

Efectos de la irretroactividad de la ley tributaria

Challenges on Irretroactivity on Tax Law

Efeitos da Irretroatividade da Lei Tributária

GUSTAVO ALBERTO PARDO ARDILA¹

Para citar este artículo / To reference this article

Gustavo Alberto Pardo Ardila. *Efectos de la irretroactividad de la ley tributaria*.
Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 82. Junio de 2020. At. 87.

Recibido: 4 de junio de 2020

Aprobado: 3 de agosto de 2020

Página inicial: 87

Página final: 102

Resumen

Los artículos 338 y 363 de la Constitución Política de Colombia buscan dar seguridad jurídica a los contribuyentes evitando que leyes nuevas o posteriores puedan aplicarse a situaciones pasadas (retroactividad) o a situaciones que iniciaron en vigencia de la ley anterior pero que concluyen luego de la expedición de una nueva ley (retrospectividad). Sin embargo, estos principios no son absolutos por lo que en la práctica surgen retos para aplicar la ley tributaria en el tiempo. Estos retos pueden provenir de la inactividad del Gobierno en su labor reglamentaria, de la inconstitucionalidad de normas o de la modulación de fallos proferidos por la Corte Constitucional, entre otros eventos. En esos eventos, es posible que se esté ante a aplicación retroactiva o retrospectiva (favorable) de normas posteriores. En todo caso, a pesar de estos retos, estos principios de irretroactividad y legalidad, en la mayoría de los casos dan armonía, continuidad y, sobre todo, certeza en la aplicación de las normas que integran el sistema tributario colombiano.

Palabras clave: La aplicación del principio de irretroactividad es relativa.

¹ Socio fundador de Gustavo Pardo y Asociados. Abogado de la Universidad Externado de Colombia con Programa Ejecutivo en Kellogg University.

Abstract

Articles 338 and 363 of the Colombian Constitution give legal certainty to tax payers. These articles prohibit new tax laws to impose any legal effects on transactions or considerations already past (retroactivity). They also prevent new laws that enter into force during a given fiscal year to have effects on any transactions or considerations that took place on that same fiscal year (retrospectivity). However, these are not absolute principles. Some challenges may appear when trying to determine the commencement of a new law or regulation. These challenges may come, among other cases, either from the lack of activity of the Central Government on its regulatory activity, or from the modulation of the effects of a ruling given by the Constitutional Court, when a law is deemed unconstitutional. On these events, some laws and regulations may have a retroactive or retrospective effects. In any case, the principle of rule of law and the prohibition of retroactive effects, give certainty, continuity and coherence to the effects that new tax laws and regulations have on the Colombian Tax System, despite the challenges that may come on their enforcement.

Keywords: The relativeness of the retroactive effects of tax law.

Resumo:

Os artigos 338 e 363 da Constituição Política da Colômbia, buscam dar segurança jurídica aos contribuintes, através de evitar que leis novas ou posteriores possam aplicar-se a situações passadas (retroatividade) ou a situações que iniciaram em vigência da lei anterior, mas que concluem após da expedição de uma nova lei (retrospectividade).

No entanto, estes princípios não são absolutos, pelo que na prática surgem desafios para aplicar a lei tributária no tempo. Estes desafios podem provir da inatividade do Governo em seu trabalho regulamentar, da inconstitucionalidade de normas ou da modulação de sentenças proferidas pela Corte Constitucional, entre outros eventos. Nesses eventos, é possível que se esteja ante a aplicação retroativa ou retrospectiva (favorável) de normas posteriores.

De qualquer maneira, apesar destes desafios, estes princípios de irretroatividade e legalidade na maioria dos casos dão harmonia, continuidade e especialmente certeza na aplicação das normas que integram o sistema tributário colombiano.

Palavras chave: A aplicação do princípio de irretroatividade é relativa.

