimiento de un acto administrativo en razón a su nulidad, las

actuaciones que se hubieran desarrollado bajo su amparo tendrán una modificación positiva o negativa que debe ser tenida en cuenta a menos de que por alguna circunstancia en particular se decida mantener los efectos que se hayan generado hacia el pasado y solo considerar cambios hacia futuro.

V. Aplicación de las leyes en el tiempo en materia tributaria

En materia tributaria, la Constitución Política de 1991 incluyó las siguientes reglas en relación con la aplicación en el tiempo de las normas tributarias:

El artículo 338 establece lo siguiente:

Artículo 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos. Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

El artículo 363 a su vez señala que “el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”.

Por su parte, la Ley 1607 de 2012, en el artículo 197, estableció la “favorabilidad” como principio aplicable a la imposición de sanciones tributarias:

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

....

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

Esta Norma fue derogada por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, que en el párrafo 5 del artículo 282 mantuvo la aplicación de la “favorabilidad” en los siguientes términos: “El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”.

Ahora bien, sobre el tema de la irretroactividad de la ley tributaria, las posiciones de las Altas Cortes y de la DIAN han sido diferentes. A continuación, resumimos los principales argumentos esbozados en cada caso:

Entidad	Posición
Corte Constitucional	<ul style="list-style-type: none"> • La irretroactividad de las normas jurídicas tributarias se respalda tradicionalmente en el concepto de seguridad jurídica, de manera que la norma impositiva tenga un carácter previo a la producción de los hechos que regula, con el fin de que su alcance pueda ser conocido por los destinatarios de la norma y por los eventuales realizadores de los hechos generadores del gravamen. De esta manera evita que los sujetos pasivos de la obligación tributaria puedan ser tomados por sorpresa, lo que a su turno garantiza la realización del principio de legalidad, a partir del cual se amparan los hechos causados y consolidados bajo el imperio de una norma jurídica. Al respecto, se tiene que en Sentencia C-185 de 1997 se estableció que la garantía de irretroactividad de la ley tributaria se plasmó en beneficio del contribuyente, con el fin de evitar que un Estado fiscalista abuse del derecho de imponer tributos.⁷ • Para la Corte Constitucional, el principio de irretroactividad de la ley tributaria tiene como justificación la defensa del contribuyente frente a la imposición repentina de nuevas o más gravosas cargas. Sin embargo, asume que su aplicación no puede ser absoluta cuando se trate de modificaciones que resulten benéficas al contribuyente acogiendo un carácter eminentemente garantista y, en esa línea ha proferido providencias como la Sentencia C-527 de 1996, en virtud de la cual señaló: Si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad, sí puede aplicarse en el mismo período sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución. La prohibición contenida en esta norma está encaminada a impedir que se aumenten las cargas del contribuyente, modificando las

7 Corte Constitucional. Sentencia C-878 de 2011. Magistrado Ponente: Juan Carlos Henao.

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.

- La Corte 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. Esto significa que se deja a salvo la prohibición de aplicación retroactiva de la ley tributaria contenida en el artículo 363 Superior. Lo anterior fue avalado mediante Sentencia C-430 de 2009, así como en la Sentencia C-952 de 2007, que, si bien hace referencia tangencial a la posibilidad de reconocer efectos retroactivos a beneficios fiscales, también es enfática en privilegiar situaciones jurídicas consolidadas:

En materia tributaria, el concepto de derechos adquiridos está intrínsecamente vinculado con la garantía de protección de situaciones jurídicas consolidadas, lo cual a su vez está relacionado con el principio de irretroactividad de la ley, según el cual los efectos retroactivos de las leyes en materia tributaria no pueden afectar situaciones ya reconocidas y cuyos efectos se hayan dado bajo una legislación anterior, por lo cual este principio prohíbe en materia de tributos que una ley tenga efectos con anterioridad a su vigencia, salvo que se trate de una disposición más favorable para el contribuyente [Siempre que se trate de tributos de período]. En este sentido es que el artículo 363 de la Constitución Nacional establece que las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.

La facultad del Legislador de modificar o derogar las normas tributarias no resulta restringida por el principio de irretroactividad de las leyes tributarias y tal atribución debe ejercerse con arreglo a los principios y garantías constitucionales, de equidad y de justicia. (Art. 95-5 C.N.). Sin embargo, el principio de irretroactividad no se opone al concepto de situación jurídica consolidada, respecto del cual esta Corporación ha precisado que “aun cuando en materia tributaria no se puede hablar de derechos adquiridos, pues estos hacen referencia al derecho privado (art. 58 C.N.), sí debe hablarse de situaciones jurídicas consolidadas, las cuales emanan del principio de legalidad del tributo” posición jurídica que se reitera. Observa la Sala que en el caso bajo análisis, además de existir una situación jurídica consolidada frente a la norma que le concedió el beneficio fiscal, surgen derechos adquiridos derivados de la confianza legítima del contribuyente. (Negrilla y subrayas fuera del texto)

Corte Constitucional

- En materia de la existencia de situaciones jurídicas consolidadas, la Corte Constitucional ha estimado que:
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 periodo, tal reducción podrá ser aplicada de inmediato cubriendo los hechos económicos de los meses anteriores, en la medida que los hechos generadores del tributo solo se consolidan hasta el mes de diciembre de ese año....
...De esta manera cabe concluir que la aplicación del beneficio contemplado en el artículo 16 de la Ley 1429 del 29 de diciembre de 2010 “a partir del año gravable 2010, inclusive”, no riñe con los artículos 338 y 363 superiores, porque no se trata de una aplicación retroactiva, sino retrospectiva de la nueva normatividad y, por lo tanto, el párrafo del citado artículo que así lo dispone se ajusta a la Constitución y será declarado exequible, respecto del cargo examinado en esta sentencia.⁸
- En la Sentencia C/185 de 1997, la Corte admite la posibilidad de aplicar una regla favorable tanto de manera retroactiva como de manera retrospectiva, no solo cobijando sus efectos desde la vigencia de la ley, sino durante todo el periodo gravable. Lo anterior es reiterado en la Sentencia C-006 de 1998. Para que aplique en materia retrospectiva se requiere que expresamente así lo diga la ley.⁹
- La Corte señala 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.¹⁰ La Corte expresamente consideró:
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.
- También la Corte Constitucional ha reconocido que las normas jurídicas pueden ofrecer distintos significados debido a la indeterminación que guía el lenguaje en general y, por ende, el lenguaje jurídico. Es así como en aclaración de voto a la Sentencia C-690 de 2003, se señaló en relación con el carácter ambiguo de las normas lo siguiente:

