

Análisis jurisprudencial: efectos de las sentencias de la Corte Constitucional frente a la aplicación de las normas tributarias en el tiempo

Jurisprudential analysis: effects of the constitutional court's judgements in tax rules application

Análise Jurisprudencial: Efeitos das Sentenças da Corte Constitucional frente à Aplicação das Normas Tributárias no Tempo

BRANDON S. ESPINEL LAVERDE¹
CHRISTIAN ALEJANDRO ACEVEDO MENDOZA²
JENNIFER LORENA RAMÍREZ BENAVIDES³
JOSÉ MANUEL CASTAÑEDA ESPINEL⁴

Para citar este artículo / To reference this article

Brandon S. Espinel Laverde, Christian Alejandro Acevedo Mendoza, Jennifer Lorena Ramírez Benavides y José Manuel Castañeda Espinel. *Análisis jurisprudencial: efectos de las sentencias de la Corte Constitucional frente a la aplicación de las normas tributarias en el tiempo*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 82. Junio de 2020. At. 223.

Recibido: 25 de abril de 2020

Aprobado: 31 de julio de 2020

Página inicial: 223

Página final: 271

-
- 1 Abogado y Profesor de la Universidad del Rosario con profundización en Derecho Tributario y Hacienda Pública. Especialista en Tributación de la Universidad de los Andes y estudiante de la Maestría en Tributación de la Universidad de los Andes. Coordinador de Derecho Tributario del Observatorio de Hacienda Pública y Derecho Tributario de la Universidad del Rosario.
 - 2 Estudiante de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario y miembro del Observatorio de Hacienda Pública y Derecho Tributario de la Universidad del Rosario.
 - 3 Estudiante de Ciencia Política y Gobierno y Jurisprudencia de la Universidad del Rosario y miembro del Observatorio de Hacienda Pública y Derecho Tributario de la Universidad del Rosario.
 - 4 Estudiante de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario y miembro del Observatorio de Hacienda Pública y Derecho Tributario de la Universidad del Rosario.

Resumen

Este documento tiene por objeto analizar los efectos de aplicación normativa creados por medio de la jurisprudencia de la Corte Constitucional —y en algunos casos por parte del Consejo de Estado— en aras de determinar el alcance de las normas tributarias. De igual manera, mediante el presente escrito se expondrá una clasificación o tipología de efectos propuesta por los autores con el propósito de comprender sus características: (i) efecto de aplicación normativa inmediata, (ii) efecto de reviviscencia, (iii) efecto condicionado de aplicación de las normas tributarias, (iv) efecto de aplicación retroactiva y (v) efectos de política tributaria de los fallos de la Corte Constitucional. Lo anterior para demostrar la alta discrecionalidad que reposa sobre la Corte Constitucional en materia de interpretación de la norma tributaria, así como para fijar su alcance, vigencia y aplicación de las normas objeto de nuestra discusión.

Palabras clave: Efectos, Corte Constitucional, jurisprudencia, aplicación inmediata, reviviscencia, retroactividad, política tributaria, condicionalidad, interpretación, alcance, vigencia, aplicación.

Abstract

The purpose of this document is to analyze the temporal effects that have been created by the Constitutional Court by its precedents. This, in order to set the temporal scope of tax regulations. Furthermore, through this document, it will be analyzed the effects' classification that have been used by the Court, which are: (i) the effect of immediate application, (ii) the reviviscence effect, (iii) the conditional effect of application of tax regulations over time, (iv) the retroactive effects of the decisions of the Constitutional Court, and (v) the tax policy effects of the judgments of the Constitutional Court. Thus, to demonstrate the high discretionary that rests on the Constitutional Court, regarding the tax matters' interpretation, as well as to set its scope, validity and enforcement.

Keywords: *Effects, Constitutional Court, judicial precedent, immediate application, reviviscence, retroactivity, tax policy, conditionality, interpretation, scope, validity, enforcement.*

Resumo

Este documento tem por objetivo analisar os efeitos de aplicação normativa criados através da jurisprudência da Corte Constitucional – e em alguns casos por parte do Conselho de Estado- a fim de determinar o alcance das normas tributá-

rias. De igual manera, mediante el presente escrito, se expondrá una clasificación o tipología de efectos propuesta por los autores con el propósito de comprender sus características: (i) Efecto de aplicación normativa inmediata; (ii) Efecto de reviviscencia; (iii) Efecto condicionado de aplicación de las normas tributarias; (iv) Efecto de aplicación retroactiva; e (v) Efectos de política tributaria de las sentencias de la Corte Constitucional. Lo anterior, para demostrar la alta discrecionalidad que reposa sobre la Corte Constitucional en materia de interpretación de la norma tributaria, así como para fijar su alcance, vigencia y aplicación de las normas objeto de nuestra discusión.

Palabras-clave Efectos, Corte Constitucional, jurisprudencia, aplicación inmediata, reviviscencia, retroactividad, política tributaria, condicionalidad, interpretación, alcance, vigencia, aplicación.

