

El principio de irretroactividad en materia tributaria: la jurisprudencia de la Corte Constitucional sobre su alcance

The principle of non-retroactivity in tax matters: jurisprudence of the Constitutional Court on its scope

O princípio de irretroatividade em matéria tributária: a jurisprudência da Corte Constitucional sobre seu alcance

MARÍA CATALINA PLAZAS MOLINA¹

Para citar este artículo / To reference this article

María Catalina Plazas Molina. *El principio de irretroactividad en materia tributaria: la jurisprudencia de la Corte Constitucional sobre su alcance*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 82. Junio de 2020. At. 101.

Recibido: 2 de marzo de 2020

Aprobado: 23 de junio de 2020

Página inicial: 101

Página final: 129

Resumen

Este artículo se ocupa del análisis de la jurisprudencia que ha estructurado la Corte Constitucional en relación con el alcance y sentido de los artículos 338 y 363 de la Constitución Política de Colombia, en lo que tiene que ver con el principio de irretroactividad tributaria.

Palabras Clave: Corte Constitucional, irretroactividad, retroactividad, retrospectividad, situaciones jurídicas consolidadas, tributos de período, tributos de causación instantánea.

1 Abogada egresada de la Universidad de los Andes (2009). Master in Giustizia Tributaria Italiana ed Europea di la Seconda Università degli Studi di Napoli (2011). Especialista en Derecho Tributario de la Universidad del Rosario (2012). *Abogada Socia de Mauricio A. Plazas Vega Abogados y Cía.*

Abstract

This article analyzes jurisprudence structured by the Constitutional regarding the scope and meaning of Articles 338 and 363 of the Constitution of Colombia, in everything concerning the principle of non-retroactivity of tax legislation.

Key Words: Constitutional Court, non-retroactivity, retroactivity, retrospectivity, consolidated legal situations, period taxes, instant taxation.

Resumo

Este artigo ocupa-se da análise da jurisprudência que tem estruturado a Corte Constitucional em relação com o alcance e sentido dos artigos 338 e 363 da Constituição Política da Colômbia, no que tem a ver com o princípio de irretroatividade tributária.

Palavras-chave: Corte Constitucional, irretroatividade, retroatividade, retrospectividade, situações jurídicas consolidadas, tributos de período, tributos de causação instantânea.

Sumario

Introducción; 1. Sentencia C-549 de 1993. Magistrado Ponente: Vladimiro Naranjo Mesa; 2. Sentencia C-185 de 1997. Magistrado Ponente: José Gregorio Hernández Galindo; 3. Sentencia 006 de 1998. Magistrado Ponente: Antonio Barrera Carbonell; 4. Sentencia C-926 de 2000. Magistrado Ponente: Carlos Gaviria Díaz; 5. Sentencia C-430 de 2009. Magistrado Ponente: Juan Carlos Henao; 6. Sentencia C-635 de 2011. Magistrado Ponente: Jorge Iván Palacio Palacio; 7. Conclusiones; Bibliografía

Introducción

Los principios fundamentales del sistema tributario colombiano, incluido el de irretroactividad tributaria, están previstos en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, en los siguientes términos:

***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”.

Artículo 363. Principios del sistema tributario. *El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.*

El artículo 363 proscribió enfáticamente la aplicación retroactiva de las normas tributarias y el artículo 338, si bien no contiene expresa referencia a la *retroactividad*, en su inciso tercero prohíbe la llamada *retrospectividad* o *retroactividad impropia*, al precisar que las normas que regulen tributos en los que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, solo pueden aplicarse a partir del período que comience después de la entrada en vigencia de la respectiva disposición.

Al respecto, es del caso precisar qué se entiende por *retroactividad* y qué se entiende por *retrospectividad* o *retroactividad impropia*, con el objetivo de delimitar los alcances de las disposiciones previstas en los artículos 338 y 363 superiores, anteriormente transcritos.

La retroactividad es la aplicación de las normas a situaciones de hecho que han tenido ocurrencia, que se han consolidado antes de su entrada en vigencia. Por su parte, la *retrospectividad* o *irretroactividad impropia* puede definirse como la aplicación de una nueva norma a situaciones que se originaron bajo la vigencia de una norma anterior, pero que, al momento de la expedición de la nueva disposición, no se han consolidado aún. La *retrospectividad* no entraña nada distinto de la aplicación con efecto inmediato de la nueva ley que tiene efectos sobre situaciones en proceso de consolidación².

2 La Corte Constitucional ha definido la retrospectividad en los siguientes términos: “el fenómeno de la retrospectividad de las normas de derecho se presenta, como ya se anticipó, cuando las mismas se aplican a partir del momento de su vigencia, a situaciones jurídicas y de hecho que han estado gobernadas por una norma anterior, pero cuyos efectos jurídicos no se han consolidado al momento de entrar a regir la nueva disposición”. Corte Constitucional. Sentencia T-110 de 2011. Magistrado Ponente: Luis Ernesto Vargas Silva.

Así las cosas, se entiende perfectamente por qué coexisten los artículos 338 y 363 de nuestra Constitución. El artículo 363 de la Constitución, al precisar que *las normas tributarias no se aplicarán con retroactividad*, proscribire la aplicación de nuevas disposiciones a situaciones consolidadas de forma previa a su entrada en vigencia, es decir, prohíbe la retroactividad propiamente dicha. Por su parte, el artículo 338 constitucional, al precisar que *las normas 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 norma*, prohíbe la aplicación retrospectiva de las normas tributarias.

Ahora bien, si se observa únicamente el texto de los artículos 338 y 363 de la Constitución, podría pensarse que la prohibición de *retroactividad* y *retrospectividad* de normas tributarias es absoluta. El artículo 363, simplemente precisa que las normas tributarias no se pueden aplicar con retroactividad y el artículo 338 se limita a advertir que las normas que regulen tributos de período no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva norma. Sin embargo, el alcance de la norma debe determinarse de acuerdo con la interpretación que sobre la disposición constitucional ha hecho la Corte Constitucional, como intérprete autorizado de la Carta Política según lo dispuesto por el artículo 241 constitucional, cuyo texto es el siguiente:

Art. 241.- Competencia de la Corte Constitucional. *A la Corte Constitucional se le confía la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución, en los estrictos y precisos términos de este artículo (...).* (Subrayado y negrillas fuera del texto original).

Al respecto, la Corte Constitucional ha precisado en varias oportunidades que, de acuerdo con el artículo 241 superior, esa Corporación es el único intérprete autorizado de la Carta Política. Veamos:

La jurisprudencia –como se verá más adelante– ha sido clara en definir que la labor de la Corte Constitucional, encaminada a guardar la supremacía y la integridad de la Carta (Art. 241 C.P.), hace que ella sea la responsable de interpretar con autoridad y de definir los alcances de los preceptos contenidos en la Ley Fundamental (...)³. (Subrayado y negrillas fuera del texto original).