Introducción

Nuestra Constitución Política prevé en sus artículos 338 y 363 la aplicación de la ley tributaria en el tiempo, sobre la base de los principios de irretroactividad y legalidad de la ley tributaria. Estos principios permiten que nuestro sistema tributario, a pesar de sus múltiples cambios, brinde una relativa certeza a los contribuyentes, pues la nueva ley no puede aplicarse a situaciones pasadas (retroactividad), ni a situaciones que iniciaron en vigencia de la ley anterior, pero que concluyen tras la expedición de la nueva ley (retrospectividad). Sin embargo, estos principios no son absolutos por lo que en ocasiones es posible que las leyes se apliquen de forma retroactiva para garantizar la prevalencia de principios constitucionales. De la misma forma, a través de la aplicación favorable de una norma de procedimiento o sancionatoria, posterior a hechos ocurridos en el pasado, también es posible que se busque garantizar la correcta justicia y armonía del sistema tributario. Para entender la forma en que la ley tributaria aplica en Colombia presentaré en primera medida tres dimensiones en que considero se manifiesta la aplicación de los principios de no retroactividad y no retrospectividad, consagrados en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política y tres situaciones prácticas que representan retos en la aplicación de estos principios:

A. Dimensiones de aplicación de los artículos 338 y 363 de la Constitución Política

1. *La Ley Tributaria no se aplica en forma retroactiva:*

Como lo señala expresamente el artículo 363 de la Constitución Política, uno de los principios del sistema tributario colombiano es la no aplicación retroactiva de las leyes tributarias. Esto significa que todas las nuevas disposiciones normativas rigen a partir de su promulgación y no hacia el pasado, dando mayor seguridad jurídica en la aplicación de la Ley, tanto para el Estado, como para los contribuyentes.

2. *La Ley Tributaria no es aplicable en forma retrospectiva*

En adición al principio de no retroactividad, el inciso tercero del artículo 338 de la Constitución Política establece que las leyes, ordenanzas y acuerdos que regulen tributos, cuya base sea el resultado de hechos ocurridos en un periodo, solo pueden aplicarse en el periodo que comience después de la entrada en vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo. Lo anterior quiere decir que en caso de creación, modificación o derogatoria de una norma tributaria relativa a impuestos de período, su vigencia será a partir del periodo gravable siguiente a su promulgación.

Esta restricción a la *aplicación inmediata* de la Ley Tributaria para los tributos de periodo es un desarrollo del principio de irretroactividad de la Ley Tributaria, pues permitir la aplicación de una ley que entra en vigencia durante un periodo llevaría a que hechos ocurridos antes de su existencia sean regulados o modificados por esta nueva ley ya que no ha culminado aun el período gravable en el cual se consolida el hecho gravado, generando así incertidumbre. Este es uno de los grandes logros de la Constitución de 1991 en materia tributaria. De todas formas, si bien en este caso no se habla de una prohibición a la aplicación retroactiva de la ley, se trata de una prohibición de la aplicación retrospectiva de normas que entran en vigencia durante el mismo periodo gravable.

Sobre este supuesto, la Corte Constitucional en la Sentencia C-878 de 2011, reiterando su criterio jurisprudencial adoptado en la Sentencia C-527 de 1996, señaló, en los siguientes términos, que la prohibición de aplicación inmediata de la Ley Tributaria para un determinado periodo busca proteger al contribuyente evitando que el Estado pretenda modificar la tributación:

Al respecto, la Corte Constitucional ha reconocido que el principio de irretroactividad de la ley tributaria tiene como justificación la defensa del contribuyente frente a la imposición repentina de nuevas o más gravosas cargas. Sin embargo, asume que su aplicación no puede ser absoluta cuando se trate de modificaciones que resulten benéficas al contribuyente acogiendo un carácter eminentemente garantista 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, si (sic) puede aplicarse en el mismo período sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución. La prohibición contenida en esta norma está encaminada a impedir que se aumenten las cargas del contribuyente, modificando las regulaciones en relación con períodos vencidos o en curso. La razón de la prohibición es elemental: El que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe’.

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

Sin embargo, contrario a lo que concluyó la Corte Constitucional en su sentencia, considero que esta prohibición es una garantía de certeza tanto para el contribuyente como para el Estado, pues si bien garantiza al contribuyente que no se cambien de forma sorpresiva las reglas del juego durante un periodo, también da certeza al Estado, pues se trata de un criterio objetivo para fijar con precisión la aplicabilidad de una nueva ley que regule tributos de periodo, tal y como lo comento a continuación.