Sumario

Introducción; Efectos de las sentencias de la Corte Constitucional; 1. Efecto de aplicación inmediata de las sentencias de constitucionalidad de la Corte Constitucional en materia tributaria; 2. Efecto de reviviscencia tributaria previsto en las sentencias de constitucionalidad de la Corte Constitucional; 3. Efecto diferido de las sentencias de constitucionalidad de la Corte Constitucional en materia tributaria; 4. Efectos retrospectivos y retroactivos de las sentencias de constitucionalidad de la Corte Constitucional en materia tributaria; 5. Efectos de constitucionalidad por razones de política tributaria de las sentencias de constitucionalidad de la Corte Constitucional; Conclusiones; Bibliografía.

Introducción

A través de los años se ha podido contemplar la alta discrecionalidad por parte de la Corte Constitucional para fijar la interpretación, alcance, vigencia y aplicación de las normas creadas por el legislador.⁵ En particular, la Corte ha intervenido de forma activa en la determinación y aplicación de las normas de carácter tributario, igualmente ha creado efectos de aplicación e interpretación, los cuales serán objeto de estudio en este escrito. Todo esto con el fin de adaptar la regulación tributaria al marco constitucional y a las necesidades de la nación en materia de política fiscal y tributaria.

5 Muñoz, Gabriel. (2010). Efectos en el tiempo de las sentencias de inconstitucionalidad y nulidad de las normas tributarias. ISSN:0120-5358. Revista Impuestos n°:157, ene.-feb./2010, Colombia. págs. 18-21.

Con base en lo anterior, el objeto de este trabajo es analizar los efectos suscitados por las sentencias de constitucionalidad de la Corte Constitucional, y, además, dos sentencias del Consejo de Estado para la interpretación y aplicación de las normas tributarias en el tiempo. Esto con el fin de determinar las reglas de aplicación normativa propuestas por la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, y a partir de ello, establecer una tipología que permita clasificar las sentencias de las corporaciones enunciadas de acuerdo con los efectos de interpretación normativa correspondientes.

En virtud de lo anterior, la metodología de investigación a emplear consistirá en el análisis de la jurisprudencia de la Corte Constitucional proferida durante los años 2000 y 2019 en materia tributaria. Las sentencias objeto de análisis serán aquellas que, a juicio de los investigadores, suscitaron controversias por versar sobre tributos de orden nacional que resultaban neurálgicos para la estimación del recaudo fiscal, concretamente, respecto del Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto sobre la Renta para la Equidad —CREE y el impuesto sobre el valor agregado. De igual manera se analizarán sentencias asociadas al escrutinio de constitucionalidad integral de leyes que construyen la política fiscal en Colombia, como la Ley 1943 de 2018. En consecuencia, para efectos de establecer un estudio estructurado, este documento abordará los siguientes efectos de la jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado respecto de la aplicación de las normas tributarias en el tiempo, en consideración de las siguientes sentencias:

1. Efecto de aplicación inmediata
 - Sentencia C-510 de 2019. M.P. Cristina Pardo Schlesinger.
 - Sentencia C-776 de 2003. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.
2. Efecto de reviviscencia normativa
 - Sentencia C-015 de 2013. M.P. Mauricio González Cuervo.
 - Sentencia C-402 de 2010. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.
3. Efecto diferido de la aplicación de las normas tributarias en el tiempo
 - Sentencia C-481 de 2019. M.P. Alejandro Linares Cantillo.
 - Sentencia C-030 de 2019. M.P. Cristina Pardo Schlesinger.
 - Sentencia C-253 de 2010. M.P. Nilson Pinilla Pinilla.

4. Efecto de aplicación retroactiva de las normas tributarias
 - Sentencia C-10 de 2018. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.
 - Sentencia C-235 de 2019. M.P. José Fernando Reyes Cuartas.
 - Sentencia C-527 de 1996. M.P. Alejandro Martínez.
 - Sentencia C-692 de 2008. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.
 - Sentencia C-686 de 2011 M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.
 - Sentencia C-878 de 2011. M.P. Juan Carlos Henao Pérez.
 - Sentencia C-992 de 2001. M.P. Rodrigo Escobar Gil.
 - Consejo de Estado. Exp. 29352, actor: Glaxosmithkline Colombia S.A, C.P. Danilo Rojas Betancourth. Radicación número: 25000232600020030020601.
 - Consejo de Estado. Exp. 28769, actor: Mercedes Benz Colombia S.A., C.P. Danilo Rojas Betancourth Radicación número: 25000232600020030020801.
5. Efectos de política tributaria de las sentencias de constitucionalidad de la Corte Constitucional
 - Sentencia C – 291 de 2015. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.
 - Sentencia C – 831 de 2010. M.P. Nelson Pinilla Pinilla.
 - Sentencia C - 112 de 2000. M.P. Alejandro Martínez Caballero

En virtud de lo expuesto, en la primera parte de este documento se analizarán preliminarmente los efectos de las sentencias de constitucionalidad de la Corte Constitucional en términos generales, para, posteriormente, profundizar en el estudio de dicha jurisprudencia en materia tributaria.