8 Corte Constitucional. C-686 de 2011. Magistrado Ponente: Gabriel Eduardo M

9 Corte Constitucional. C-063 de 1998. Magistrado Ponente: Jorge Arango Mejía y Jose Gregorio Hernández.

10 Corte Constitucional. Sentencia C-527 de 1996. Magistrado Ponente: Jorge Arango Mejía

Corte Constitucional	<p>Respecto de los conceptos jurídicos indeterminados, como lo sostenía Kelsen, las normas jurídicas tienen una estructura indeterminada, a veces de manera inconsciente a veces de manera consciente. Las causas de esta indeterminación son múltiples: Ambigüedad del lenguaje utilizado en las normas; la vaguedad del concepto (no se puede confundir ésta con la primera), etc. Un concepto es ambiguo si tiene más de un significado y en el contexto que se usa se utiliza en un significado y al mismo tiempo en el otro; dicho más claramente, no se distingue en cuál de los varios significados se le está usando.^[7]</p> <p>Por su parte, la Sala Plena de esta Corporación indicó al respecto en la Sentencia C-273 de 1999, que:</p> <p>Ante una norma ambigua, cuya interpretación razonable admita, cuando menos, dos sentidos diversos, <u>el principio de interpretación conforme ordena al intérprete que seleccione aquella interpretación que se adecue de mejor manera a las disposiciones constitucionales.</u> Pero puede ocurrir que una de las dos interpretaciones origine una norma inconstitucional. En este caso debe abrirse un juicio constitucional contra la norma ambigua, al cabo del cual procederá una decisión de exequibilidad condicionada a la expulsión del extremo inconstitucional de la disposición demandada, del ordenamiento jurídico. (Negrilla y subrayado fuera de texto)</p>
Consejo de Estado	<ul style="list-style-type: none">• En la Sentencia 8331 del 17 de abril de 1998, MP German Ayala Mantilla, aceptó la aplicación del principio de favorabilidad en materia tributaria.• Posteriormente, en la Sentencia 9907 del 19 de junio de 2000, MP German Ayala Mantilla, se consideró la imposibilidad de aplicar normas retroactivas, recogiendo la tesis anterior.• Lo anterior se reitera en las Sentencias 10445 del 7 de diciembre de 2000, MP Daniel Manrique Guzmán, 15584 del 21 de noviembre de 2007, MP Ligia López Díaz, 15177 del 26 de octubre de 2006, MP Maria Inés Ortiz, 16427 del 17 de junio de 2010, MP William Giraldo Giraldo y 17443 del 3 de marzo de 2011, MP Carmen Teresa Ortiz• En la Sentencia de 2018, se evaluó la demanda contra el concepto 18128 del 18 de junio de 2015, expedido por la DIAN, en el que se descartó la aplicación inmediata de las normas favorables que modifican los elementos esenciales de los tributos de periodo. <p>Se concluyó que si bien no se accedía a las suplicas de la demanda, en tratándose de situaciones jurídicas no consolidadas en impuestos de periodo, es dable la aplicación de normas tributarias benéficas para el contribuyente en forma inmediata, si así lo establece el legislador. En sentido contrario, si el legislador</p>

no lo prevé, se aplica el principio general de irretroactividad de la ley en materia tributaria respecto de impuestos de periodo. Adicionalmente, se reitera que en materia sancionatoria el principio de favorabilidad sí resulta aplicable.¹¹

Finalmente, la DIAN también ha tenido una posición variada en torno al tema:

Concepto de la DIAN	Posición
Concepto 16559 de 2002	Admite la aplicación de los cambios normativos en impuestos de periodo a partir del día siguiente de expedida la ley
Circular 9 de 200	No acepta la aplicación retroactiva de las normas favorables en aplicación del artículo 338 de la Constitución Política
Concepto 9037 de 2011	Aplica las normas favorables en aplicación de los criterios de la Corte Constitucional.
Concepto 57712 de 2011	Aplica el criterio de favorabilidad de la Corte Constitucional

Con fundamento en todo lo anterior, podría concluirse lo siguiente:

En efecto, si bien se reconoce la existencia del principio de irretroactividad en materia tributaria en lo que se refiere a los impuestos de período tal y como lo establece la misma Constitución, existen situaciones particulares que generan algunos tratamientos que podrían considerar efectos hacia el pasado. Por ejemplo:

- Cuando el hecho generador ocurre en un determinado periodo y luego hay un cambio normativo, antes de finalizar ese periodo, la aplicación de la nueva ley podría tener consecuencias incluso frente a situaciones pasadas, sin que exista una afectación al principio de irretroactividad por considerarse que el hecho generador no se ha cumplido totalmente, lo que implica mas bien una aplicación retrospectiva.
- Cuando el hecho ocurre de manera instantánea, la nueva ley no entra a afectar eventos pasados y allí los efectos serian estrictamente hacia futuro.
- Existen algunas circunstancias particulares en donde en aplicación del principio de favorabilidad se considera que un cambio benéfico en la norma podría afectar situaciones del pasado, lo que podría interpretarse como una excepcion a la limitación contemplada en la Constitución. Sin embargo, como se mencionó en las jurisprudencia referida anteriormente, este punto no es pacífico y daría lugar a un análisis independiente.

11 Consejo de Estado sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta. Consejera Ponente: Stella Jeannette Carvajal Basto Expediente 22392 del 22 de noviembre de 2018.

VI. La irretroactividad en materia tributaria en el derecho comparado¹²

En materia de retroactividad de las leyes, se han considerado tres momentos diferentes:

- Cuando se cobra (entendiendo como nacimiento de la obligación) un tributo con base en hechos ocurridos en el pasado.
- Cuando la norma aplica a hechos ocurridos después de entrar en vigencia la ley, pero puede producir efectos en el pasado.
- Finalmente, cuando la norma aplica a hechos ocurridos en el pasado, produciendo efectos antes de entrada en vigencia de la ley.