3. Posibilidad de dar aplicación a la ley favorable en materia tributaria

En la Sentencia C-878 de 2011 antes citada, la Corte Constitucional señala que en desarrollo del principio de favorabilidad (en línea con el criterio adoptado por la Corte Suprema de Justicia antes de la entrada en vigencia de la Constitución Política de 1991), el contribuyente tendría la autorización para dar aplicación inmediata a modificaciones que lo beneficien en el periodo en que la ley entre en vigencia, siempre y cuando “los hechos económicos gravados no se hayan consolidado”.

Si bien esta interpretación ha sido debatida en los últimos años y particularmente ha venido tomando fuerza en la academia, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha venido fijando su criterio, en el sentido de que la favorabilidad en materia tributaria es aplicable exclusivamente para efectos sancionatorios. En la sentencia de noviembre 23 de 2018, rad. 22392, Consejero Ponente Stella Jeanette Carvajal Basto, la sección cuarta del Consejo de Estado, dijo lo siguiente:

En ese orden y comoquiera que la tesis jurídica del concepto acusado coincide con lo ya expuesto, en cuanto señaló que en derecho tributario el principio de favorabilidad solo es predicable en materia sancionatoria y que la modificación legal de alguno de los elementos constitutivos de un impuesto de periodo, en aras de los principios de legalidad e irretroactividad, solo es aplicable a partir del periodo fiscal siguiente a la fecha de su promulgación, que precisa la Sala es la regla general, se negarán las pretensiones de la demanda (Subraya fuera de texto).

En mi opinión, la aproximación del Consejo de Estado es la correcta: la aplicación de la Ley Tributaria favorable únicamente es permitida frente a normas que imponen sanciones. Contribuir es un deber del ciudadano establecido en el numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Política. En mi opinión, este deber no puede ser visto como una sanción, motivo por el cual no veo constitucionalmente apropiado permitirle al contribuyente dar aplicación inmediata a disposiciones favorables de una nueva ley que entre en vigencia en el periodo en curso.

Sin embargo, como sustento de la aplicación favorable de nuevas normas en el periodo en que se expiden, en la academia se comenta que, en los antecedentes de la Constitución Política de 1991, todos los debates se encaminaron a proscribir la retroactividad y retrospectividad como garantía para los contribuyentes exclusivamente. Si bien esto es cierto, considero que tenía que ser así porque los efectos de la Ley Tributaria recaen sobre los contribuyentes, no sobre el Estado, lo cual explicaría, en mi sentir, por qué no se debatió la retroactividad y retrospectividad, como garantía para el Estado.

Por lo anterior considero que la interpretación que promueve “la vigencia de un orden justo”, como expresamente lo prevé el artículo 1 de la Constitución Política, a la luz de el inciso tercero del artículo 338 de la Constitución Política brinda certeza tanto para los contribuyentes como para el Estado, pues si bien es cierto que las leyes tributarias surgen del ejercicio de la Potestad tributaria del Estado, considero que permitir la aplicación del principio de favorabilidad inmediata para el contribuyente desdibujaría la certeza que, para el Estado y los contribuyentes, busca la Carta Fundamental. Aceptar la aplicación favorable de la Ley Tributaria en todos los casos dejaría de lado un criterio objetivo como es la “aplicación a partir del siguiente periodo”, pasando a un terreno subjetivo, en que la aplicación o no aplicación de una nueva ley tributaria la define la conveniencia o inconveniencia de la ley para el contribuyente. Aceptar la aplicación de la ley favorable en todos los temas y no sólo los temas sancionatorios daría lugar a que cada contribuyente pudiera evaluar qué norma le conviene: si la vigente al momento en que se consumó el hecho gravado, o la norma que regiría para el período siguiente.