La jurisprudencia constitucional ha precisado que, dado que todas las autoridades se encuentran sometidas al “imperio de la ley” lo cual significa por

3 Corte Constitucional. C-037 de 1996. Magistrado Ponente Vladimiro Naranjo Mesa.

sobre todo al imperio de la Constitución, de conformidad con los artículos 2 y 4 Superiores, (i) la tarea de interpretación constitucional no es tarea reservada a las autoridades judiciales, y (iii) que dicha interpretación y aplicación de la ley y de la Constitución debe realizarse conforme a los criterios determinados por el máximo tribunal competente para interpretar y fijar el contenido y alcance de los preceptos de la Constitución. Esta obligación por parte de las autoridades administrativas de interpretar y aplicar las normas a los casos en concreto de conformidad con la Constitución y con el precedente judicial constitucional fijado por esta Corporación, ha sido reiterada en múltiples oportunidades por esta Sala, poniendo de relieve el deber de las autoridades administrativas de ir más allá de las normas de inferior jerarquía para aplicar principios, valores y derechos constitucionales, y de aplicarlos en aras de protegerlos y garantizarlos. En relación con los parámetros de interpretación constitucional para la administración, la jurisprudencia de esta Corporación ha establecido que (i) la Constitución es la norma de normas, **(ii) su interpretación definitiva corresponde a la Corte Constitucional, de conformidad con el art. 241 Superior. (iii) que por tanto al ser la guardiana de la integridad y supremacía de la Constitución, la interpretación que haga de ella es vinculante para todos los operadores jurídicos, administrativos o judiciales;** y (iv) que el nivel de vinculatoriedad del precedente judicial es absoluto en el caso de las autoridades administrativas, quienes no gozan de la autonomía que le corresponde a los jueces. A este respecto ha dicho la Corte: **“La Constitución Política es una norma. Por lo mismo, su aplicación y respeto obliga a un constante ejercicio hermenéutico para establecer su sentido normativo. La función definitiva en esta materia corresponde a la Corte Constitucional, conforme se desprende del artículo 241 de la Constitución. Así, al ser guardiana de la supremacía e integridad de la Carta, la interpretación que la Corte haga del texto constitucional es vinculante para todos los operadores jurídicos, sea la administración o los jueces”.** En suma, en relación con **la obligatoriedad y alcance de la doctrina constitucional, la jurisprudencia de esta Corte ha aclarado que esta deviene de que la Constitución es norma de normas, y el precedente constitucional sentado por la Corte Constitucional como guardiana de la supremacía de la Carta tiene fuerza vinculante no sólo para la interpretación de la Constitución, sino también para la interpretación de las leyes que obviamente debe hacerse de conformidad con la Carta,** por eso, las sentencias de la Corte Constitucional constituyen para las autoridades administrativas

*una fuente obligatoria de derecho*⁴. (Subrayados y negrillas fuera del texto original).

En igual sentido, el Consejo de Estado ha reconocido que la Corte Constitucional es el intérprete autorizado de la Carta Política y que, en consecuencia, la jurisprudencia constitucional es vinculante para todos los operadores jurídicos, administrativos y judiciales. Veamos.

Las sentencias que dicta la Corte Constitucional, en ejercicio de la función de guardiana de la Constitución Nacional, constituyen precedente no solo vinculante sino obligatorio para todos los funcionarios judiciales y la comunidad en general⁵. (Subrayado y negrillas fuera del texto original).

Las providencias que profiere la Corte Constitucional, en los términos de la sentencia C-085 de 1995⁶, son un criterio vinculante de la labor judicial.

En dicho fallo se definió con suma claridad que el juez constitucional como intérprete autorizado de la Constitución al desentrañar el sentido o contenido de una norma constitucional o al aplicarla directamente a un caso concreto genera lo que se denomina doctrina constitucional la que, por su naturaleza, tiene un carácter vinculante en razón del carácter normativo de la Constitución, pues en aquella se interpreta la norma fundamental, interpretación que debe ser acatada por los jueces, porque de no hacerlo, se desconocería la norma fundamental misma. (...)

*Lo anterior significa que cuando la Corte Constitucional, en ejercicio de sus competencias, fija el alcance de una norma a partir de los presupuestos constitucionales o la aplica de un determinado modo a un caso concreto, no está generando jurisprudencia, **está fijando doctrina constitucional que, por envolver la interpretación de la Constitución, tiene un carácter vinculante y obligatorio para todos los jueces de la República, sin distinguir alguno** (...)⁷.*

Teniendo en cuenta lo anterior, el presente trabajo se ocupa de analizar la jurisprudencia que la Corte Constitucional ha sentado sobre los artículos 338 y

4 Corte Constitucional. Sentencia C-539 de 2011. Magistrado Ponente: Luis Ernesto Vargas Silva.

5 Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 6 de marzo de 2014, expediente: 18866, C.P.: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

6 Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-085 de 1993. Magistrado ponente, doctor Carlos Gaviria Díaz.

7 Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Quinta. Sentencia del 25 de febrero de 2016, expediente: 2078052, C.P.: Alberto Yepes Barreiro.

363 superiores, dado que esa jurisprudencia constituye la interpretación autorizada de las disposiciones constitucionales en comento y, en consecuencia, debe ser observada por todas las demás autoridades, administrativas o judiciales, al momento de aplicar las citadas normas superiores. Para el efecto, y teniendo en cuenta la limitación de extensión del presente artículo, se hará una breve referencia a los principales pronunciamientos de la Corporación sobre el tema, específicamente a las precisiones generales que sobre el alcance y sentido de los artículos 338 y 363 superiores hizo la Corte en cada uno de ellos y se citarán algunos apartes que la autora considera pertinentes, sin perjuicio de invitar al lector, para una mejor comprensión de la línea jurisprudencial esbozada por la Corte, a consultar el texto completo de cada una de las sentencias que se mencionan y a reparar, en cada caso, cuáles fueron las disposiciones demandadas y las importantísimas consideraciones que hizo la Corte sobre cada una de ellas en particular⁸.

1. Sentencia C-549 de 1993. Magistrado Ponente: Vladimiro Naranjo Mesa

En este pronunciamiento, la Corte Constitucional realizó un interesante análisis sobre la *esencia* del principio de *irretroactividad tributaria* consagrado en el artículo 363 constitucional y su *finalidad*⁹. Precisó que la esencia y finalidad de la *irretroactividad tributaria*, es dotar de seguridad el ordenamiento jurídico, mediante la imposibilidad de afectar situaciones jurídicas consolidadas, “salvo que se prescriba un efecto más perfecto tanto para el sujeto de derecho, como para el bien común, de manera concurrente, caso en el cual la retroactividad tiene un principio de razón suficiente para operar”. Así las cosas, la *irretroactividad tributaria*, prin-

8 En el mismo sentido, se invita al lector a consultar la Obra *El principio de Irretroactividad en Materia Tributaria*, en el cual la autora del presente artículo realiza un análisis mucho más profundo de las sentencias de la Corte Constitucional sobre la materia que abarca el estudio de más pronunciamientos de los que se abordan en el presente artículo y donde, además, se analiza la jurisprudencia del Consejo de Estado sobre el tema hasta el 2017 (vigencia cuando se publicó el libro).

9 Al respecto, se invita al lector a dirigirse al texto completo de la sentencia. En todo caso, se resaltan los siguientes apartes: *La esencia del principio de irretroactividad de la ley tributaria es la imposibilidad de señalar consecuencias jurídicas a actos, hechos o situaciones jurídicas que ya están formalizados jurídicamente, salvo que se prescriba un efecto más perfecto tanto para el sujeto de derecho, como para el bien común, de manera concurrente, caso en el cual la retroactividad tiene un principio de razón suficiente para operar. Pues lo imperfecto siempre se sujeta a lo más perfecto, dada la naturaleza perfectible de la legalidad.*

3.3 La finalidad de la irretroactividad. Es el sentido teleológico del principio, es decir, el para qué existe. La respuesta es para dar seguridad al ordenamiento jurídico. (...) La naturaleza jurídica del principio de irretroactividad es la premisa según la cual, en la generalidad de las circunstancias se prohíbe, con base en la preservación del orden público y con la finalidad de plasmar la seguridad y estabilidad jurídicas, que una ley tenga efectos con anterioridad a su vigencia, salvo circunstancias especiales que favorezcan, tanto al destinatario de la norma como a la consecución del bien común, de manera concurrente.

cipio consagrado en el artículo 363 constitucional, encuentra su razón de ser en la *seguridad jurídica* y en la necesidad de tutela de las situaciones jurídicas consolidadas y los derechos adquiridos.