Efectos de las sentencias de la Corte Constitucional

De acuerdo con el autor Manuel Fernando Quinche Ramírez, los efectos temporales de las sentencias de control de constitucionalidad deben ser comprendidos y caracterizados de modo análogo a como ocurren los efectos en el tiempo de las normas en derecho.⁶ Así las cosas, conforme con la tesis del autor, se reconocen diferentes clasificaciones de las sentencias de constitucionalidad, entre otras:

6 Corte Constitucional. Sentencia T-389 de 2003. M.P. Humberto Sierra Porto.

- **Sentencias estimatorias.** “Son aquellas en las que se ha aceptado la impugnación de las normas legislativas que fueron demandadas, procediéndose a declarar su inconstitucionalidad”.⁷
- **Sentencias de interpretación conforme.** “Según señalan Fix y Ferrer, esta clase de fallos fueron ideados por el Tribunal Constitucional de Alemania. De acuerdo con estas, salvo los casos de inconstitucionalidad legislativa evidente e insuperable, previamente a la declaración general de inconstitucionalidad, resulta conveniente el intento de conciliar las normas legales impugnadas con las normas fundamentales, por conducto de una interpretación obligatoria, lo que evita los inconvenientes de la declaración general de inconstitucionalidad”.⁸

Por otra parte, Gozaíni⁹ propone una clasificación más extensa de los fallos de constitucionalidad, de acuerdo con la cual existen:

- **Sentencias que admiten inconstitucionalidad.** De acuerdo con el autor citado, este tipo de sentencias pueden declarar la inconstitucionalidad inmediata de las normas demandadas, o declarar sus efectos diferidos en tanto el legislador haga las respectivas correcciones.
- **Sentencias que integran el vacío constitucional.** El autor denomina este tipo de sentencias como *sentencias exhortativas*, y se generan cuando el Tribunal exhorta al Legislador por su omisión, de modo tan que dicha conducta produjo una contravención en contra de la Carta Política.
- **Sentencias que interpretan el texto cuestionado.** De acuerdo con el autor, este tipo de providencias establecen una forma de interpretación supeditada a la Constitución, lo que en el ordenamiento jurídico colombiano sería entendido como una sentencia condicionada.
- **Sentencias que admiten la inconstitucionalidad y sustituyen el ordenamiento declarado ilegítimo.** “En ellas no ocurre propiamente una declaratoria de inconstitucionalidad parcial, sino que, según afirma Osvaldo Gozaíni, se toman o descartan palabras del enunciado examinado, de modo tal que finalmente se tenga una interpretación que resulte ajustada a la constitución”.¹⁰

7 Quinche, Manuel Fernando. La acción de inconstitucionalidad. Bogotá, Editorial Universidad del Rosario, Facultad de Jurisprudencia. 2015, página 154.

8 Ibidem. Véase la nota 3.

9 Gozaíni, Osvaldo Alfredo. Introducción al derecho procesal constitucional. Santa Fe: RubinzalCulzoni Editores, 2006.

10 Ibid. Véase la nota 3.

- **Sentencias denegatorias.** Este tipo de sentencias se caracterizan por la desestimación de los cargos de inconstitucionalidad.

Ahora bien, de acuerdo con Manuel Fernando Quinche Ramírez y Carlos Julio Herrera,¹¹ de conformidad con el marco de constitucionalidad de 1991 en Colombia, las sentencias de la Corte Constitucional, en sentido abstracto, pueden clasificarse de la siguiente manera:

- **Sentencias simplemente declarativas.** Este tipo de sentencias se ocupan de la declaratoria de exequibilidad o la inexecuibilidad de las normas objeto de estudio o revisión. Por ejemplo: Sentencia C-481 de 1998, M.P. Alejandro Martínez Caballero y C-590 de 2005. M.P. Jaime Córdoba Triviño.
- **Sentencias inhibitorias.** Este tipo de providencias se caracterizan por la abstención de la Corte a pronunciarse sobre una demanda de inconstitucionalidad, dadas circunstancias de competencia o de la pertinencia del debate jurídico. Ejemplo: Sentencia C-666 de 1996. M.P. José Gregorio Hernández Galindo.
- **Sentencias condicionadas o de constitucionalidad condicionada.** “Por medio de estas sentencias la Corte declara la constitucionalidad de una norma examinada, pero condicionando su permanencia a una condición interpretativa que resulta ser la única ajustada y conforme a la Constitución”.¹² Ejemplo: Sentencia C-496 de 1994. M.P. Alejandro Martínez Caballero y Sentencia C-355 de 2006. M.P. Jaime Araújo Rentería.
- **Sentencias integradoras o aditivas.** Estas sentencias se caracterizan por la integración de contenidos no previstos en la norma demandada, tanto de normas no demandadas que son objeto de la decisión final, (Sentencia – 539 de 1999. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz), como de contenidos adicionales a la norma no previstos en otros códigos.
- **Sentencias de constitucionalidad temporal o de constitucionalidad diferida.** Este tipo de providencias se caracterizan por la declaratoria de inconstitucionalidad de una norma supeditada a un plazo o una condición particular, de manera que el legislador pueda corregir un yerro normativo para evitar perjuicios o traumatismos jurídicos o económicos.

11 Herrera, Carlos Julio. La retroactividad de las sentencias de inexecuibilidad en materia tributaria. Monografía. Universidad Militar Nueva Granada. Facultad de Derecho. Bogotá, 2004.

12 Quinche, Manuel Fernando. La acción de inconstitucionalidad. Bogotá, Editorial Universidad del Rosario, Facultad de Jurisprudencia. 2015, página 160.