Es importante mencionar que estos tres eventos siempre deben tener un punto de partida referido a cuando se configura el hecho generador mismo de la obligación tributaria, pues resulta ser este momento el relevante para determinar cuál es la ley aplicable. En ocasiones el momento de generación del tributo no es el mismo de su pago. Por tanto, la vigencia de la ley no podría estar atada al momento del cumplimiento de la obligación formal, sino de la generación misma del tributo.

En Italia, de manera particular, entendemos que aplica el principio de irretroactividad de manera estricta. Ahora bien, se reconoce que hay circunstancias específicas en donde la retroactividad sería permitida, situaciones que son bastante excepcionales en aras de garantizar la seguridad jurídica. Por ejemplo, cuando hay amnistías o sanciones más favorables

La posición de la Unión Europea es aún más restrictiva en aras de proteger la confianza legítima.

En términos generales, por temas de confianza legítima y seguridad jurídica, los países generalmente optan por un sistema similar al nuestro en donde los efectos de los cambios normativos se aplican hacia futuro. Sin embargo, en algunos casos la protección está en la Constitución misma de forma general y no referido al tema tributario. En otras ocasiones lo regulan a través de leyes generales. Algunos ejemplos son los siguientes.¹³

12 Aspectos de la retroactividad en materia tributaria desde una perspectiva de derecho comparado y supranacional en la experiencia de Italia y la unión europea. Doctor Pasquale Pistone. Revista ICDT No. 65. Páginas 361-377.

13 BERARDI Mariangeles. "La obligación tributaria y la ley tributaria en el tiempo". Universidad Nacional de Mar del Plata. Facultad de Ciencias económicas. Marzo de 2015

País	Regulación
Argentina	No tiene regulación expresa en la Constitución.
Bolivia	Consagra un principio general de irretroactividad con excepciones específicas sin referirse a la materia tributaria de manera particular. (Artículo 123 de la Constitución).
Brasil	Consagra un principio de irretroactividad en materia tributaria (artículo 150 de la Constitución).
Ecuador	Esta consagrado expresamente en la Constitución (artículo 300) y en el Código Tributario (artículo 5).
México	Consagra un principio general de irretroactividad. (Artículo 14 de la Constitución).
Paraguay	Consagra un principio general de irretroactividad. (Artículo 14 de la Constitución).
Perú	Consagra un principio de irretroactividad general y particular para temas tributarios (Artículo 74 y 103 de la Constitución).
Uruguay	No tiene regulación expresa en la Constitución.
Venezuela	Consagra un principio general de irretroactividad. (Artículo 44 de la Constitución).

En todo caso, y como ocurre en la legislación colombiana, a través de la doctrina y la jurisprudencia esta restricción ha tenido modulaciones y, en ciertos casos particulares, se ha permitido aplicaciones potencialmente retroactivas amparadas en temas de favorabilidad y/o en situaciones que desarrollan la temática de derechos adquiridos o situaciones jurídicas consolidadas.

VII. Algunas consideraciones frente a situaciones particulares que se han presentado en la aplicación de las normas con ocasión a las últimas reformas tributarias aprobadas:

Como es bien conocido, el sistema tributario colombiano es una compilación de regulaciones proferidas en diferentes momentos y con finalidades diversas. En los últimos años se ha buscado realizar una reforma tributaria estructural que permita armonizar las normas existentes, algunas de ellas bastantes obsoletas frente a las operaciones actuales y al estado actual de los negocios. Sin embargo, esta labor no es fácil, teniendo en cuenta además que es un tema que no solo afecta la ley misma, sino toda la reglamentación expedida.

Más allá del terreno avanzado en esta materia, en las siguientes páginas se busca mencionar algunos de los cambios introducidos al régimen tributario colombiano que han podido generar algunos interrogantes respecto de la aplicación de

las normas en el tiempo, así como las situaciones cobijadas por varias reformas por tener efectos en diferentes vigencias fiscales. Si a ello se le suma adicionalmente la interpretación que se ha dado a las normas por parte de la Autoridad Tributaria y a su vez los fallos que se han proferido de inexecutable o nulidad total o parcial, el panorama no luce nada fácil. Con ello no se pretende dar una respuesta única en cada tema, sino plantear la problemática que normalmente es el día a día de los contribuyentes. Las situaciones presentadas principalmente se enfocan en los cambios introducidos en las últimas reformas, esto es, mediante la Ley 1819 de 2016, la Ley 1943 de 2018 y la Ley 2100 de 2019.

1. Regla de subcapitalización

Evolución normativa:

Hasta 2012	2013-2014	2015-2016	2017-2018	2019	2020
<p>No existía el artículo 118-1 del Estatuto tributario. La Ley 1607 del 27 de diciembre de 2012 incorpora el artículo 118-1 del Estatuto Tributario en su artículo 109.</p>	<p>Se incorpora el artículo 118-1 del Estatuto Tributario:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Aplica a todo tipo de deuda que genere intereses • El límite es 3 a 1 frente al patrimonio líquido del año anterior • Excepciones particulares para proyectos de vivienda, entidades vigiladas por la superintendencia financiera, proyectos de infraestructura 	<p>Se incluye como excepción a la regla de subcapitalización aquellas entidades que realicen operaciones de factoring.</p>	<p><i>Se adiciona el parágrafo 5:</i> Lo dispuesto en el presente artículo no se aplicará a intereses generados con ocasión de créditos otorgados por entidades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia o entidades del exterior que estén sometidas a vigilancia de la autoridad encargada de la supervisión del sistema financiero, siempre que el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios, sea un operador de libranzas y esté sometido a un régimen de regulación prudencial por parte de la Superintendencia de Sociedades. En ningún caso lo establecido en el presente párrafo será aplicable a créditos otorgados por los vinculados del exterior a que se refiere el artículo 260-1 ni a créditos otorgados por entidades localizadas en jurisdicción no cooperante.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Aplica a todo tipo de deuda con vinculados del exterior que genere intereses • El límite es 2 a 1 frente al patrimonio líquido del año anterior • Excepciones particulares entidades vigiladas por la superintendencia financiera, proyectos de infraestructura, operaciones de factoring, empresas en periodo improductivo • Se requiere probar que una deuda no es con un vinculado a través de certificación expedida por la entidad acreedora. 	<ul style="list-style-type: none"> • Reprodujo la norma incorporada inicialmente en 2019 por la Ley 1943 de 2018.