Desde ya se advierte que en Colombia la única excepción al principio de *irretroactividad tributaria* contemplado en el artículo 363 constitucional está constituido por el principio de *favorabilidad*, rector en materia sancionatoria. Este principio fue expresamente consagrado en la ley de nuestro país por primera vez mediante el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 y, actualmente, está previsto en el artículo 640 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por la Ley 1819 de 2016, y cuyo texto, en lo pertinente, se transcribe a continuación:

Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio. *Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente Estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo (...)*

Parágrafo 5°. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior".

De acuerdo con la norma, en materia sancionatoria es posible aplicar una norma posterior a la ocurrencia de los hechos que dan lugar a la sanción, cuando esta sea más favorable al contribuyente. En este punto es importante anotar que, incluso con anterioridad a la acogida del principio de *favorabilidad* en materia sancionatoria tributaria, buena parte de la doctrina tanto nacional como extranjera ya defendía la aplicación del principio de retroactividad de lo favorable en materia sancionatoria tributaria, en virtud del principio de justicia o por considerar que al derecho tributario sancionador le son aplicables los principios propios del derecho penal. Veamos, para confirmarlo, algunos ejemplos:

Atendiendo su finalidad sancionadora, la doctrina propugna por la aplicación del principio de retroactividad favorable, el cual –sin duda alguna– traduce efectivamente el principio de justicia, porque la eliminación o disminución del quantum de una sanción implica que el legislador ha revisado el asunto, considerando muy seguramente que a la luz de una situación posterior la norma anterior resultaba exagerada¹⁰. (Subrayados y negrillas fuera del texto original).

10 Ruth Yamile Salcedo Younes y Alix Adriana Llanes Arenas. *Principios tributarios de rango constitucional. Principio de reserva de ley y de irretroactividad en Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios en honor de Andrea Amatucci*; Página 190. Temis-Jovene; Bogotá-Nápoli. (2011).

*Viene ahora la cuestión de determinar si las normas sobre contravenciones tributarias están reguladas por los principios rectores del derecho penal o del tributario. **La cuestión reviste mucha importancia práctica, especialmente por lo que mira al principio de la favorabilidad, pues conforme a él la reforma de la norma penal en un sentido benigno obliga a dar aplicación a la norma menos onerosa para el contribuyente, aunque sea posterior al hecho que se juzga** (...) El hecho de que las sanciones establecidas en la ley tributaria tengan por objeto principal el cumplimiento de ésta, no significa que tales normas punitivas sean en su esencia derecho tributario, pues es propio del derecho penal apoyar el cumplimiento de otras ramas del derecho, sin que por ello pierda su naturaleza punitiva (...) Aunque la doctrina no es unánime, sí existen opiniones muy importantes en el sentido de que las normas sancionatorias de las leyes tributarias son esencialmente derecho penal¹¹ (Subrayados y negrillas fuera del texto original).*

Los principios normados no son nada diferente de la concreción o desarrollo de las garantías generales contenidas en el artículo 29 de la Constitución Política (se refiere el autor a los principios adoptados por la Ley 1607 de 2012 en materia sancionatoria-tributaria) (...) **A pesar de que estos principios fueron legalmente establecidos para efectos tributarios hace pocos años, desde su consagración constitucional tienen vigencia y deben ser aplicados. En efecto, frente a la ley son atemporales, porque su origen constitucional hace que se entiendan incorporados al ordenamiento jurídico de manera permanente, no siendo posible sostener que tienen una fecha de “entrada en vigencia”, aun a pesar de que el legislador, para imprimirles mayor fuerza vinculante, decidió incluirlos en una norma incorporada en una ley con vigencia propia. Así, los principios de derecho sancionador tributario han tenido existencia previa a su normativización legal, no siendo posible condicionar su aplicación a la vigencia de la ley donde fueron convertidos en norma legal. Por esta razón son aplicables a situaciones jurídicas no consolidadas surgidas con anterioridad a la vigencia de la Ley 1607 de 2012¹².** (Subrayados y negrillas fuera del texto original).

11 Juan Rafael Bravo Arteaga; *Nociones fundamentales de Derecho Tributario*. Tercera edición. Págs. 63 a 67. Legis, Bogotá (2000).

12 Paul Cahn Speyer Wells; *Derecho Crítico: Perspectiva Tributaria*; Págs. 323 a 325. Temis, Bogotá. (2016).

2. Sentencia C-185 de 1997. Magistrado Ponente: José Gregorio Hernández Galindo

En este pronunciamiento, la Corte precisó que cuando la modificación o derogación de normas tributarias de período favorece al contribuyente, la nueva norma tiene aplicación general inmediata y no está sujeta a la limitación de aplicabilidad prevista en el artículo 338 constitucional, toda vez que esta es una norma garantista plasmada por el constituyente en beneficio del contribuyente¹³. Se resaltan los siguientes apartes del pronunciamiento:

Estas normas constitucionales (se refiere la Corte a los artículos 338 y 363 de la CP) plasman garantías en beneficio de los contribuyentes, pues tienen origen en la necesidad de evitar que un Estado fiscalista abuse de su derecho de imponer tributos y pretenda dar a las normas que los plasman efectos hacia el pasado. Se trata, entonces, de normas favorables al contribuyente y como tales deben ser interpretadas y aplicadas. Así lo entendió esta Corte en Sentencia C-149 del 22 de abril de 1993 (M.P.: Dr. José Gregorio Hernández Galindo), en la cual advirtió: “El fundamento jurídico de las aludidas limitaciones al poder del Congreso, las asambleas y los concejos no es otro que el criterio de justicia, preconizado por la Constitución desde su Preámbulo. Como en el caso de la imposición de sanciones, la de tributos requiere la predeterminación de los mismos y de las reglas exigibles a los contribuyentes a objeto de evitar el abuso del gobernante y de permitir a quienes habrán de pagarlos la planeación de sus propios presupuestos y la proyección de sus actividades tomando en consideración la carga tributaria que les corresponderá asumir por razón de ellas. La persona debe estar preparada para cancelar el impuesto y, por tanto, sufre daño cuando la imposición de gravámenes cubre situaciones o hechos que ya están fuera de su control y previsión (...).”

De allí dedujo la Corte el principio que inspiró su Fallo C-527 del 10 de octubre de 1996 (M.P.: Dr. Jorge Arango Mejía), en el que se dijo: “(...) Si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad, sí puede aplicarse en el mismo período sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución. La prohibición contenida en esta norma está encaminada a impedir que se aumenten las cargas al contribuyente, modificando las regulaciones en relación con períodos vencidos o en curso. La razón de la prohibición es elemental: el que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe”. Así, pues, las derogaciones

13 Al respecto, se invita al lector a dirigirse al texto completo de la sentencia.

tributarias, cuando benefician al contribuyente, tienen efecto general inmediato y, por lo tanto, principian a aplicarse a partir de su promulgación, a menos que el legislador, de manera expresa, advierta lo contrario.

Con el análisis efectuado por la Corporación se dejó claro que el efecto general inmediato de las normas que regulan tributos de período favorables al contribuyente implica que la nueva disposición se aplique a todas las situaciones acaecidas durante el período gravable, incluyendo aquellas ocurridas con anterioridad a su entrada en vigencia, que tengan incidencia en la obligación tributaria que se consolida al finalizar el período gravable, a menos que el legislador expresamente disponga lo contrario.

Al respecto, es del caso precisar lo siguiente: antes de transcurrido el período, la obligación tributaria no ha nacido a la vida jurídica y por lo mismo puede el legislador modificar elementos del tributo sin que con ello esté desconociendo derechos adquiridos o situaciones consolidadas. Entender lo anterior es de vital importancia por cuanto, en últimas, la ley preexistente a la configuración de la obligación tributaria es precisamente aquella que esté vigente cuando finaliza el período gravable y se consolida el impuesto. Es por ello que muchos autores a nivel mundial no se refieren en estos casos siquiera a la aplicación *retrospectiva* de las normas, sino simplemente a la aplicación inmediata de las disposiciones jurídicas tributarias que regulan tributos de período, en el entendido de que solo se aplican respecto de obligaciones tributarias que nacen luego de que la nueva ley ha sido expedida y promulgada y cuando se consolida el período gravable previsto por el legislador.