- **Sentencia de inconstitucionalidad retroactiva o de efectos retroactivos.** Este tipo de sentencias configuran una excepción a la norma general según la cual los efectos de las sentencias de la Corte Constitucional son hacia futuro; por ello, la Corte Constitucional ha evidenciado dos casos específicos respecto de la aplicación retroactiva de los efectos de los fallos de constitucionalidad: Las sentencias C-702 de 1999. M.P. Fabio Morón Díaz y C-918 de 1999. M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

Decantada la explicación doctrinal de los efectos de las sentencias de la Corte Constitucional en sentido abstracto, a continuación se estudiará la tipología propuesta de los efectos de los fallos del Tribunal en lo que atañe a la aplicación de las normas tributarias en el tiempo.

1. Efecto de aplicación inmediata de las sentencias de constitucionalidad de la Corte Constitucional en materia tributaria

En términos generales, los efectos de las sentencias proferidas por la Corte Constitucional son inmediatos¹³ y de obligatorio cumplimiento para todas las autoridades y los particulares,¹⁴ ello con independencia de si el resuelve de la providencia judicial decanta por la exequibilidad o inexecuibilidad de la norma o por la inhibición del Alto Tribunal. Lo anterior concuerda con lo dicho por la Corte Constitucional, en tanto las sentencias de constitucionalidad tienen una aplicación general, inmediata y hacia futuro, a no ser que la Corte expresamente modifique el sentido de los efectos del fallo objeto de análisis.

Lo anterior, tal como lo establece el autor Valencia Zea, a saber: “la irretroactividad consiste en que la nueva ley no puede desconocer derechos, hechos jurídicos y relaciones jurídicas, válidamente formados bajo el imperio de la ley anterior, ni los efectos que estos hayan producido bajo su vigencia”.¹⁵ Tesis reiterada por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario en su Revista 79 de noviembre de 2018 (Pág. 271), donde advierte lo siguiente:

La irretroactividad se presenta cuando los efectos de la nueva norma o ley rigen para los hechos y consecuencias jurídicas que se presenten con posterioridad a su entrada en vigor, por ende, no puede desconocer los

13 Sentencia C – 374 de 2010 de la Corte Constitucional.

14 Decreto 2067 de 1991

15 Valencia Zea, Arturo. Derecho Civil: Tomo I. Parte general y personas; Editorial Temis; 2016, págs. 303 y 304.

hechos y relaciones jurídicas que se hayan consolidado bajo la vigencia de una ley antigua.

Dicho esto, la irretroactividad pretende dar aplicación al principio de seguridad jurídica y, en consecuencia, que las normas sean expedidas de forma previa a la producción de los hechos que esta regula, y así permitir al sujeto pasivo de la obligación tributaria tener un conocimiento previo de la norma impositiva respectiva, a saber:

Sobre el alcance de la irretroactividad en materia tributaria, la Corte Constitucional señaló en sentencia C 878 de 2011:

“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, puedan ser tomados por sorpresa, lo que a su turno garantiza la realización del principio de legalidad, a partir del cual se amparan los hechos causados y consolidados bajo el imperio de una norma jurídica (...)”.¹⁶

En consideración de lo anterior, en materia tributaria, la Corte Constitucional ha reconocido que la declaratoria de inexecutable de una norma no dista de los efectos descritos en los párrafos anteriores, esto significa que, a partir de la notificación de la sentencia, la disposición dejará de ser parte del ordenamiento jurídico y por ende se imposibilitará su aplicación.¹⁷ Dicha tesis se evidencia en fallos de constitucionalidad, como la Sentencia C-510 de 2019, por medio del cual se declaró la inexecutable del parágrafo 7 del artículo 80 de la Ley 1943 de 2018 (Ley de Financiamiento). La norma expulsada del ordenamiento jurídico establecía una tarifa diferencial para el sector financiero para efectos del Impuesto Sobre la Renta. Respecto del particular, la Corte Constitucional precisó:

Cabe señalar que la inexecutable de las normas demandadas no fue diferida hacia el futuro, como ocurriría con los efectos de la sentencia C-481 de 2019 que declaró la inexecutable de toda La ley 1943 de 2018 por vicios

16 Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Revista 79 de noviembre de 2018. ISSN 0122-0799, página 432.

17 Sentencia C-619 de 2003. “La inexecutable de una norma no es otra cosa que la imposibilidad de aplicarla por ser contraria a la Constitución, para lo cual se requiere que el operador jurídico facultado para ello constate la existencia de esa irregularidad. Se deriva de un vicio que generalmente acompaña la norma desde que nace al mundo jurídico, pero que sólo es declarado cuando aquella es sometida al examen de constitucionalidad”.

*de formación en su producción. **Por lo anterior, los efectos de la inexecutable declarada son inmediatos.***

En consecuencia, la declaratoria de inexecutable de una norma tributaria representa una suerte de excepción a la regla general de aplicación de las leyes de orden fiscal. Antes de continuar con el desarrollo del tema, es pertinente hacer una diferenciación entre tributos periódicos y aquellos de causación inmediata. Los primeros hacen referencia a aquellos impuestos que resultan de la suma de hechos económicos surtidos dentro de un periodo de tiempo determinado. Por su parte, los de causación inmediata serán aquellos que se causan y se pagan de manera inmediata.¹⁸ Realizando esta diferenciación, en el artículo 338 de la Constitución Política, el cual, para efectos de nuestro análisis debe ser citado, establece:

Constitución Política. Artículo 338. “(...). Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, **no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo**”. (Subrayado fuera de texto original).