	<p>Le Ley 1607 señaló que rige a partir de su promulgación, Ahora bien, en virtud de lo establecido en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, por tratarse de una regla que afecta un impuesto de periodo, su efecto iniciaría a partir de 1 de enero de 2013</p>	<p>Le Ley 1739 señaló que rige a partir de su promulgación, Ahora bien, en virtud de lo establecido en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, por tratarse de una regla que afecta un impuesto de periodo, su efecto iniciaría a partir de 1 de enero de 2015</p>	<p>Le Ley 1819 señaló que rige a partir de su promulgación, Ahora bien, en virtud de lo establecido en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, por tratarse de una regla que afecta un impuesto de periodo, su efecto iniciaría a partir de 1 de enero de 2017</p>	<p>Le Ley 1943 señaló que rige a partir de su promulgación, Ahora bien, en virtud de lo establecido en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, por tratarse de una regla que afecta un impuesto de periodo, su efecto iniciaría a partir de 1 de enero de 2019. Teniendo en cuenta la declaratoria de inexecutable mediante sentencia C-481 de 2019 se mantuvo la vigencia de la norma hasta 31 de diciembre de 2019</p>	<p>Le Ley 2010 señaló que rige a partir de su promulgación, Ahora bien, en virtud de lo establecido en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, por tratarse de una regla que afecta un impuesto de periodo, su efecto iniciaría a partir de 1 de enero de 2020.</p>
--	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Del recuento normativo, se observa claramente el señalamiento en cada Ley del momento de entrada en vigencia. Ahora bien, frente a esta norma en particular surgen las siguientes inquietudes:

- a. Si las excepciones a la aplicación del principio de favorabilidad incorporadas a la norma en 2015 y 2017 serían aplicables a los préstamos cobijados por la regla de subcapitalización desde 2013 que aún generarán intereses.

Podría considerarse a la luz de lo desarrollado por los fallos de la Corte Constitucional que esto sería posible. Sin embargo, no se trataría de una posición sustentada en la ley misma sino en los precedentes jurisprudenciales, situación que deja abierto un potencial riesgo, ya que finalmente la actuación del contribuyente sería definida por el alto Tribunal Administrativo, que tiene una posición más restrictiva sobre el tema de la favorabilidad. Teniendo en cuenta lo anterior, una potencial solución en estos casos podría implicar la generación de nuevos contratos de crédito cobijados por la nueva normatividad. Sin embargo, es importante tener en cuenta que debería encontrarse sustentada la modificación en una necesidad que no corresponda exclusivamente a la obtención de un beneficio tributario. De ser así, se podría caer en el escenario del abuso en materia tributaria.

Si la nueva norma contemplada en la Ley 1943 y luego reproducida por la Ley 2010 resulta más favorable y aplicable a préstamos vigentes desde 2013 (con lo cual dentro del cálculo los préstamos suscritos desde 2013 en adelante que aún generarán el pago de intereses y que no fueran con vinculados del exterior) podrían no tenerse en cuenta en el cálculo del límite de 2

a 1. Frente a esta situación, que también contemplaría un efecto favorable, resultan relevantes los comentarios expuestos en el literal anterior.

2. **Descuento (antes deducción) del IVA pagado en la adquisición de activos fijos reales productivos**

Evolución normativa:

Hasta 2014	2015-2018	2019	2020
No existía la norma	La Ley 1739 de 2014 en su artículo 67 incorporó la posibilidad de tomar 2 puntos de IVA pagado en la importación de bienes de capital del impuesto de renta a cargo.	La Ley 1943 en su artículo 83 modifica el artículo 258-1 del Estatuto Tributario permitiendo tomar el IVA pagado por los responsables de dicho impuesto, en la declaración de renta del año que se efectúe el pago o en los periodos siguientes.	Reprodujo la norma incorporada inicialmente en 2019 por la Ley 1943 de 2018.
	Le Ley 1739 señaló que rige a partir de su promulgación, Ahora bien, en virtud de lo establecido en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, por tratarse de una regla que afecta un impuesto de periodo, su efecto iniciaría a partir de 1 de enero de 2015	Le Ley 1943 señaló que rige a partir de su promulgación, Ahora bien, en virtud de lo establecido en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, por tratarse de una regla que afecta un impuesto de periodo, su efecto iniciaría a partir de 1 de enero de 2019. Teniendo en cuenta la declaratoria de inexequibilidad mediante la Sentencia C-481 de 2019 se mantuvo la vigencia de la norma hasta 31 de diciembre de 2019	Le Ley 2010 señaló que rige a partir de su promulgación, Ahora bien, en virtud de lo establecido en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, por tratarse de una regla que afecta un impuesto de periodo, su efecto iniciaría a partir de 1 de enero de 2020.

Sobre la regulación mencionada, se han presentado las siguientes inquietudes:

- a. Problemática histórica del tratamiento del IVA en la adquisición de activos fijos:

El sistema tributario colombiano, a diferencia de otros países, presenta algunas distorsiones dentro del Impuesto al Valor Agregado (IVA), pues por regla general, todo el IVA pagado debería poderse acreditar contra el IVA generado. Sin embargo, en Colombia existe una excepción importante que se refiere al IVA pagado en activos fijos, el cual no tiene la vocación de ser descontable. En esa medida su recuperación es parcial a través de la depreciación del activo durante su vida útil.

En esa misma línea, históricamente se han creado algunos incentivos del manejo de este IVA, lo que permite generar un descuento en el impuesto sobre la renta. En relación con este descuento, si bien se trata de una norma que estuvo vigente hasta diciembre de 2018, la misma no tuvo ninguna aplicación práctica, pues el Gobierno nunca reglamentó el monto a tomar como descuento y, por tanto, la única opción que tuvieron los contribuyentes fue la de tomar el IVA como mayor valor de la base de depreciación.