Pero en realidad no solo estamos en estos casos ante un simple efecto general inmediato de las normas, porque es indudable que su aplicación reviste cierto grado de retrospectividad, en lo que tiene que ver con los hechos relevantes para la configuración del impuesto que ocurrieron con anterioridad a la entrada en vigencia de la nueva disposición. Si bien estos hechos anteriores no tienen independencia en sí mismos ni se pueden considerar en forma aislada, por cuanto el hecho generador del tributo se constituye por todas las situaciones acaecidas en un determinado período, sin que sea factible fraccionar su ocurrencia porque la generación del impuesto ocurre una única vez, cuando culmina el período respectivo, es innegable que el tributo, como situación jurídica, sí comienza su consolidación desde que se inicia el período gravable, aun cuando esta solo culmine cuando finalice.

La obligación tributaria de período tiene un proceso temporal de consolidación, y, en consecuencia, la aplicación a todo el período de nuevas normas promulgadas durante el transcurso del mismo constituye ciertamente la aplicación

con efecto general inmediato de la nueva norma, pero con cierto grado de retrospectividad, en lo que tiene que ver con los hechos ocurridos antes de la entrada en vigencia de la disposición.

3. Sentencia 006 de 1998. Magistrado Ponente: Antonio Barrera Carbonell

En este pronunciamiento la Corte no solo aclara que la *irretroactividad* tributaria está expresamente proscrita desde la promulgación de la Constitución de 1991, sino que también precisa que el artículo 338 constitucional proscribía la aplicación *retrospectiva* de normas regulatorias de tributos de período cuando sean desfavorables al contribuyente, con lo cual se elevó a canon constitucional la noción de *período fiscal* como referente para definir, cuando sea el caso, la aplicación de toda nueva ley sobre la materia. Así las cosas, la Corte aclara que la expresión *período siguiente* contenida en el artículo 338 superior es equivalente a *período gravable*. En su análisis, la Corporación insiste en que la voluntad del Constituyente al incorporar el artículo 338 constitucional fue la de impedir la arbitrariedad fiscalista y proteger los derechos de los constituyentes, por lo cual la norma no es aplicable cuando la modificación del tributo de período favorece al contribuyente, caso en el cual la nueva disposición tiene efecto general inmediato, a menos que el legislador expresamente disponga lo contrario¹⁴. Se resaltan del pronunciamiento los siguientes apartes:

La nueva Constitución incorporó en materia tributaria importantes modificaciones, especialmente dos regulaciones que lograron superar la inseguridad que antes existía y que dieron lugar, no pocas veces, a una práctica injusta, en ejercicio de la cual podía el legislador intempestivamente establecer o modificar una carga tributaria por fuera de la propia capacidad del contribuyente para planear y adoptar las previsiones que le permitieran asumirla. La primera de ellas consagra como uno de los principios del sistema impositivo, el de que “las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad” (C.P. 363). Y la otra, que es una forma de aplicación del mismo principio, aunque dentro de unos perfiles propios, dispone que “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 (C.P. art. 338, inc. 3).

14 Al respecto, se invita al lector a dirigirse al texto completo de la sentencia.

Esta última disposición elevó a canon constitucional la noción de período como un instrumento para regular la aplicación de los tributos (...)

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

La Corte Constitucional ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre el particular y su criterio constante sobre el tema ha sido, el de que no es aplicable, para estos casos, el inciso 3 del art. 338, por razones de justicia y equidad (...)

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

- Al limitarse en el tiempo la aplicación inmediata de una norma que regula un impuesto de período se busca favorecer al contribuyente, así sea en desmedro del erario, para defender en cierta medida el patrimonio de aquél y otorgarle la elemental oportunidad de que programe el gasto y ordene los medios que le permitan asumir su costo. En eso no hay nada de extravagante ni censurable, y por el contrario, ello responde a finalidades que se adecuan al principio de equidad y al de una justicia tributaria claramente cifrada sobre la realidad social. Todo lo expuesto lleva a concluir en que el artículo 338 superior constituye ciertamente una regulación exclusivamente dirigida a la imposición de tributos, es decir, al diseño y establecimiento de una carga fiscal, de manera que no es aplicable cuando el legislador pretende, por el contrario, modificar o suprimir tales obligaciones.

Por lo mismo, las normas que derogan tributos o establecen medidas que eximen o disminuyen de tales obligaciones a los contribuyentes, tienen efecto general inmediato y principian a aplicarse a partir de la promulgación

de la norma que las establece, salvo, por supuesto, que el legislador expresamente haya establecido reglas específicas para su vigencia.

De acuerdo con las consideraciones esbozadas por la Corporación resulta absolutamente claro que la proscripción de irretroactividad, contenida en el artículo 363 superior, es absoluta (la única excepción es en materia sancionatoria-tributaria, como se explicó anteriormente en este escrito), mientras que la limitación a que alude el artículo 338 constitucional no lo es. En efecto, el artículo 338 constitucional solo se aplica cuando las nuevas normas regulatorias de tributos de período hacen más gravosa la situación del contribuyente, pero no cuando la nueva norma lo favorece, caso en el cual sus efectos son inmediatos y retrospectivos, a menos que el legislador disponga lo contrario.

4. Sentencia C-926 de 2000. Magistrado Ponente: Carlos Gaviria Díaz

En esta oportunidad, la Corte precisó que el principio de *irretroactividad* de la ley está íntimamente ligado con los derechos adquiridos, es decir, aquellas situaciones individuales y subjetivas que se han creado y definido bajo el imperio de una ley y, por esa razón, han generado a favor de sus titulares un derecho subjetivo que debe ser respetado por las modificaciones legislativas posteriores. En su análisis, la Corporación aclaró que la institución de los derechos adquiridos solo es aplicable en el derecho privado, mientras que en el derecho público es ***más apropiado hablar de situaciones jurídicas consolidadas y que, en ese sentido, el principio de irretroactividad tributaria*** protege las situaciones jurídicas consolidadas al amparo de una ley anterior.

Adicionalmente, la Corporación precisó que no hay retroactividad cuando una nueva norma limita en el tiempo el ejercicio de un derecho adquirido con anterioridad, sino que, por el contrario, el establecimiento de un límite temporal hacia futuro tutela el derecho que se adquirió por el contribuyente y reglamenta, a futuro, su ejercicio.

De este pronunciamiento es pertinente destacar que la Corte reconoce que el principio de irretroactividad de la ley tributaria de ninguna manera puede ser concebido como un impedimento para que el legislador modifique o derogue la normativa tributaria bajo el legítimo ejercicio de la facultad legislativa que le confiere la Constitución y que es claro que el principio de irretroactividad tributaria en materia alguna pretende perpetuar la legislación tributaria y volverla estática, sino que únicamente tiene por objeto garantizar que las situaciones jurídicas que se consolidaron bajo el amparo de una determinada ley no sean desconocidas

por una ley posterior, por lo cual no tiene cabida su aplicación en los casos en que no hay tal desconocimiento. Sin perjuicio de invitar al lector a dirigirse al texto completo de la sentencia, se resaltan los siguientes apartes del pronunciamiento en análisis:

La institución de los derechos adquiridos propiamente tales, solamente se aplica en el derecho privado pues en el derecho público la doctrina y la jurisprudencia consideran que es más apropiado hablar de situaciones jurídicas consolidadas. Esta diferencia adquiere mayor relevancia cuando se trata de disposiciones de carácter tributario. Por ello señaló la Corte en sentencia anterior, que “en este campo no existe el amparo de derechos adquiridos pues la dinámica propia del Estado obliga al legislador a modificar la normatividad en aras de lograr el bienestar de la colectividad en general; en consecuencia, nadie puede pretender que un determinado régimen tributario lo rija por siempre y para siempre, esto es, que se convierta en inmodificable”. Pero también dejó claramente establecido que “las leyes tributarias no son retroactivas, de manera que los efectos producidos por la ley tributaria en el pasado debe respetarlos la ley nueva, es decir, que las situaciones jurídicas consolidadas no pueden ser desconocidas por la ley derogatoria, porque la conducta del contribuyente se adecuó a lo previsto en la norma vigente para el periodo fiscal respectivo y de acuerdo con las exigencias allí impuestas” (sent. C-393/96 M.P. Carlos Gaviria Díaz).