Conforme con la norma citada, la aplicación de una modificación legal realizada respecto de un elemento esencial para la determinación de un impuesto de causación periódica, solo se configurará a partir del periodo siguiente a la modificación efectuada —esto en virtud del principio de legalidad vertiente de la preterminación tributaria—. ¹⁹ Empero, dado que la Constitución Política versa sobre modificaciones de **estirpe legal**, dicha restricción puede morigerarse a partir de los fallos de constitucionalidad, y en consecuencia, pese a que estos se configuren durante el transcurso de un periodo impositivo, su aplicación será inmediata.

La Corte Constitucional en diferentes fallos ha establecido que, si una norma favorece al contribuyente, por razones del principio de justicia y equidad, se puede aplicar la modificación a partir del momento en que se dicta sin estar quebrantando los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, es decir que en ciertos casos se puede dar una aplicación inmediata.²⁰ Así las cosas, en la presente sección nos centraremos en el análisis de la aplicación inmediata de algunas sentencias que analizaron la constitucionalidad de normas tributarias, tanto de

18 Sentencia C-430-de 2009 de la Corte Constitucional

19 Sentencia C-891 de 2012 de la Corte Constitucional.

20 Hinestrosa, E. (2018). *Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE*. (Trabajo de grado presentado para optar al título de Abogado). Universidad EAFIT, Medellín, Colombia

tributos periódicos como de causación inmediata. Para ello, se analizarán dos sentencias proferidas por la Corte Constitucional donde se estudia el tema.

1.1. Sentencia C-776 de 2003

La Corte Constitucional, por medio de la Sentencia C-593 de 2019, analizó la constitucionalidad del artículo 116 de la Ley 788 de 2002.²¹ En dicha providencia la Corte analizó si la norma violaba los principios de justicia y equidad fiscal (capacidad contributiva), pues con esta se estaría gravando con la misma tarifa a contribuyentes con el impuesto sobre las ventas y a productos que resultaban preponderantes para personas que tenían flujos de ingreso distintos, y, por ende, una capacidad contributiva disímil. Así las cosas, la jurisprudencia precisó que, pese a que el Legislador gozaba de amplia discrecionalidad para crear leyes, dicho poder deberá estar sujeto a la Constitución. Por ende, pese a que constitucionalmente el Congreso de la República tiene la facultad de eliminar exclusiones y exenciones respecto de la causación y pago del Impuesto sobre las Ventas — IVA, dichas decisiones no podrán extralimitarse respecto a los parámetros definidos en la Constitución.

Al tenor de lo anterior, la Corte Constitucional explicó los principios que circunscribían el poder tributario, consecuentemente el principio de legalidad,²² el principio de equidad y progresividad, el principio de eficiencia²³ y el principio de igualdad.²⁴

Así las cosas, respecto del asunto que nos ocupa, es evidente que la Corte Constitucional no estipuló reglas especiales para efectos del diferimiento de los efectos de la sentencia objeto de análisis, de manera que la inexecutable declarada operó de forma inmediata, como fue descrito en la parte introductoria de esta sección.

21 El mencionado artículo autoriza desde el 2005 que todos los productos queden gravados con un IVA del dos por ciento (2%)

22 *“...necesidad de un acto del legislador para la creación de gravámenes, como el respeto al supuesto político de la representación, por virtud del cual, la creación de impuestos va de la mano del consentimiento-directo o indirecto- de la colectividad, que reconoce por esta vía una manera eficaz y necesaria para transferir los recursos que necesita el Estado en cumplimiento de su función”. Sentencia C – 1383 de 2000*

23 *Ibidem. “...un impuesto es eficiente en la medida en que genera pocas distorsiones económicas. También lo es, aunque desde otro punto de vista, el impuesto que permite obtener la mayor cantidad de recursos al menor costo posible”*

24 *Ibidem. “...el principio constitucional de igualdad debe ser respetado por el legislador al momento de crear nuevas obligaciones tributarias, lo cual conlleva el deber de tomar en consideración las diferencias de hecho existentes en la sociedad para no profundizar, con la medida impositiva, las desigualdades existentes”.*

1.2. Sentencia C–593 de 2019

Mediante la Sentencia C–776 de 2003, la Corte Constitucional analizó la constitucionalidad del artículo 21 de la Ley 1943 de 2018, por cuanto el demandante consideró que dicha norma vulneraba los principios de justicia y equidad tributaria. Adicionalmente, la Corte Constitucional examinó si el legislador tenía la facultad para imponer cargas asociadas al impuesto nacional del consumo de bienes inmuebles antes de que se realizara la enajenación del bien, esencialmente, teniendo en cuenta que se planteaba el cobro de un anticipo del 100% por concepto del tributo mediante la estructura de una aparente retención en la fuente. De acuerdo con ello, la Corte señaló que el impuesto nacional al consumo de bienes inmuebles vulneró los principios de justicia y de equidad tributaria, puesto que el legislador desconoció la capacidad tributaria de las personas, al gravar la enajenación de los inmuebles. Dicha tesis se fundamentó en los siguientes argumentos:

- **Violación del principio de equidad y justicia tributaria**

Sobre el particular, la Corte consideró que el análisis del principio de equidad implicaba: (i) la capacidad real de pago del contribuyente; (ii) si los sujetos en igualdad de condiciones deben recibir el mismo trato fiscal, o, por el contrario, si existe una justificación material para omitir dicho precepto; y (iii) que ningún pago fiscal puede implicar finalidades confiscatorias.