Lo anterior plantea un caso adicional a tener en cuenta en materia de la aplicación de las leyes tributarias en el tiempo, pues en aquellos casos en los cuales se han dejado suspendidos sus efectos a la expedición de un determinado reglamento, los contribuyentes quedan en una zona adicional de incertidumbre, pues se desconoce la manera práctica de poderse acoger a determinados efectos de la norma por estar “incompleta”. Si a ello se le suma adicionalmente las diferentes interpretaciones que pueden surgir respecto de lo que sucede una vez se tenga el reglamento, esto es, si podrá aplicarse de la norma hacia el pasado por la existencia misma de la ley, o si solo se reconocera su aplicación verdadera luego del reglamento, lo que luciría a todas luces ilegal, pues se consideraría un exceso en las facultades extraordinarias, salvo que haya sido la misma ley quien lo haya contemplado de esa manera.

b. Alcance del concepto de activos fijos reales productivos:

Sobre este punto vale la pena señalar que la norma actual tiene una similitud con la definición consagrada en el Decreto 1766 de 2004, en lo que se refiere a la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos contemplada en el pasado artículo 158-3 del Estatuto Tributario. Ahora bien, las finalidades de las normas eran diferentes y es necesario una definición sobre el tema que sea establecida para dar claridad a su aplicación.

Si bien el efecto de la norma es desde el 1 de enero de 2019, la definición de activo fijo solo dio mediante el decreto 1089 del 3 de agosto de 2020. Esto plantea un tema de aplicación de la norma entre la entrada en vigencia hasta el 2 de agosto de 2020 que debería entenderse, dando un sentido natural y obvio del concepto *activo fijo real productivo*, independientemente del reglamento, que tendría solo efectos hacia futuro, luego de su publicación como el mismo lo señala.

En ese orden de ideas, si bajo el sentido natural y obvio de las palabras resulta una consideración mas amplia de la definición de activo fijo real productivo que la que establece el reglamento, al menos para el año gravable

2019, va a generar varias controversias con la Administración Tributaria que seguramente serán resueltas por las altas Cortes. Para el 2020, dado que el periodo gravable no ha culminado la posición, puede resultar diferente y considerar que la aplicación del decreto reglamentario cubre toda la vigencia fiscal, pudiendo considerar de alguna manera que hay un efecto retroactivo y potencialmente desfavorable si se considera que la definición limita el alcance de lo que se debe considerar activo fijo real productivo.

c. Concepto de la DIAN 2238 del 11 de septiembre de 2019:

La DIAN, mediante el Concepto 2238 de 2019, resolvió algunas inquietudes respecto al alcance del beneficio contemplado en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario. Sin embargo, pareciera que establece algunas limitaciones e inquietudes en torno a su aplicación:

- 1) Reitera la necesidad de contar con un decreto reglamentario, con lo cual, hasta el 2 de agosto de 2020, quedó sujeto a la interpretación de cada parte el alcance del beneficio y los bienes y servicios que podrían estar amparados.
- 2) Realiza una serie de limitaciones no contempladas en la norma en relación con el retiro de inventarios y con la posibilidad de tomar el beneficio en las mejoras de activos adquiridos antes del 2019, lo que podría estar generando una extralimitación en la forma como debería aplicarse el beneficio.
3. Descuento en materia del impuesto sobre la renta del 50% del impuesto de industria y comercio (ICA) pagado en el mismo año.

Evolución normativa del artículo 115 del Estatuto Tributario:

Hasta 2000	2001-2002	2003	2004-2006	2007-2010	2011-2018	2019	2020
	<p>Modificación introducida por el artículo 20 de la Ley 633 de 2000: Son deducibles en su totalidad los impuestos de industria y comercio, predial, de vehículos, de registro y anotación y de timbre, que efectivamente se hayan pagado durante el año o periodo gravable; siempre y cuando tuvieren relación de causalidad con la renta del contribuyente.</p>	<p>Modificación introducida por el artículo 114 de la Ley 788 de 2002: Es deducible el ochenta por ciento (80%) de los impuestos de industria y comercio y de predial, que se efectivamente se hayan pagado durante el año o periodo gravable siempre y cuando tengan relación de causalidad con la renta del contribuyente. La deducción de que trata el presente artículo en ningún caso podrá tratarse</p>	<p>Modificación introducida por el artículo 61 de la Ley 863 de 2003: Es deducible el ochenta por ciento (80%) de los impuestos de industria y comercio y de predial, que efectivamente se hayan pagado durante el año o periodo gravable siempre y cuando tengan relación de causalidad con la renta del contribuyente. La deducción de que trata el presente artículo en ningún caso podrá tratarse simultáneamente como costo y gasto de la respectiva empresa.</p>	<p>Modificación introducida por el artículo 4 de la Ley 1111 de 2006: Es deducible el cien por ciento (100%) de los impuestos de industria y comercio, avisos y tableros y predial, que efectivamente se hayan pagado durante el año o periodo gravable siempre y cuando tengan relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente. La deducción de que trata el presente artículo en ningún caso podrá tratarse simultáneamente como costo y gasto de la respectiva empresa.</p>	<p>Modificación introducida por el artículo 4 de la Ley 1430 de 2010: "A partir del año gravable 2013 será deducible el cincuenta por ciento (50%) del gravamen a los movimientos financieros durante el respectivo año gravable, independiente que tenga o no relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente, siempre que se encuentre debidamente certificado por el agente retenedor".</p>	<p>Modificación introducida por el artículo 76 de la Ley 1943 de 2018: "Es deducible el cien por ciento (100%) de los impuestos, tasas y contribuciones, que efectivamente se hayan pagado durante el año o periodo gravable por parte del contribuyente, que tengan relación de causalidad con su actividad económica, con excepción del impuesto sobre la renta y complementarios. En el caso del gravamen a los movimientos financieros será deducible el cincuenta por ciento (50%) que haya sido efectivamente pagado por los contribuyentes durante el respectivo año gravable, independientemente que tenga o no relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente, siempre que se encuentre debidamente certificado por el agente retenedor."</p>	<p>Reprodujo la norma incorporada inicialmente en 2019 por la Ley 1943 de 2018.</p>