(...)

Pretender que las normas que consagraban el beneficio tributario del descuento rigieran por siempre y para siempre, esto es, eternamente, sería no sólo impedir al legislador cumplir una de sus funciones: reformar y derogar las leyes preexistentes, sino también convertir la legislación tributaria en inmodificable, lo cual no se aviene con la Constitución, con el dinamismo propio del Estado, ni con la realidad social y las políticas tributarias, especialmente, variables.

(...)

Así las cosas, el término de cinco (5) períodos gravables como límite para que los contribuyentes hagan efectivo el descuento tributario que, se repite fue derogado, sobre los saldos que tuvieran pendientes a la fecha de vigencia de la ley 488/98, se muestra razonable y justo. No se olvide que, según el artículo 104 de la ley 223/95, el contribuyente estaba obligado a descontar la totalidad del impuesto pagado en el mismo ejercicio y solamente, el saldo que hubiere quedado después de esta operación, podía descontarse

en los ejercicios siguientes. Entonces, son estos valores a los que alude la norma demandada. (...)

Para terminar, es pertinente señalar que la expresión demandada, como bien lo afirma el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, no está modificando o suprimiendo beneficios fiscales que hubiesen sido solicitados como tales por los contribuyentes, sino simplemente estableciendo una limitación hacia el futuro para hacerlos efectivos, limitación que debe comenzar a regir en el año gravable de 1999, por aplicación del artículo 338 de la Constitución, que consagra la vigencia de normas relativas a impuestos de período. Una cosa es modificar la situación jurídica consolidada para los contribuyentes y otra, la reglamentación hacia el futuro del ejercicio de un derecho consagrado en favor de los mismos.

De otra parte, debe insistir la Corte que si bien el legislador puede modificar o derogar la legislación preexistente, ello sólo es posible en la medida en que no desconozca situaciones jurídicas consolidadas al amparo de normas anteriores, lo que no ha ocurrido en el presente caso, pues como se ha demostrado, ellas han sido expresamente protegidas, y la ley a la que pertenece la norma acusada, no tiene carácter retroactivo.

5. Sentencia C-430 de 2009. Magistrado Ponente: Juan Carlos Henao

En esta oportunidad, la Corte Constitucional reiteró que el principio de *irretroactividad de las normas tributarias* se plasmó en la Constitución colombiana como medida de protección del principio de seguridad jurídica. En ese sentido, la esencia del principio de *irretroactividad* en materia tributaria es la imposibilidad de asignar consecuencias jurídicas a situaciones jurídicas que se han consolidado bajo la vigencia de una ley anterior, salvo que se prescriba un efecto más perfecto tanto para el sujeto de derecho como para el bien común, de manera concurrente. Así las cosas, la *irretroactividad* tributaria, consagrada en el artículo 363 de la Constitución Política, no solo protege al contribuyente de actuaciones arbitrarias por parte de las autoridades, sino también al Estado, como sujeto beneficiario del tributo, al impedir que, una vez generada la obligación tributaria, se puedan modificar sus efectos. De ahí que la *retroactividad in bonus*, aplicable en el ámbito penal, en materia tributaria no sea de recibo (salvo en lo que tiene que ver con el derecho tributario sancionatorio, en el cual el principio de favorabilidad tiene plena aplicabilidad y constituye una excepción al principio de *irretroactividad tributaria*), por cuanto, aun cuando la nueva norma sea más favorable al contri-

buyente, de aplicarse a situaciones jurídicas consolidadas con anterioridad a su vigencia, desconocería los derechos adquiridos del Estado como sujeto activo del tributo en abierto desconocimiento del artículo 53 superior y en total desmedro del principio de *seguridad jurídica*.

Adicionalmente, la Corte reiteró que la aplicación de nuevas normas que regulan tributos de período en el mismo ejercicio en que entran a regir no constituye una aplicación *retroactiva* de la norma, sino simplemente una aplicación *retrospectiva* con efectos en situaciones jurídicas que están en proceso de configuración. Mientras la retroactividad implica el desconocimiento de situaciones jurídicas consolidadas, lo que justifica su prohibición absoluta mediante el artículo 363 constitucional, la retrospectividad no implica tal desconocimiento, razón por la cual la prohibición de aplicación retrospectiva de las normas tributarias, contenida en el artículo 338, no se consagró por la necesidad de proteger *derechos adquiridos* o *situaciones jurídicas consolidadas*, sino, exclusivamente, por razones de tipo garantista que favorecen al contribuyente. Al respecto, la Corte recordó que la razón de ser del artículo 338 constitucional es proteger al contribuyente de sorpresivos cambios en la legislación tributaria que hagan más gravosa su situación y permitirle prever, con suficiente antelación, las consecuencias impositivas de sus actos, mediante el diferimiento de la aplicación de normas que regulan tributos de período. Así, siendo una norma eminentemente garantista, su aplicación solo tiene sentido cuando la nueva norma es más gravosa para el contribuyente. Por el contrario, cuando la nueva norma es favorable al contribuyente, la prohibición contenida en el artículo 338 superior no es aplicable y, en consecuencia, la nueva norma se aplica para todo el período en el cual fue promulgada, a menos que el legislador disponga cosa distinta.

Lo anterior halla clara justificación, en especial en lo que atañe a los impuestos, en que la obligación tributaria es *ex lege*, no entraña fundamento distinto al *deber de contribuir* y a la *capacidad contributiva* y no supone contraprestación o contrapartida específica a favor del contribuyente. Por eso, porque han de pagar simple y llanamente en desarrollo del deber de contribuir, pero sin recibir nada a cambio, tiene pleno sentido el alcance garantista que la Corte Constitucional le ha dado al artículo 338 de la Constitución, el cual además está en plena consonancia con la historia de la consagración de esa disposición en nuestra Carta Política¹⁵¹⁶.

Se resaltan los siguientes apartes del pronunciamiento:

15 Al respecto, véase María Catalina Plazas Molina; *El principio de irretroactividad tributaria*; Págs. 13-17. Editorial Temis, Bogotá. (2017).

16 Al respecto, se invita al lector a dirigirse al texto completo de la sentencia.

“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, evitando de esta manera que los sujetos pasivos de la obligación tributaria y, aún los beneficiarios del gravamen, puedan ser tomados por sorpresa, lo que a su turno garantiza la realización del principio de legalidad (...) la jurisprudencia de esta Corte, en desarrollo del principio de favorabilidad, mantiene la línea jurisprudencial asumida por la Corte Suprema Justicia con anterioridad a la expedición de la Constitución de 1991, al autorizar la aplicación inmediata de modificaciones que beneficien al contribuyente respecto de los denominados tributos de período, es decir, siempre que los hechos económicos gravados no se hayan consolidado, caso en el cual se está frente al fenómeno de retrospectividad de la ley y no de irretroactividad propiamente dicha, lo cual significa que se deja a salvo la prohibición de aplicación retroactiva de la ley tributaria contenida en el artículo 363 Superior.