Aunado a lo anterior, la Corte concluyó que el legislador desbordó su facultad legislativa al inferir la capacidad contributiva del sujeto pasivo a partir de criterios equivocados, puesto que la enajenación de un inmueble no denota inexorablemente la capacidad de pago del contribuyente.

- **Calificación de la forma de cobro y causación del impuesto al consumo de bienes inmuebles**

Tanto la retención como el anticipo permiten que el Estado tenga ingresos, o flujo de caja, durante el transcurso de la vigencia fiscal. Sin embargo, la retención en la fuente permite, adicionalmente, concentrar el recaudo en un menor número de contribuyentes que actúan como agentes del Estado, lo cual facilita el control al ejercicio de dicha función.²⁵

En lo que atañe a este asunto, la Corte Constitucional estudió las diferencias jurídicas entre la figura del anticipo tributario y la retención en la fuente como forma anticipada del recaudo tributario. Así las cosas, el anticipo representa un cobro

25 *Ibidem.*

del gravamen calculado respecto de una expectativa de los ingresos que podría percibir un contribuyente en la vigencia fiscal siguiente, y, por ende, en la determinación del tributo. En contraposición, la retención en la fuente constituye una forma de recaudo anticipado del tributo una vez se realiza el hecho generador correspondiente.

Por lo anterior la Corte menciona que el impuesto objeto de estudio propende por un cobro del tributo antes de la realización de un negocio jurídico, por lo cual resulta irrazonable, pues puede que el negocio jurídico no resulte y el vendedor o cedente deberá responder por el impuesto de manera que, atendiendo lo prescrito en la Ley 1943 de 2018, el legislador diseñó un tipo tributario incoherente respecto de las figuras jurídicas descritas.

En virtud de lo expuesto, la declaratoria de inexecutable de esta norma, al igual que la decisión de la Corte Constitucional anteriormente expuesta, denotan que las facultades tributarias del legislador se encuentran sometidas a límites, regularmente establecidos con base en la Constitución Política. Por otra parte, respecto de la aplicación de las normas declaradas inexecutable, éstas sufrieron la consecuencia jurídica enunciada de forma **inmediata, de manera que no podían ser aplicadas con posterioridad a la notificación de la sentencia correspondiente**, dado que la Corte Constitucional no propuso ninguna observación en lo que atañe los efectos de la sentencia.

2. Efecto de reviviscencia tribuaria previsto en las sentencias de constitucionalidad de la Corte Constitucional

La reviviscencia normativa es un fenómeno que atañe a la vigencia y aplicación de las normas, mediante el cual una ley que había sido derogada por una norma posterior recupera su vigencia, por cuanto la norma posterior es declarada inexecutable.²⁶ Sobre el efecto en particular, ha manifestado el autor Juan Rafael Bravo Arteaga lo siguiente:

En principio, las palabras se utilizan en su significado “natural y obvio”, según el artículo 28 del C.C. Aunque tal norma se refiere a la interpretación de las palabras de la ley, nada impide que también se aplique a las palabras de la jurisprudencia, la cual es un criterio auxiliar en la interpretación de la ley, según el artículo 230 de la Constitución. Ahora bien, la palabra

26 Sentencia C – 402 de 2010.

“reviviscencia” significa: “Acción o efecto de revivir” y “revivir” significa: “Dicho de quien parecía muerto”.

Conforme a lo dicho, es posible concluir que la norma derogada por otra declarada inexecutable, solo aparentemente estaba derogada, lo cual permite aplicar el efecto de la declaratoria de inexecutabilidad en forma retroactiva esto es con un efecto “ex tunc”, conforme a la jurisprudencia anteriormente citada.²⁷

Así las cosas, en lo que atañe al análisis realizado por la Corte Constitucional frente al efecto de la reviviscencia normativa, es factible identificar dos tesis:

- a. **Tesis tradicional:** (desarrollada desde 1992 a 1999). Mediante esta tesis la Corte Constitucional señaló que el fenómeno de reviviscencia se generaba de manera automática a la declaración de inconstitucionalidad de la norma que había derogado la una ley, de manera que la norma anterior automáticamente recuperaba su vigencia.²⁸
- b. **Tesis de la necesaria existencia de condiciones:** (desarrollada a partir del año 2006, y acogida hasta la fecha). Se refiere a que la reviviscencia de una norma no se configura de forma automática, sino que depende de su coherencia frente al ordenamiento superior y, adicionalmente, de su necesidad para salvaguardar la supremacía de la Constitución Política.²⁹

Así las cosas, la reviviscencia de una norma requiere del cumplimiento de unas condiciones establecidas y evaluadas por la Corte, las cuales son principalmente: (i) que no se genere una afectación a los principios de justicia y seguridad jurídica; (ii) que se garantice que con la aplicación de la reviviscencia se mantenga la supremacía constitucional; (iii) que con su aplicación no se generen violaciones de los derechos fundamentales; y (iv) que las normas que revivan sean constitucionalmente admisibles.³⁰ En consecuencia, en el presente apartado se pretende dar claridad respecto a la reviviscencia aplicada en casos concretos en materia tributaria. En primera instancia, se ofrecerá una perspectiva sobre los pronunciamientos de la Corte respecto del tema; también se esbozará un caso en el cual se estudiará la reviviscencia tributaria; y posteriormente, se estudiará el fenómeno de la reviviscencia en la Ley 2010 de 2019.