Lo anterior, además de generar inseguridad jurídica por las diversas interpretaciones que pueden adoptar los contribuyentes, sería injusto para con el Estado. La mejor forma de evitar esa situación sería que, para cada norma, la ley señalara el año en que empieza su vigencia, lo cual no parece eficiente, pues se violaría uno de los principios del sistema tributario, consagrado en el artículo 363 de la Carta. En efecto, el Estado somos todos: éste se financia con los impuestos que pagamos todos y con ellos, el Estado provee los bienes y servicios que se requiere para nuestro funcionamiento como sociedad. Por ello creo que se deben descartar las interpretaciones que separan Estado y particulares, dando lugar a interpretaciones en desmedro del primero, cuando el Estado es la forma como estamos, mal que bien, organizados.

B. Casos especiales de aplicación de la ley en el tiempo

He titulado este aparte como *casos especiales* porque expongo tres situaciones prácticas, a partir de cuatro casos, en los cuales la aplicación de la ley en el tiempo tiene matices:

1. **Aplicación del Decreto 2371 de diciembre 27 de 2019 en distribuciones de dividendos ocurridas antes de su vigencia**

La Ley 1943 de 2018, en sus artículos 27, 50, 51 y 52, modificó el impuesto sobre los dividendos, inicialmente introducido por la Ley 1819 de 2016. Entre sus modificaciones está el incremento de la tarifa del impuesto al 15% sobre los dividendos y participaciones distribuidas a personas naturales residentes y la inclusión de las sociedades nacionales como sujetos pasivos de este impuesto, con una tarifa del 7,5%. De acuerdo con lo indicado en el artículo 50 de la Ley 1943 de 2018, el impuesto sobre los dividendos y participaciones es trasladable en su totalidad como crédito tributario hasta el beneficiario final, persona natural residente o inversionista residente del exterior.

La Ley 1943 de 2018 fue declarada inexecutable en su integridad por la Corte Constitucional en Sentencia C-481 de 2019. En este fallo la Corte Constitucional le dio efectos diferidos a esa declaratoria de inexecutable, haciendo aplicables las disposiciones de la Ley 1943 de 2018 hasta el 31 de diciembre de 2019. Luego de haber sido declarada inexecutable el Gobierno Nacional la reglamentó. En efecto, a través del Decreto 2371 de 27 de diciembre de 2019, que modificó el Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 (en adelante, DUR 1625), el impuesto sobre dividendos fue reglamentado. Entre las modificaciones se encuentra la adición del artículo 1.2.4.7.9. DUR 1625, que señala lo siguiente:

Artículo 1.2.4.7.9. Tarifa de retención en la fuente sobre dividendos y participación para las personas jurídicas nacionales. Los pagos o abonos en cuenta por concepto dividendos y participaciones, que se realicen a las sociedades nacionales cuando correspondan a utilidades que se distribuyan a partir del primero (1°) de enero de 2019, tendrán el siguiente tratamiento (...) (Subraya fuera de texto).

Como se observa en la norma transcrita, las reglas del Decreto 2371 de diciembre 27 de 2019 son aplicables para distribuciones que se hubiesen realizado desde 01 de enero de 2019. Esto supuso varios retos para las sociedades que hubiesen realizado distribuciones entre el 01 de enero y el 27 de diciembre de 2019. Uno de esos retos se da en la aplicación de Convenios de Doble Imposición

(CDI) que Colombia ha suscrito con otros Estados en los que se acordaron tarifas de impuesto sobre la renta sobre dividendos inferiores al 7,5% dispuesto por la Ley 1943 de 2019 así:

- a. Al momento de distribuir dividendos a socios o accionistas residentes en jurisdicciones con CDI como España, al practicar la retención del impuesto sobre los dividendos, aplicaron la tarifa del CDI del 5% en distribuciones a socios o accionistas con participaciones inferiores al 20% y del 0% en distribuciones a socios o accionistas con que tengan participaciones de más del 20% en el capital de la sociedad colombiana.
- b. Sin embargo, el Decreto 2371 de 2019, que sustituyó el artículo 1.6.1.21.1. del DUR 1625, señaló que en los casos en que se realizaran distribuciones de dividendos con destino a socios o accionistas en jurisdicciones con CDI como España, la sociedad que distribuye los dividendos debía practicar la retención del impuesto a la tarifa del 7,5%, y serían los accionistas o socios quienes pueden solicitar la devolución del impuesto retenido en exceso a la DIAN.