Esta posición jurisprudencial resulta justa y equitativa para el contribuyente, en la medida que la prohibición señalada por el artículo 338 Constitucional relativa a impuestos de período, sólo tendrá aplicación cuando la nueva disposición de que se trate haga más gravosa la posición del contribuyente. Cuando, por el contrario, la hace más favorable, opera el efecto general inmediato y es aplicable la nueva ley respecto de todo el período gravable que se encuentre en curso en el momento de su entrada en vigencia”.

6. Sentencia C-635 de 2011. Magistrado Ponente: Jorge Iván Palacio Palacio

En esta oportunidad la Corte, además de realizar un juicioso estudio sobre la naturaleza del principio de *irretroactividad en materia tributaria*, se ocupó de precisar cuándo se entiende que una norma tributaria es retroactiva, lo cual no solo tiene que ver con la regulación del hecho generador, sino con cualquier otro elemento de la obligación tributaria. Por ejemplo, en el caso analizado por la Corte, se estudiaba la constitucionalidad de algunos incisos del artículo 10 de la Ley 1430 de 2010, específicamente los siguientes:

ARTÍCULO 10°. TARIFAS DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO

(...)

Para efectos de lo dispuesto en el artículo 293-1 las sociedades que hayan efectuado procesos de escisión durante el año gravable 2010, deberán sumar los patrimonios líquidos poseídos a 1 de enero de 2011 por las sociedades escindidas y beneficiarias con el fin de determinar su sujeción al impuesto. Cuando la sumatoria de los patrimonios líquidos poseídos a 10 de enero de 2011 sea igual o superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000) (...)

Así mismo, para efectos de lo dispuesto en el artículo 293-1 las personas naturales o jurídicas que, de conformidad con la Ley 1258 de 2008, hayan constituido sociedades por acciones simplificadas durante el año gravable 2010, deberán sumar los patrimonios líquidos poseídos a 10 de enero de 2011 por las personas naturales o jurídicas que las constituyeron y por las respectivas SAS, con el fin de determinar su sujeción al impuesto. Cuando la sumatoria de los patrimonios líquidos poseídos a 1 de enero de 2011 sea igual o superior a tres mil millones de pesos (\$ 3.000.000.000) (...).

Nótese que con el hecho generador previsto en la norma no había, a primera vista, problemas de *retroactividad*, toda vez que la norma regulatoria del impuesto fue expedida el 29 de diciembre de 2010 y el impuesto al patrimonio se causaba solo hasta el 1.º de enero de 2011. Pero sí se presentaron, en forma ostensible, respecto de las situaciones jurídicas pretéritas (escisión y constitución de sociedades que tuvieron lugar antes de su entrada en vigencia e incidieron, o pudieron haber incidido, en la sujeción pasiva al impuesto. En efecto, al establecer que no solo estaban sujetos al impuesto las personas que a 1.º de enero de 2011 tuvieran patrimonios iguales o superiores a \$3.000.000.000, sino también las sociedades que durante el año 2010 se hubieran escindido y cuyos patrimonios a 1.º de enero de 2011, sumados al de las sociedades beneficiarias de la escisión, superaran el tope previsto para la sujeción pasiva. En igual sentido, la norma precisaba que las personas que hubieran constituido durante el año 2010 sociedades por acciones simplificadas, deberían, para efectos de determinar su sujeción pasiva, sumar, a 1.º de enero de 2011, sus patrimonios y el de las sociedades por acciones simplificadas. Entonces, la norma tributaria incidía, para efectos de la causación del tributo, en situaciones consolidadas antes de su entrada en vigencia, específicamente las escisiones y constituciones de sociedades por acciones simplificadas que hubieran tenido lugar en el año 2010, desconociendo los efectos de tales operaciones, las cuales fueron legítimamente celebradas al amparo de leyes anteriores: la fragmentación patrimonial entre dos o más personas, para en su lugar, disponer que los patrimonios resultantes debían sumarse para efectos de la determinación de la sujeción pasiva al impuesto, como si la operación

en cuestión no hubiere existido y no se hubiere configurado plenamente antes de la entrada en vigor de la Ley 1430 de 2010. De ahí que haya sido correcta y totalmente ajustada a derecho la decisión que finalmente tomó la Corporación de declarar la exequibilidad condicionada de la norma para precisar que solamente se deberían sumar los patrimonios líquidos generados por las escisiones y las constituciones de sociedades SAS que hubieren tenido lugar con posterioridad a la entrada en vigencia de la disposición, es decir, los días 30 y 31 diciembre de 2010.

Dijo en esa oportunidad la Corte:

Trasladadas las anteriores consideraciones al asunto bajo examen, la Corte advierte que el artículo 10 de la Ley 1430 de 2010, en los incisos demandados, no solamente regula las consecuencias fiscales de las escisiones y de la constitución de Sociedades por Acciones Simplificadas ocurridas con posterioridad a su entrada en vigencia (29 de diciembre de 2010). También pretende incidir en aquellos mismos actos mercantiles que hubieren sido celebrados durante todo el año gravable 2010, con lo cual proyecta sus efectos a situaciones jurídicas consolidadas antes de su promulgación, es decir, de manera retroactiva.

Recuérdese que **el principio de irretroactividad no sólo se vulnera cuando se altera hacia el pasado el hecho generador, sino también “cuando una ley modifique cualquiera de los aspectos o elementos que delimitan la obligación tributaria (sujetos pasivos, base de cálculo, alícuota, etc.) y pretenda incidir sobre hechos o situaciones configurados antes de la fecha de su entrada en vigor”**, precisamente como ocurre en esta oportunidad al tratar de cambiar, en perjuicio del contribuyente, las consecuencias fiscales de los actos de escisión o de creación de sociedades por acciones simplificadas.

Para la Sala no es válido el argumento según el cual las normas acusadas son garantes del artículo 363 Superior al haber sido expedidas antes de acontecer el hecho económico desencadenante de la obligación tributaria (la posesión de riqueza a 1º de enero de 2011), ya que en todo caso buscan modificar las consecuencias y los efectos jurídicos de actos plenamente configurados antes de la promulgación y entrada en vigencia de la nueva ley.

Es importante precisar que la Ley 1370 de 2009 –creadora del gravamen–, impulsó la constitución de Sociedades por Acciones Simplificadas, así como las escisiones societarias, al excluir de la base gravable

del impuesto al patrimonio el valor poseído en acciones y aportes de sociedades nacionales, de manera que ese beneficio tributario se adquirió respecto de hechos económicos debidamente consolidados bajo el imperio de la citada ley y, por lo mismo, no podría ser desconocidos por la aplicación retroactiva de una ley posterior que eliminara el beneficio.

En general se dice que una ley es retroactiva cuando tiene efectos o alcance hacia el pasado, modificando las consecuencias previstas en un régimen jurídico anterior: **“En términos muy amplios se entiende que una ley es retroactiva cuando proyecta sus efectos sobre el pasado o –con mayor rigor técnico– cuando modifica los efectos jurídicos de hechos o situaciones ocurridos en el pasado. Es decir, cuando les otorga efectos jurídicos que son distintos de los que les otorgaba a esos hechos o situaciones del pasado la ley vigente en el momento en que ellos ocurrieron o se configuraron”.**

En cuanto al principio de irretroactividad tributaria, se han elaborado importantes y diversas teorías para explicar cuándo una norma es retroactiva (teoría de los derechos adquiridos, de los hechos cumplidos, de las situaciones individuales subjetivas, de las situaciones legales u objetivas, de las situaciones jurídicas consolidadas, de la fase dinámica o estática de las situaciones jurídicas, entre otras). Todas ellas pretenden ofrecer a los contribuyentes y a la sociedad en general cotas mínimas de seguridad jurídica en torno a los efectos fiscales de los hechos, actos o situaciones económicas (...)