27 La Reviviscencia de las Normas Legales. Academia Colombiana de Jurisprudencia, Revista N° 371 (Pág.591).

28 *Ibidem*

29 Sentencia C – 481 de 2019.

30 Sentencia C-421 de 2006

2.1. Desarrollo del concepto por parte de la Corte Constitucional

En la Sentencia C-402 de 2010, la Corte hizo un análisis sobre la posibilidad de la configuración de la reviviscencia del artículo 78 de la Ley 160 de 1994, ya que la ley que derogó³¹ dicha norma fue declarada inexecutable. En el caso concreto, la Corte Constitucional no se pronunció sobre la reviviscencia de las normas objeto de análisis. Por ello, la Corte Constitucional planteó el siguiente problema jurídico: ¿Revive un precepto jurídico derogado por una disposición declarada inexecutable?

Para efectos del análisis, la Corte hizo un recuento histórico sobre cómo se ha aplicado la reviviscencia en diferentes casos. Al tenor de ello, y como se enunció anteriormente, la Corte identificó dos tesis sobre la procedencia de la reviviscencia normativa. En un primer momento, la Corte asumía lo establecido por la Corte Suprema de Justicia y el Consejo de Estado, jurisprudencia según la cual la reincorporación operaba de manera automática.³² Sin embargo, con la expedición de la Constitución de 1991, el análisis de la aplicación de la reviviscencia fue más profundo y las principales sentencias que trataron del tema establecieron una tesis distinta. La Sentencia C-608 de 1992 mencionaba que, ante la declaratoria de inconstitucionalidad a una norma, se genera un vacío normativo, por lo cual se genera una reviviscencia automática de las disposiciones derogadas por la ley declarada inexecutable.

Por su parte, la Sentencia C-055 de 1996 estableció que la reviviscencia solo aplicaba cuando se cumplían ciertas condiciones: (i) que la reviviscencia sea necesaria para garantizar la integridad y supremacía de la Carta, es decir, la aplicación de la reviviscencia no es automática. Así las cosas, la procedencia de este fenómeno normativo está condicionada a la realización de un juicio sobre la necesidad de revivir una norma para proteger la integridad y supremacía de la Constitución; y, (ii) que el juez constitucional realice una ponderación entre la supremacía constitucional y la seguridad jurídica, con el propósito de establecer los efectos retroactivos o hacía el futuro de la declaratoria de inexecutable de la norma.

Finalmente, la Sentencia C-421 de 2006 concluyó que la reviviscencia no procedía de forma automática. Adicionalmente, la Corte sostuvo que la disposición que revive no debe ser contraria al ordenamiento superior y que, en igual sentido, dicha norma debe ser necesaria para asegurar la supremacía de la

31 Ley 1152 de 2007.

32 Sentencia C-402 de 2010.

Constitución. Por lo anterior se evidencia que la Corte estableció reglas concretas para la procedencia del fenómeno de la reviviscencia. A saber:

1. Analizar las consecuencias que se derivarían de la reincorporación frente a los principios y valores constitucionales, de forma que la reincorporación de la norma en el ordenamiento jurídico no genere una contradicción frente a los valores definidos en la Carta Política.
2. Generar una garantía de la supremacía constitucional y los derechos fundamentales, lo que obliga a que se dé la reincorporación normativa cuando el vacío normativo suscitado por la norma declarada inexecutable propicie la afectación o puesta en riesgo de los derechos y principios constitucionales.

Por otro lado, en cuanto a la decisión de reincorporar una norma mediante el escrito de la sentencia, la Corte Constitucional también ha manifestado diferentes tesis. La primera tesis plantea que la reviviscencia operaba de manera automática. En esta, la Corte podía o no incorporar la reviviscencia de la norma en la sentencia. En un segundo momento, la Corporación estableció la necesidad de la existencia de condiciones para generar la reviviscencia, por ello estableció que la reincorporación normativa se daba en la *obiter dictum* de la sentencia.³³ Es importante señalar que, de acuerdo con la jurisprudencia citada, la reviviscencia normativa solo se configurará cuando una norma derogatoria sea declarada inexecutable, no por otros escenarios o decisiones que afecten la vigencia normativa como la nulidad.

Finalmente, un caso en concreto sobre la materia es aquel relacionado con la declaratoria de inexecutable de la Ley 1152 de 2007. Mediante dicha decisión, la Corte Constitucional previó la posibilidad de que se generaran vacíos normativos a raíz de la inconstitucionalidad de la norma frente a la garantía de derechos de carácter fundamental, por ejemplo, el mínimo vital y el acceso a la tierra agraria por parte de la población campesina y la protección de la identidad de las comunidades indígenas y afrodescendientes. En consecuencia la Corte encontró suficiencia en los argumentos enunciados para reincorporar las normas derogadas por el artículo 178 de la Ley 1152 de 2007. Por ello, la Corte entendió cumplidas las condiciones previstas en la jurisprudencia para la configuración del fenómeno de la reviviscencia normativa y, por tal motivo, la Ley 160 de 1994 recobró su vigencia a partir del momento en que se declaró la inexecutable del Estatuto de Desarrollo Rural. En conclusión, se puede establecer que la Corte acepta la generación de la reviviscencia de normas anteriormente derogadas, siempre y cuando se cumplan con una serie de requisitos los cuales son: (i) que

33 *Ibidem*.

la reincorporación de la norma derogada, no genere una convalidación de los valores constitucionales; y (ii) que dicho vacío generado afecte o ponga en riesgo los derechos y principios constitucionales.