En este caso, el Decreto 2371 del 27 de diciembre de 2019 podría ser aplicado sobre hechos ocurridos con anterioridad a su expedición, lo que supondría, en un principio, una violación al principio de irretroactividad de la ley, pues las sociedades que realizaron distribuciones a jurisdicciones con CDI y practicaron la retención en las tarifas en ellos establecidas, en este momento podrían ser sujetos a fiscalizaciones por parte de la Administración Tributaria por no haber practicado la retención a la tarifa de 7,5%, ya que las normas reglamentarias se entienden incorporadas a la Ley que reglamentan. Sin embargo, en mi opinión, en este caso los principios acá analizados deberían llevar a las siguientes conclusiones:

- A pesar de estar incorporados a la Ley 1943 de 2018, los requisitos o exigencias previstos en el Decreto 2371 de 2019 no podían ser aplicables a los dividendos abonados en cuenta en calidad de exigibles hasta 27 de diciembre de 2019, de acuerdo con el artículo 363 de la Constitución Política, fecha en que la norma reglamentaria fue expedida por el Gobierno Nacional.
- El Decreto 2371 de 2019 sería aplicable a los dividendos abonados en cuenta en calidad de exigibles, entre 28 y 31 de diciembre de 2019, en contravía del inciso tercero del artículo 338 de la Constitución Política porque la ley reglamentada estuvo vigente desde 01 de enero de 2019.
- Sin embargo, no es claro si el Decreto 2371 de 2019 sería aplicable a los dividendos abonados en cuenta en calidad de exigibles en 2020, por haber sido decretados en cualquier momento del año 2019, cuando la Ley 1943 de 2019 estaba vigente.

- El Decreto 2371 de 2019 no sería aplicable a los dividendos decretados a partir del 01 de enero de 2020 por haber reglamentado la Ley 1943 de 2019, declarada inexecutable por la Corte Constitucional a partir de 01 de enero de 2020.

Si bien el contenido de las normas es similar y traen el mismo número de artículos adicionados o modificados al Estatuto Tributario, considero que, por seguridad jurídica, sería conveniente que el Gobierno Nacional expidiera un nuevo decreto reglamentario de la Ley 2010 de 2019, en materia del impuesto sobre dividendos y participaciones.

2. Actualización del Decreto 1966 de 2014 (paraísos fiscales)

El artículo 260-7 del Estatuto Tributario señala los criterios para establecer qué jurisdicciones son consideradas no cooperantes o de baja o nula imposición (anteriormente *paraísos fiscales*) y faculta al Gobierno Nacional para listar las jurisdicciones que cumplan con las condiciones allí señaladas, para recibir esa calificación. Esta facultad fue ejercida a través del Decreto 2193 de 2003, actualizado por los Decretos 1966 y 2095 de 2014. El parágrafo 1 del mismo artículo 260-7 del Estatuto Tributario ordena al Gobierno Nacional actualizar los listados de jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición. Sin embargo, desde el año 2014 el Gobierno Nacional no ha actualizado el listado a pesar de que varias de las jurisdicciones allí incluidas han suscrito o han adelantado con Colombia negociaciones de intercambio de información tributaria o de relevancia tributaria, que supondrían su exclusión.

En efecto, en la Resolución 000091 del 20 de diciembre de 2019, la DIAN rinde informe señalando las jurisdicciones que en la actualidad “cuentan con tratado internacional suscrito que permite el intercambio de información tributaria o de relevancia tributaria con Colombia”, entre las que se incluyen varias de las jurisdicciones listadas como no cooperantes o de baja o nula imposición en el Decreto 1966 de 2014, que suscribieron la *Convención de Asistencia Mutua en Materia Fiscal*.