Hasta 2000	2001-2002	2003	2004-2006	2007-2010	2011-2018	2019	2020
	La deducción de que trata el presente artículo en ningún caso podrá tratarse simultáneamente como costo y gasto de la respectiva empresa.	simultáneamente como costo y gasto de la respectiva empresa.		Igualmente será deducible el veinticinco por ciento (25%) del Gravamen a los Movimientos Financieros efectivamente pagado por los contribuyentes durante el respectivo año gravable, independientemente que tenga o no relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente, siempre que se encuentre debidamente certificado por el agente retenedor.		<p><i>Las deducciones de que trata el presente artículo en ningún caso podrán tratarse simultáneamente como costo y gasto de la respectiva empresa.</i></p> <p><i>El contribuyente podrá tomar del impuesto sobre la renta el cincuenta por ciento (50%) del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros.</i></p> <p><i>Para la procedencia del descuento del inciso anterior, se requiere que el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros sea efectivamente pagado durante el año gravable y que tenga relación de causalidad con su actividad económica.</i></p> <p><i>Este impuesto como descuento tributario del impuesto sobre la renta el cincuenta por ciento (50%) del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros.</i></p> <p><i>Para la procedencia del descuento del inciso anterior, se requiere que el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros sea efectivamente pagado durante el año gravable y que tenga relación de causalidad con su actividad económica. Este impuesto no podrá tomarse como costo o gasto.</i></p> <p><i>Parágrafo 1°. El porcentaje del inciso 4 se incrementará al cien por ciento (100%) a partir del año gravable 2022.</i></p>	

Hasta 2000	2001-2002	2003	2004-2006	2007-2010	2011-2018	2019	2020
						<p>Parágrafo 2°. El impuesto al patrimonio y el impuesto de normalización no son deducibles en el impuesto sobre la renta.</p> <p>Parágrafo 3°. Las cuotas de afiliación pagadas a los gremios serán deducibles del impuesto de renta.</p>	
	<p>Le Ley 633 señaló que rige a partir de su promulgación, Ahora bien, en virtud de lo establecido en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, por tratarse de una regla que afecta un impuesto de periodo, su efecto iniciaría a partir de 1 de enero de 2001</p>	<p>Le Ley 788 señaló que rige a partir de su promulgación, Ahora bien, en virtud de lo establecido en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, por tratarse de una regla que afecta un impuesto de periodo, su efecto iniciaría a partir de 1 de enero de 2003</p>	<p>Le Ley 863 señaló que rige a partir de su promulgación, Ahora bien, en virtud de lo establecido en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, por tratarse de una regla que afecta un impuesto de periodo, su efecto iniciaría a partir de 1 de enero de 2004</p>	<p>Le Ley 1111 señaló que rige a partir de su promulgación, Ahora bien, en virtud de lo establecido en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, por tratarse de una regla que afecta un impuesto de periodo, su efecto iniciaría a partir de 1 de enero de 2007.</p>	<p>Le Ley 1430 señaló que rige a partir de su promulgación, Ahora bien, en virtud de lo establecido en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, por tratarse de una regla que afecta un impuesto de periodo, su efecto iniciaría a partir de 1 de enero de 2011.</p>		

Sobre la regulación mencionada se han presentado las siguientes inquietudes:

- De las diferentes normas se observa que el artículo 115 del ET siempre ha requerido el pago del impuesto durante el ejercicio gravable para su deducción. La norma no establece que lo que se pague debe corresponder a la misma vigencia fiscal, lo que lleva a considerar que podría tratarse de impuestos de vigencias anteriores.
- Ha existido la inquietud si lo pagado vía retención en la fuente también se considera pago del impuesto o si se debe esperar a consolidar la obligación en la declaración anual, aun cuando en ese momento ya no haya más pagos.
- A partir de 2017, con la introducción del artículo 115-2 del Estatuto Tributario mediante la Ley 1819 de 2016, se estableció que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, para efectos de la deducción de los impuestos, deben considerar el criterio de devengo y no de pago. Esto plantea varias inquietudes, pues mientras una norma habla de pago, la otra de devengo, lo que genera una posible contradicción respecto de los valores a deducir.

- d. Si a lo anterior se le suma el hecho de que el nuevo 115 vigente en 2019 y ahora en 2020 en adelante incluye una nueva opción frente al ICA, en la cual expresamente se habla de pago del impuesto, surgirían dos interpretaciones:
- 1) La primera es que quien opte por la deducción deberá seguir el criterio de devengo.
 - 2) La segunda es que, si se opta por el descuento del 50% en renta, se hace referencia a pago efectivo. En este punto, se plantea adicionalmente el interrogante de si se abre la posibilidad de tomar descuento de todo el ICA pagado durante la vigencia de la norma, aún cuando se encuentre relacionado con vigencias anteriores, incluso a la creación de esta posibilidad en la ley.
- e. Sobre el particular, la DIAN ya se ha pronunciado en varios conceptos, así:

Para poder aplicar la Ley 1943 de 2018 se debe tener en cuenta que el período fiscal en materia del impuesto sobre la renta y complementarios comienza a partir del 1 de enero y termina el 31 de diciembre. Por lo cual, de conformidad con lo citado anteriormente, el descuento al que hace referencia el artículo 115 modificado por el artículo 76 de la Ley 1943 frente a los pagos del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros comenzó su aplicación a partir del período gravable que comienza el 1 de enero de 2019.

Sin embargo, de conformidad con el artículo 115-1, para aquellos obligados a llevar contabilidad serán aceptadas las erogaciones devengadas por concepto de prestaciones sociales, aportes parafiscales e impuestos de que trata el artículo 115 de este Estatuto, en el año o período gravable que se devenguen, siempre y cuando los aportes parafiscales e impuestos se encuentren efectivamente pagados previamente a la presentación de la declaración de renta.

En virtud de lo anterior, los pagos de ICA efectivamente pagados en el 2019 correspondientes al período gravable 2018 podrán ser tomadas como deducibles en la declaración de renta correspondiente al período gravable de 2018 (período de devengo) siempre y cuando tenga relación de causalidad con su actividad económica y no haya sido tomado como costo o gasto.¹⁴

14 Concepto de la DIAN 22684 de 2019

4. Distribución de dividendos

Evolución artículo 245 del Estatuto Tributario:

Hasta 2016	2017-2018	2019	2020
No había impuesto a los dividendos	<p>Modificación introducida por el artículo 7 de la Ley 1819 de 2016:</p> <p>La tarifa del impuesto sobre la renta correspondiente a dividendos o participaciones, percibidos por sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio principal en el país, por personas naturales sin residencia en Colombia y por sucesiones ilíquidas de causantes que no eran residentes en Colombia será de cinco por ciento (5%). Parágrafo 1°. Cuando los dividendos o participaciones correspondan a utilidades, que de haberse distribuido a una sociedad nacional hubieren estado gravadas, conforme a las reglas de los artículos 48 y 49 estarán sometidos a la tarifa general del treinta y cinco por ciento (35%) sobre el valor pagado o abonado en cuenta, caso en el cual el impuesto señalado en el inciso anterior, se aplicará una vez disminuido este impuesto. Parágrafo 2. El impuesto de que trata este artículo será retenido en la fuente, sobre el valor bruto de los pagos o abonos en cuenta por concepto de dividendos o participaciones.</p>	<p>Modificación introducida por el artículo 51 de la Ley 1943 de 2018:</p> <p>La tarifa del impuesto sobre la renta correspondiente a dividendos o participaciones, percibidos por sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio principal en el país, por personas naturales sin residencia en Colombia y por sucesiones ilíquidas de causantes que no eran residentes en Colombia será del siete punto cinco por ciento (7,5%). Parágrafo 1°. Cuando los dividendos o participaciones correspondan a utilidades, que de haberse distribuido a una sociedad nacional hubieren estado gravadas, conforme a las reglas de los artículos 48 y 49 estarán sometidos a la tarifa señalada en el artículo 240, según el período gravable en que se paguen o abonen en cuenta, caso en el cual el impuesto señalado en el inciso anterior, se aplicará una vez disminuido este impuesto. Parágrafo 2°. El impuesto de que trata este artículo será retenido en la fuente, sobre el valor bruto de los pagos o abonos en cuenta por concepto de dividendos o participaciones.</p>	<p>Modificación introducida por el artículo 51 de la Ley 2010 de 2019:</p> <p>La tarifa del impuesto sobre la renta correspondiente a dividendos o participaciones, percibidos por sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio principal en el país, por personas naturales sin residencia en Colombia y por sucesiones ilíquidas de causantes que no eran residentes en Colombia será del diez por ciento (10%). Parágrafo 1°. Cuando los dividendos o participaciones correspondan a utilidades, que de haberse distribuido a una sociedad nacional hubieren estado gravadas, conforme a las reglas de los artículos 48 y 49 del Estatuto Tributario estarán sometidos a la tarifa señalada en el artículo 240 del Estatuto Tributario, según el período gravable en que se paguen o abonen en cuenta, caso en el cual el impuesto señalado en el inciso anterior, se aplicará una vez disminuido este impuesto. Parágrafo 2°. El impuesto de que trata este artículo será retenido en la fuente, sobre el valor bruto de los pagos o abonos en cuenta por concepto de dividendos o participaciones.</p>

	<p>Le Ley 1819 señaló que rige a partir de su promulgación, Ahora bien, en virtud de lo establecido en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, por tratarse de una regla que afecta un impuesto de periodo, su efecto iniciaría a partir de 1 de enero de 2017. Sin embargo, también se hace una claridad de que este impuesto no aplica a utilidades obtenidas antes de 2017. (artículo 246-1 del Estatuto Tributario)</p>	<p>Le Ley 1943 señaló que rige a partir de su promulgación. Ahora bien, en virtud de lo establecido en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, por tratarse de una regla que afecta un impuesto de periodo, su efecto iniciaría a partir de 1 de enero de 2019,</p>	<p>Le Ley 2020 señaló que rige a partir de su promulgación. Ahora bien, en virtud de lo establecido en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, por tratarse de una regla que afecta un impuesto de periodo, su efecto iniciaría a partir de 1 de enero de 2020. Se establece que aplica para utilidades decretadas a partir de 1 de enero de 2019, aplicando la nueva tarifa, y respetando que a las utilidades obtenidas antes de 2017 no les aplica este impuesto.</p>
--	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Sobre la regulación mencionada, se han presentado las siguientes inquietudes:

- a. Se establece un periodo de transición para las utilidades anteriores al 2017, estableciendo que el nuevo impuesto no aplica a las mismas. Sin embargo, la Ley 1943 de 2019 y la Ley 2010 de 2020 traen nuevas situaciones a evaluar en cada caso particular y concreto:
 - 1) Se incrementa la tarifa aplicable en algunos casos, lo que genera una situación frente a la distribución de dividendos entre sociedades en donde la tarifa era inferior con la norma anterior y ahora considerando una tarifa superior en todos los casos del 10%.
 - 2) Se modifica la regla al señalar que para la aplicación de tratamientos anteriores o períodos de transición no cobijados por la norma, se requiere que se trate de dividendos, ya decretados en calidad de exigibles antes del 1 de enero de 2019. Frente a este punto el Decreto 2371 de 2019 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público señaló que la nueva norma no puede aplicar a cualquier utilidad anterior al 2019, sino solo en relación con aquellas generadas en 2017 y 2018, esto es, cuando comenzó a aplicar la norma. De lo contrario, iría en contravía con el principio de irretroactividad.
 - 3) A la fecha, el Decreto 2371 ya no está vigente y debería expedirse uno nuevo al amparo de la Ley 2010 con ocasión del fallo de la Corte Constitucional, en donde se declaró la inexecutable de la Ley 1943 de 2018, pero permitiendo la aplicación de sus efectos durante el 2019.

- b. De algunos conceptos proferidos por la Administración Tributaria se ha entendido que los efectos del nuevo impuesto aplicarían sobre cualquier utilidad decretada dentro de la vigencia de la norma, sin importar si la misma se hubiera generado antes o después del 2017. Esta interpretación fue modificada posteriormente por la misma Administración reconociendo lo señalado en la ley. Esto presenta una complejidad adicional, pues mientras estuvieron vigentes los conceptos, los funcionarios en sus investigaciones tendrían la obligación de acatarlos, pudiendo generar un tratamiento y aplicación de los efectos de una ley (generados por una interpretación) dentro de un periodo determinado.
- c. Surgen algunas inquietudes respecto de la retención en la fuente que se aplica a dividendos repartidos entre nacionales que luego podrían llegar a un accionista ubicado en país con tratado. Dado que la retención se realiza en la distribución por primera vez, se genera un tema de retención en la fuente que debe recuperarse en la distribución al accionista final ubicado en país con Convenio, pues de lo contrario se generaría un fenómeno de doble tributación.