Aplicando los conceptos generales de retroactividad de las leyes al ámbito tributario, se entiende que una norma tiene efectos retroactivos cuando crea un gravamen, lo suprime o modifica alguno de los elementos del hecho generador y busca “incidir sobre hechos o situaciones ya ocurridos o configurados con anterioridad al momento en que la ley entra en vigencia”. Otra hipótesis se presenta cuando la ley modifica cualquiera de los demás elementos que delimitan la obligación tributaria, “y pretende incidir sobre hechos o situaciones configurados antes de la fecha de su entrada en vigor”¹⁷. (Subrayados y negrillas fuera del texto original).

En relación con el principio de *irretroactividad tributaria*, la Corte precisó con acierto que no solo se vulnera cuando se altera hacia el pasado el hecho generador, sino también cuando una ley modifica cualquiera de los aspectos o elementos

17 Corte Constitucional. Sentencia C-635 de 2011. Magistrado Ponente: Jorge Iván Palacio Palacio.

que delimitan la obligación tributaria y pretende incidir sobre hechos o situaciones configurados antes de la fecha de su entrada en vigor. La anterior aclaración es de suma importancia por cuanto debe tenerse presente, al analizar el principio de *irretroactividad tributaria*, que la obligación tributaria se compone de varios elementos, todos los cuales deben estar plenamente definidos con anterioridad en atención al principio de *certeza y predeterminación del tributo*, y no pueden, de manera alguna, modificar situaciones jurídicas consolidadas con anterioridad. Así, todos los elementos de la obligación tributaria (sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa) no solo deben estar plenamente definidos antes de la acusación del tributo, sino que, además, su determinación no puede afectar situaciones jurídicas consolidadas en el pasado, cuando la norma correspondiente no regía aún.

Este pronunciamiento deja claro que no solo hay retroactividad tributaria, en los términos del artículo 363 de la Constitución, en aquellos casos en que las normas tributarias pretenden afectar tributos plenamente configurados y causados con anterioridad a su entrada en vigencia, sino también cuando, en los casos en que para el momento de la entrada en vigencia de la norma aún esté pendiente de causación el tributo por configuración definitiva del hecho generador, la nueva norma dispone la determinación de algún elemento de la obligación tributaria (sujetos, hecho generador, base gravable o tarifa) mediante el desconocimiento de situaciones jurídicas consolidadas con anterioridad a su entrada en vigencia, con total desconocimiento de la seguridad jurídica y el “derecho seguro”, en palabras de César García Novoa:

El derecho del ciudadano a la seguridad jurídica puede definirse como un derecho que deriva de un principio constitucional y que recae sobre el Derecho mismo; es el derecho a un Derecho seguro –lo que podemos llamar una regla de estructura–, cuyo objeto es la propia normatividad, una realidad cuyo perfil jurídico es más patente que el que puede tener cualquier otro derecho. En suma, el derecho a la seguridad jurídica se traduce en la cuestión de cuándo el derecho configura la realidad a través de formas jurídicas que, objetivamente pueden considerarse seguras (...) Las consideraciones efectuadas en las páginas anteriores en torno a la seguridad jurídica como consecuencia necesaria de los valores inherentes al Estado de Derecho, son válidas para todo el orden jurídico. Pero resultan especialmente importantes respecto al Derecho tributario, que por definición es un “ordenamiento de injerencia”; esto es, un ordenamiento cuyas normas definitorias afectan a la esfera patrimonial del ciudadano, creando singulares “obligaciones

*pecuniarias de dar”, cantidades de dinero a partir de determinados presupuestos de hechos fijados en la ley de forma tasada*¹⁸.

Ahora bien, el otro tema importante que abordó la Corporación en el pronunciamiento en análisis es el de las llamadas *leyes candado*, que permiten la aplicación retroactiva de las normas a situaciones de hecho acaecidas con anterioridad a su vigencia, con la finalidad de evitar de potenciales contribuyentes una suerte de “*fuga del impuesto*” ante el anuncio de una modificación tributaria o durante el trámite legislativo de apropiación. Esta aplicación retroactiva de la norma para evitar el “*fraude*” a la ley que está en proceso de creación, ha sido defendida por varios expositores de la doctrina tributaria, como es el caso de Carlos M. Giuliani Fonrouge, para quien “*en ocasiones la retroactividad es necesaria para desbaratar maniobras de evasión fiscal, durante el período transcurrido entre el proyecto de modificación y la fecha de su sanción*”¹⁹.

La autora no comparte la posición de Giuliani Fonrouge y los demás doctrinantes que defienden la aplicación retroactiva de las “*leyes candado*” a situaciones acaecidas con anterioridad a su entrada en vigencia, pero posteriores al anuncio de la modificación legislativa, por cuanto no es posible hablar en ese caso de *maniobras de evasión fiscal* o *fraude a la ley tributaria*, simplemente porque no hay, para el momento en que el contribuyente actúa, una ley previa que pueda considerarse defraudada o evadida en sus efectos. Por el contrario, las actuaciones que realicen los contribuyentes durante el período comprendido entre la presentación del proyecto de modificación normativa y la sanción de la ley pertenecen al ámbito de la planeación tributaria legítima y de ninguna manera pueden ser desconocidas con posterioridad, no solo porque ello implicaría el desconocimiento del principio de *irretroactividad tributaria* que se planteó de manera **absoluta** en el artículo 363 de la Constitución, sino porque equivaldría a desconocer la importancia del principio democrático, rector en materia tributaria, según el cual no puede haber impuesto sin ley (“*nullum tributum sine lege*”). Es totalmente contrario al principio democrático sostener que una norma puede ser defraudada o evadida antes de que siquiera exista. El tributo no existe si no hay una ley debidamente promulgada y sancionada que lo consagre y, en consecuencia, no puede hablarse de *evasión* o *defraudación* de algo inexistente. Por el contrario, el anuncio de una modificación legislativa tributaria faculta a los contribuyentes para legítimamente realizar una planeación fiscal, tendiente a disminuir, dentro de lo posible, la tributación que se generará con el cambio propuesto,

18 César García Novoa; *Los límites a la retroactividad de la norma tributaria en el derecho español* en *Tratado de Derecho Tributario*; Pág. 440. Editorial Palestra, Lima. (2003).

19 Carlos M. Giuliani Fonrouge, Carlos M.; *Derecho Financiero. Volumen I*; Página 127; Ediciones Depalma, Buenos Aires. (1993).

actuando dentro del marco jurídico que al momento se encuentre vigente. No hay nada de censurable en ello. En todo caso, es importante advertir que las “*leyes candado*” están absolutamente proscritas a la luz de nuestro ordenamiento jurídico, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 363 constitucional y así lo dejó claro la Corte Constitucional en el pronunciamiento analizado²⁰.