Esto genera un nuevo conflicto en cuanto la aplicación de la ley en el tiempo, pues no es claro desde qué momento se entendería que esas jurisdicciones dejarían de ser no cooperantes o de baja o nula imposición para efectos tributarios en Colombia, pues se presenta una pugna entre la *presunción de legalidad* del Decreto 1966 de 2014 y la realidad sustancial, abordada desde los criterios establecidos en el artículo 260-7 del Estatuto Tributario, así:

- a. El artículo 88 del Código Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), establece que “Los actos administrativos se presumen legales mientras no hayan sido anulados por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo”. Esto significaría que el Decreto 1966 de 2014 cumple una función constitutiva de derechos y, por ello, sólo las jurisdicciones en él listadas son las jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición para todos los efectos en Colombia, por haber ejercido la potestad que le otorga el parágrafo del artículo 260-7 del Estatuto Tributario (El Gobierno nacional actualizará los listados que trata este artículo, atendiendo los criterios señalados, cuando lo considere pertinente.)
- b. La pregunta que surge es si es legítimo que el Estado mantenga la calificación de no cooperantes o de baja o nula imposición a jurisdicciones que ya cumplieron requisitos para ser excluidas de esa calificación.

En efecto, en mi opinión, cuando el Gobierno Nacional actualice el listado del Decreto 1966 de 2014, sus efectos no serán hacia el futuro sino desde el momento en que la respectiva jurisdicción cumplió con el hecho que le otorgaba el derecho a ser excluida de ese listado. Como precedente para llegar a una conclusión, se debe tener en cuenta que cuando se consultan las consideraciones del Decreto 2095 de 2014 que excluyó del listado a cuatro jurisdicciones, entre ellas al Principado de Mónaco, se lee “que el Principado de Mónaco adhirió a la Convención Multilateral de Asistencia Mutua en Materia Tributaria, contando por lo tanto con un instrumento internacional que le permite intercambiar información con propósitos tributarios con Colombia”.

Según lo anterior, si se adopta el primer criterio hasta que sea actualizado el Decreto 1966 de 2014, las jurisdicciones allí listadas continuarían siendo calificadas como no cooperantes o de baja o nula imposición, generando efectos adversos sobre contribuyentes que realicen operaciones con terceros ubicados en esas jurisdicciones. Por otra parte, si se adopta el criterio de que la función del Decreto 1966 de 2014 es declarativa, podría señalarse que, desde el momento en que esas jurisdicciones se adhirieron a la *Convención Multilateral de Asistencia Mutua en Materia Tributaria*, están contando con “un instrumento internacional que le permite intercambiar información con propósitos tributarios con Colombia”. Esto implicaría que esas jurisdicciones dejaron de ser jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición para efectos tributarios en Colombia desde el instrumento de ratificación de la *Convención de Asistencia Mutua en Materia Fiscal* por parte de la respectiva jurisdicción.

En mi opinión, a pesar de no actualizar el Decreto 1966 de 2014, cuando se actualice, ese nuevo decreto reconocerá el derecho de esas jurisdicciones para dejar de ser consideradas como no cooperantes o de baja o nula imposición, desde la fecha en que adhirieron a la *Convención de Asistencia Mutua en Materia Fiscal*, pues se configuró el hecho que les otorgaba a ser excluidas de este listado, generando así no tanto un efecto retroactivo del nuevo decreto, sino el reconocimiento de ese derecho desde que surgió, que no puede ser desconocido por la demora en expedir un nuevo decreto reglamentario.

3. Inconstitucionalidad sobre normas sustanciales y términos procesales

Otro supuesto en que se pueden presentar dificultades para la aplicación de la ley en el tiempo, puede surgir con ocasión de los fallos de constitucionalidad proferidos por la Corte Constitucional sobre normas que derogan, modifican o integran normas sustanciales que, en su momento, produjeron efectos contrarios a la Constitución. De acuerdo con lo señalado en el artículo 45 de la Ley Estatutaria de la Administración de Justicia (Ley 270 de 1996), los fallos de la Corte Constitucional producen efectos a futuro, a menos que la Corte disponga lo contrario:

Artículo 45. Reglas sobre los efectos de las sentencias proferidas en desarrollo del control judicial de constitucionalidad. Las sentencias que profiera la Corte Constitucional sobre los actos sujetos a su control en los términos del artículo 241 de la Constitución Política, tienen efectos hacia el futuro a menos que la Corte resuelva lo contrario. (Subraya fuera de texto).