5. Pérdidas fiscales

2002	2003-2006	2007-2016	2017-2020
<p>Modificación introducida por el artículo 20 de la Ley 716 de 2001:</p> <p>“Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales sufridas en cualquier año o período gravable, con las rentas que obtuvieren dentro de los cinco períodos gravables siguientes. Las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a los socios.”.</p>	<p>Modificación introducida por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002:</p> <p>“Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales ajustadas por inflación, determinadas a partir del año gravable 2003, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren dentro de los ocho (8) períodos gravables siguientes, sin exceder anualmente del veinticinco por ciento (25%) del valor de la pérdida fiscal y sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio.</p>	<p>Modificación introducida por el artículo 5 de la Ley 1111 de 2006:</p> <p>“Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales reajustadas fiscalmente, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren en los períodos gravables siguientes sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. Las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a los socios.”.</p>	<p>Modificación introducida por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016:</p> <p>“Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren en los doce (12) períodos gravables siguientes, sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. Los socios no podrán deducir ni compensar las pérdidas de las sociedades contra sus propias rentas líquidas.”</p>

	Las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a los socios.		
Le Ley 716 señaló que rige a partir de su promulgación, Ahora bien, en virtud de lo establecido en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, por tratarse de una regla que afecta un impuesto de periodo, su efecto iniciaría a partir de 1 de enero de 2002	Le Ley 788 señaló que rige a partir de su promulgación, Ahora bien, en virtud de lo establecido en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, por tratarse de una regla que afecta un impuesto de periodo, su efecto iniciaría a partir de 1 de enero de 2003	Le Ley 1111 señaló que rige a partir de su promulgación, Ahora bien, en virtud de lo establecido en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, por tratarse de una regla que afecta un impuesto de periodo, su efecto iniciaría a partir de 1 de enero de 2007	Le Ley 1819 señaló que rige a partir de su promulgación, Ahora bien, en virtud de lo establecido en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, por tratarse de una regla que afecta un impuesto de periodo, su efecto iniciaría a partir de 1 de enero de 2017.

Sobre la regulación mencionada se han presentado las siguientes inquietudes:

- a. Bajo la vigencia del impuesto a la equidad CREE algunos contribuyentes generaron perdidas frente a este impuesto. Luego de su desaparición dentro del ordenamiento tributario, surgió la inquietud de cómo proceder con la compensación de dichas pérdidas para no afectar al contribuyente. El Consejo de Estado consideró que dichas pérdidas podrían compensarse frente al impuesto de renta estableciendo una fórmula para ello. Con ello se observa que, aun cuando hay normas que desaparecieron del ordenamiento jurídico, estas pueden seguir teniendo efectos en el futuro.
- b. Respecto a los ajustes aplicables sobre las pérdidas fiscales acumuladas, que desaparecieron con la Ley 1819 de 2016, también se presentaron inquietudes de como operaría el cambio en la norma y los efectos frente a lo que venía del pasado. La Corte Constitucional aclaró el tema autorizando el ajuste hasta el 2017 de las pérdidas anteriores a dicho periodo y señaló que hacia futuro ya no serían aplicables.

Para la Corte, la nueva norma que estableció la eliminación de los ajustes resulta constitucional, pero de manera condicionada. De esta manera se evita de esta manera que se violara el principio de confianza legítima de los contribuyentes que cuentan con pérdidas fiscales pendientes de compensar antes de la entrada en vigencia de esta ley. Esta interpretación fue posteriormente acogida por la DIAN mediante concepto No 9135 del 16 de abril de 2019.

VIII. Consideraciones finales

Si bien nuestro ordenamiento jurídico establece unas reglas de cómo aplicar las nuevas leyes y existe un principio constitucional de irretroactividad, es importante reconocer que existen ciertas actuaciones en las cuales no hay una claridad completa de cuál sería la ley aplicable, pues uno es el momento inicial de su generación. Otro es aquel que corresponde a los efectos que dicha actuación produce, lo que se puede extender en el tiempo y estar amparado por una nueva ley o cubrir varias vigencias fiscales con regulaciones diferentes. Frente a ello, cobra vital importancia determinar si se está en presencia de una mera expectativa o de una situación jurídica que ya se haya consolidado completamente bajo la ley antigua, pues ello nos llevará a evaluar si se está en presencia de un conflicto entre las leyes o no, para establecer finalmente cuál es la ley que debe prevalecer. Sin embargo, no es posible establecer una regla única y uniforme para todos los casos, pues cada situación plantea una dinámica diferente, sumándole a ello las diferencias posiciones e interpretaciones en torno al tema por parte de las Altas Cortes y de la autoridad tributaria.

Bibliografía

- BERARDI Mariangeles. “La obligación tributaria y la ley tributaria en el tiempo”. Universidad Nacional de Mar del Plata. Facultad de Ciencias económicas. Marzo de 2015.
- Código Civil Colombiano
- Corte Constitucional. Sentencia C-878 de 2011. Magistrado Ponente: Juan Carlos Henao.
- Corte Constitucional. C-686 de 2011. Magistrado Ponente: Gabriel Eduardo M
- Corte Constitucional. C-063 de 1998. Magistrado Ponente: Jorge Arango Mejía y Jose Gregorio Hernández.
- Corte Constitucional. Sentencia C-527 de 1996. Magistrado Ponente: Jorge Arango Mejía
- Consejo de Estado sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta. Consejera Ponente: Stella Jeannette Carvajal Basto Expediente 22392 del 22 de noviembre de 2018.
- Doctor Pasquale Pistone. Aspectos de la retroactividad en materia tributaria desde una perspectiva de derecho comparado y supranacional en la experiencia de Italia y la unión europea. Revista ICDT No. 65. Páginas 361-377.
- Jesús Orlando Corredor Alejo. Aplicación de normas tributarias favorables: Visión panorámica desde la Corte, El Consejo de Estado y la DIAN. Revista 65 ICDT. Páginas 49-77
- María Camila Bobadilla, José Antonio Chacón, Francisco Raúl Montenegro. Reflexiones sobre el principio de legalidad tributaria, en materia de los aportes al Sistema General de Seguridad Social en Colombia. Páginas 47 a 94. Revista ICDT No. 81 enero 2020
- Pedro Enrique Sarmiento. Vigencia escalonada de las normas aduaneras. Páginas 267 a 288 Revista ICDT