7. Conclusiones

En relación con la *irretroactividad* en materia tributaria, la Corte Constitucional mantiene una línea jurisprudencial homogénea y clara de la que se derivan las siguientes conclusiones:

- El artículo 363 de nuestra Constitución proscribire la aplicación *retroactiva* de las normas tributarias, es decir, la aplicación de una nueva disposición a situaciones consolidadas antes de su entrada en vigencia. Por lo mismo, y como bien lo aclara la Corte Constitucional, no constituye simplemente una disposición garantista para los contribuyentes, sino que también, y fundamentalmente, es una norma encaminada, en general, a proteger la *seguridad jurídica* y la necesidad de tutela de las situaciones jurídicas consolidadas y los derechos adquiridos. En ese sentido, es claro que la *irretroactividad* tributaria no solo protege al contribuyente de actuaciones arbitrarias por parte de las autoridades, sino también al Estado, como sujeto beneficiario del tributo, al impedir que, una vez generada la obligación tributaria, se puedan modificar sus efectos. De ahí que la *retroactividad in bonus* en materia tributaria no sea de recibo, por cuanto, aun cuando la nueva norma sea más favorable al contribuyente, de aplicarse a situaciones jurídicas consolidadas con anterioridad a su vigencia, desconocería el derecho del Estado, y con él de la sociedad toda, a la recaudación.
- La razón de ser del artículo 338 constitucional, en cambio, como lo ha dejado claro la Corte Constitucional, es únicamente proteger al contribuyente de sorpresivos cambios en la legislación tributaria que hagan más

20 Dijo la Corte: *Sobre este punto es importante señalar que algunos ordenamientos permiten la retroactividad de las normas tributarias para evitar de potenciales contribuyentes una suerte de “fuga del impuesto”, ante el anuncio de una modificación tributaria o durante el trámite legislativo de aprobación. Es lo que se conoce como “leyes candado”. (...) Sin embargo, en el sistema jurídico colombiano esta posibilidad se encuentra definitivamente proscrita por cuanto el principio de irretroactividad tributaria fue expresamente elevado a canon constitucional (art. 363 CP) y no puede ser desconocido so pretexto de ampliar el recaudo fiscal. Obrar de otro modo significaría castigar actuaciones de los ciudadanos que legítimamente pretenden reducir su carga impositiva dentro del marco jurídico diseñado por el propio Legislador, en desmedro de la seguridad jurídica, la confianza y la buena fe. Además, en el asunto bajo revisión esto último se refuerza si se tiene en cuenta que la escisión o la creación de Sociedades por Acciones Simplificadas no necesariamente tienen propósitos fiscales, sino que pueden obedecer a estrategias corporativas, publicitarias, de mercadeo y de naturaleza comercial en general.*

gravosa su situación y permitirle prever, con suficiente antelación, las consecuencias impositivas de sus actos, mediante el diferimiento de la aplicación de normas que regulan tributos de período, conocido como *vacancia legislativa*. Así, siendo, como es, una norma eminentemente garantista, su aplicación solo tiene sentido cuando la nueva norma es más gravosa para el contribuyente. Por el contrario, cuando la nueva norma le es favorable, la prohibición contenida en el artículo 338 superior no es aplicable y, en consecuencia, opera, respecto de ella, la *retrospectividad*, es decir, la aplicación de la nueva norma a situaciones que se originaron bajo la vigencia de una norma anterior pero que, al momento de la expedición de la nueva norma, no se han consolidado aún.

- La *retroactividad* implica la aplicación de la nueva ley respecto de situaciones jurídicas consolidadas, lo que justifica su prohibición absoluta por el artículo 363 constitucional. Respecto de las normas que regulan impuestos de período no puede hablarse de *retroactividad* cuando la ley entra a regir en el curso de un período y se aplica a todo el período gravable, en tanto ello no conlleva su aplicación respecto de *situaciones jurídicas consolidadas*. Los tributos de período solo se configuran, causan, o nacen, cuando se cumple el período gravable que la ley ha fijado como elemento temporal determinante de la obligación. Antes de transcurrido el período, la obligación tributaria no ha nacido a la vida jurídica y, por lo mismo, las modificaciones a los elementos del tributo o su cuantificación previstas en una ley nueva que entre a regir durante ese lapso, si favorecen al contribuyente, son aplicables desde el inicio del período gravable, sin que con ello se desconozcan derechos adquiridos o situaciones consolidadas.
- En materia sancionatoria, las normas tributarias sí se pueden aplicar con retroactividad sin quebrantar el artículo 363 constitucional. Ello, en virtud del principio de *favorabilidad*, propio del *derecho penal*, que tiene aplicación en materia tributaria según lo dispuso, de manera expresa, el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012²¹.
- En virtud del principio de *favorabilidad*, es posible que se apliquen retroactivamente normas tributarias, cuando la regulación que contengan sea más favorable o menos gravosa para el contribuyente. El principio de irretroactividad de las normas tributarias puede ceder ante el principio de *favorabilidad*,

21 Como se advirtió, el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 fue derogado por la Ley 1819 de 2016, pero esta norma mantuvo incólume el principio de favorabilidad en materia sancionatoria, mediante su inclusión en el artículo 640 del Estatuto Tributario en los mismos términos en que había sido consagrado inicialmente en la Ley 1607 de 2012.

cuando la nueva norma mejora la situación del contribuyente y solo por manifestación expresa de la ley. No hay casos en Colombia en que se haya permitido la aplicación retroactiva de normas tributarias (a excepción de las sancionatorias) por aplicación del principio de favorabilidad. Sí hay varios pronunciamientos de la Corte Constitucional que permiten la aplicación, para el mismo período gravable, de normas tributarias favorables al contribuyente, pero estas no versan sobre casos en que la *irretroactividad* haya cedido ante la *favorabilidad* (aun cuando la Corte, de manera imprecisa en algunos pronunciamientos, se haya referido al *principio de favorabilidad* como fundamento de su posición jurisprudencial²²) por cuanto, como se explicó en este escrito, la aplicación de una norma que regula tributos de período a todo el período gravable, no comporta una aplicación retroactiva, sino retrospectiva. Simplemente, en los casos en que las modificaciones legislativas de tributos de período favorecen al contribuyente, no hay lugar a aplicar el artículo 338 constitucional, por cuanto no se está vulnerando la garantía del contribuyente a conocer, con suficiente antelación, las consecuencias tributarias de sus actos.

Bibliografía

- Carlos M. Giuliani Fonoruge, Carlos M; *Derecho Financiero. Volumen I*; Ediciones Depalma; Buenos Aires. (1993).
- César García Novoa, *Los límites a la retroactividad de la norma tributaria en el derecho español* en *Tratado de Derecho Tributario*. Editorial Palestra, Lima. (2003).
- Juan Rafael Bravo Arteaga, *Nociones fundamentales de Derecho Tributario. Tercera edición*. Legis, Bogotá. (2000).
- María Catalina Plazas Molina, *El principio de irretroactividad tributaria*. Editorial Temis, Bogotá. (2017).
- Paul Cahn Speyer Wells, *Derecho Crítico: Perspectiva Tributaria*. Temis, Bogotá. (2016).
- Ruth Yamile Salcedo Younes y Alix Adriana Llanes Arenas, *Principios tributarios de rango constitucional. Principio de reserva de ley y de irretroactividad en Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios en honor de Andrea Amatucci*; Temis-Jovene, Bogotá-Napoli. (2011).
- Corte Constitucional. Sentencia C-085 de 1993. Magistrado Ponente: Carlos Gaviria Díaz.

22 Por ejemplo, dijo la Corte en sentencia C-430 de 2009 lo siguiente: *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.*

- Corte Constitucional. Sentencia C-037 de 1996. Magistrado Ponente: Vladimiro Naranjo Mesa.
- Corte Constitucional. Sentencia C-185 de 1997. Magistrado Ponente: José Gregorio Hernández Galindo.
- Corte Constitucional Sentencia C-006 de 1998. Magistrado Ponente: Antonio Barrera Carbonell.
- Corte Constitucional. Sentencia C-926 de 2000. Magistrado Ponente: Carlos Gaviria Díaz.
- Corte Constitucional. Sentencia C-430 de 2009. Magistrado Ponente: Juan Carlos Henao.
- Corte Constitucional. Sentencia T-110 de 2011. Magistrado Ponente: Luis Ernesto Vargas Silva.
- Corte Constitucional. Sentencia C-539 de 2011. Magistrado Ponente: Luis Ernesto Vargas Silva.
- Corte Constitucional. Sentencia C-635 de 2011. Magistrado Ponente: Jorge Iván Palacio Palacio.
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 6 de marzo de 2014, expediente: 18866, C.P.: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Quinta. Sentencia del 25 de febrero de 2016, expediente: 2078052, C.P.: Alberto Yepes Barreiro.