Lo anterior significa que la Corte Constitucional tiene la posibilidad de modular los efectos de sus fallos difiriendo en el tiempo, suspendiendo o dando aplicación retroactiva, a los efectos de sus decisiones, como se observa en los siguientes dos casos:

- a. Un primer ejemplo de la modulación de los efectos de un fallo de la Corte Constitucional ocurrió en la Sentencia C-291 de 2015, por medio de la cual la Corte Constitucional estudió la inconstitucionalidad del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012.

De acuerdo con lo señalado por la Corte Constitucional en su sentencia, este artículo contenía una omisión legislativa relativa que se configuró “al no incluir dentro de la definición de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores”.²

2 Sentencia C-291 de 2015, Corte Constitucional.

En este caso la Corte Constitucional en lugar de proferir un fallo de inexecutable simple, integró la Ley 1607 de 2012 con el artículo 13 de la Ley 1739 de 2014, el cual incorporó la posibilidad de compensar pérdidas fiscales obtenidas a partir del año gravable 2015. Sin embargo, en la Sentencia, la Corte Constitucional precisó que si bien el artículo 13 de la Ley 1739 de 2014 establece la posibilidad de compensar pérdidas a partir del año gravable 2015, para hacer que el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 se ajustara a la Constitución Política, lo haría aplicable a todas las situaciones jurídicas no consolidadas cobijadas por los efectos del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012. Es decir, le dio efectos retroactivos al artículo 13 de la Ley 1739 de 2014.

En efecto, en lugar de declarar inexecutable el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, prefirió integrarlo con una norma posterior señalando que declararlo inexecutable produciría efectos inconstitucionales más gravosos, como es dejar al SENA e ICBF y al sistema general de seguridad social en salud sin recursos, toda vez que el CREE tenía esta destinación específica. La compensación de pérdidas fiscales en todas las situaciones jurídicas no consolidadas en que el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 produjera efectos, abrió la puerta para que los contribuyentes que así lo consideraran, compensaran pérdidas fiscales en declaraciones de CREE de años gravables que aún no se encontraran en firme, lo que evidencia con claridad que el principio de no irretroactividad no es absoluto en el ordenamiento jurídico tributario colombiano.

- b. Otro ejemplo, que no se trata de modulación de los efectos de una sentencia de la Corte Constitucional al no aparecer en la parte resolutive, sino que se refiere a una precisión con relación a los alcances de la decisión, se da con la Sentencia C-248 de 2017.

En este caso la Corte Constitucional estudió la constitucionalidad del artículo 180 de la Ley 1607 de 2012. Esta norma redujo el término para interponer recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión o la resolución sanción proferida por la UGPP de los dos (2) meses que señalaba la Ley 1151 de 2007, a solo diez (10) días. La Corte Constitucional se declaró inhibida en el fallo, toda vez que el artículo 180 de la Ley 1607 de 2012 ya había sido modificado por el artículo 50 de la Ley 1739 de 2014, norma que restableció el *término de dos (2) meses para interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial*.

Sin embargo, teniendo en cuenta que el artículo 180 de la Ley 1607 de 2012 seguía produciendo efectos sobre los procesos en curso iniciados en la vigencia de la norma anterior “en el evento en el cual se planteara el debate acerca de si

el recurso, interpuesto mientras el precepto estuvo vigente, fue oportuno o resultó promovido de forma extemporánea”,³ la Corte Constitucional indicó lo siguiente:

Con todo, el artículo 50 de la Ley 1739 de 2014, que modificó la norma anterior, amplió el término para presentar el recurso de reconsideración a dos (2) meses, luego de la notificación de la liquidación oficial o de la resolución sanción. Esto quiere decir que la nueva norma estableció un término más amplio o más benévolo que el previsto en la disposición anterior, la cual solo concedía diez (10) para formular la referida impugnación. Por lo tanto, en la medida en que, en el régimen sancionatorio del derecho tributario también opera el principio de favorabilidad (artículo 29 C.P. y párrafo 5º, artículo 640 E.T.), la nueva norma, no la disposición acusada, tendría que ser aplicada para resolver el debate. (Subraya fuera de texto).

Lo más destacable de este caso, si bien la anterior afirmación se encuentra en la parte motiva no en la resolutive de la sentencia, es que da aplicación de la nueva norma a hechos acaecidos antes de su promulgación, por tratarse de un término procesal favorable o más benévolo para los particulares. Estaríamos ante un principio de favorabilidad en materia de términos procesales, no hacía el futuro, sino para términos transcurridos con anterioridad.

Al igual que lo ocurrido en el caso comentado antes, en este fallo la Corte Constitucional dio aplicación retroactiva al artículo 50 de la Ley 1739 de 2014 sobre los hechos ocurridos durante la vigencia del artículo 180 de la Ley 1607 de 2012 entre 2013 y 2014. Estos fallos evidencian, como lo señalé en el inicio de este artículo, cómo el principio de irretroactividad de la Ley no es absoluto.

Tanto en la Sentencia C-291 de 2015 como en la Sentencia C-248 de 2017, la Corte Constitucional dio aplicación retroactiva a leyes con la finalidad de garantizar que el sistema jurídico tributario nacional no violara principios constitucionales de mayor jerarquía a través de la facultad de modular los efectos de sus sentencias establecida en el artículo 45 de la Estatutaria de la Administración de Justicia (Ley 270 de 1996). Los casos acá comentados permiten concluir que el sistema jurídico colombiano no es un aparato legal inflexible que perpetúe en el tiempo la aplicación de una norma que viole principios constitucionales como consecuencia del principio de irretroactividad. Todo lo contrario. Esto corrobora que el principio de irretroactividad está consagrado como una garantía para los ciudadanos y que, cuando su aplicación deviene en situaciones claramente inconstitucionales, permite la aplicación retroactiva de normas que corrijan ese estado de cosas inconstitucional. Eso sí, sin que la favorabilidad para los particulares se convierta en desfavorabilidad para el Estado.

3 Sentencia C-248 de 2017, Corte Constitucional.

C. Conclusión

En conclusión, diría que si bien la Constitución Política establece en sus artículos 338 y 363 la forma en que debe aplicarse la Ley Tributaria en el tiempo, por medio de los principios de no retrospectividad y no retroactividad de la Ley Tributaria, estos principios no son absolutos. En ocasiones la falta de celeridad del Gobierno en la reglamentación puede derivar en la violación de estos principios, produciendo efectos contrarios a lo que la Ley y la Constitución Política establecen. Otras veces, buscando que se respeten los principios constitucionales superiores, la Corte Constitucional ha dado aplicación retroactiva o favorable a normas con vigencia posterior a los hechos que regulan.

Todo esto prueba que, si bien la aplicación de la ley en el tiempo pareciera ser un asunto claramente definido, presenta retos en su aplicación práctica, pues no es un principio absoluto. Por el contrario, hacerlo absoluto podría devenir en situaciones injustas o inconstitucionales. Sin embargo, a pesar de lo compleja que puede llegar a ser la aplicación de la Ley en el tiempo, considero que lo importante es que existan estos principios establecidos en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, pues si bien en casos muy particulares se pueden presentar desafíos en su aplicación, lo fundamental es que permiten, en la gran mayoría de los casos, dar armonía, continuidad y, sobre todo, certeza en la aplicación de las normas que regulan o regularán el sistema tributario colombiano.

Bibliografía

- Corte Constitucional de Colombia. Sent. C-878 de 2011 (M.P. Juan Carlos Henao Pérez; noviembre 22 de 2011).
- Corte Constitucional de Colombia. Sent. C-527 de 1996 (M.P. Jorge Arango Mejía; octubre 10 de 1996).
- Corte Constitucional de Colombia. Sent. C-133 de 2018 (M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo; noviembre 28 de 2018).
- Corte Constitucional de Colombia. Sent. C-291 de 2015 (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado; mayo 20 de 2015).
- Corte Constitucional de Colombia. Sent. C-248 de 2017 (M.P. Jorge Antonio Cepeda Amarís; abril 26 de 2017).