2.2. Estudio de caso

Para efectos del análisis del fenómeno de la reviviscencia normativa en asuntos tributarios, se propone el estudio del presente caso, cuya discusión versa sobre la aplicación del parágrafo 4 del artículo 127-1 del Estatuto Tributario. Para efectos académicos se tiene como antecedente la suscripción de un contrato de arrendamiento de leasing financiero celebrado en el segundo trimestre del año 2012, por un plazo superior a 120 meses. El problema objeto de estudio se presenta por cuanto el parágrafo 4 del artículo 127-1 del Estatuto Tributario establece que, para efectos de la contabilidad y tratamiento fiscal de los contratos enunciados, se debe aplicar lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 127-1 del Estatuto. Los contratos a los que se refiere la mencionada norma, son todos los contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción de compra si estos se realizaron desde el 1 de enero de 2012.

Artículo 127-1. Contratos de leasing. Los contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción de compra, que se celebren a partir del 1o. de enero de 1996, se regirán para efectos contables y tributarios por las siguientes reglas:

(...)

Parágrafo 4o. <Parágrafo modificado por el artículo 65 de la Ley 1111 de 2006. El nuevo texto es el siguiente:> Todos los contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción de compra, que se celebran a partir del 1o de enero del año 2012, deberán someterse al tratamiento previsto en el numeral 2 del presente artículo, independientemente de la naturaleza del arrendatario.

Ahora bien, la disyuntiva se suscita en cuanto a que el parágrafo 4 del artículo 127-1, del Estatuto Tributario fue introducido al sistema tributario colombiano mediante el artículo 65 de la Ley 1111 de 2006. Sin embargo, el legislador derogó el parágrafo enunciado con la entrada de vigencia del artículo 15 de la Ley 1527 de 2012, el 27 de abril de 2012. Posteriormente, la Corte Constitucional, mediante la Sentencia C-015 de 23 de enero de 2013, declaró inexecutable el artículo 15 de la Ley 1527 de 2012, por lo que el parágrafo 4 del artículo 127-1 del Estatuto Tributario, pareciera que cobró vigencia nuevamente a partir de la fecha de notificación de la sentencia en comentario.

En este caso se evidencia el fenómeno de la reviviscencia normativa, pues con la declaratoria de inexecutable del artículo 15 de la Ley 1527 de 2012 se crea un vacío normativo sobre un tema fundamental para asuntos fiscales, por lo cual es necesario revivir la norma anteriormente derogada, para garantizar la seguridad de los contribuyentes. Esto porque, como se mencionó en el apartado anterior, el vacío normativo que se presentaba en el caso generaba una afectación y, adicionalmente, la norma que revivió no estaba en contra de los valores constitucionales. A raíz de esto, surge una nueva pregunta ¿cuál régimen contable y fiscal resulta aplicable para el contribuyente?. Como puede apreciarse, los cambios normativos enunciados se suscitaron durante el transcurso de un mismo periodo gravable, así las cosas, respecto de la derogatoria, se atiene a lo dispuesto en el artículo 338 de la Constitución Política, es decir, los cambios normativos generados frente a normas de causación periódica deberán aplicar en el periodo gravable siguiente a la modificación.

Respecto de la reviviscencia el asunto no es diáfano, puesto que, como se ha indicado anteriormente, los efectos de las sentencias de constitucionalidad son inmediatos, de manera que la norma declarada como inexecutable es expulsada del ordenamiento jurídico a partir de la notificación de la sentencia correspondiente, y, por otra parte, en atención a la tesis reciente de la Corte Constitucional, no se hizo explícito el efecto de reviviscencia. En virtud de lo anterior la Corte Constitucional ha modulado fallos que prevén la inconstitucionalidad de normas de periodo.³⁴ Sin embargo, para el caso en concreto no sucedió, de manera que dicho predicamento evidencia un conflicto de interpretación normativa profundo generado por la falta de claridad de la sentencia de constitucionalidad respecto de los efectos de la declaratoria de inexecutable.

2.3. Ley 2010 de 2019 y la reviviscencia normativa

Finalmente, se considera importante analizar el fenómeno normativo suscitado en la reciente expedición de la Ley 2010 de 2019. El artículo 160 de la Ley enunciada establece que se generará reviviscencia expresa de los artículos 38, 39, 40, 40-1, 41, 81, 81-1, 118 y 491 del Estatuto Tributario, los cuales perdieron vigencia con la entrada en vigencia de la Ley 1943 de 2018 (declarada inexecutable por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-481 de 2019). Como puede observarse, en este escenario el legislador propició el fenómeno de la reviviscencia normativa, algo innovador que no guarda antecedentes en asuntos de materia tributaria, especialmente si se tiene en cuenta que el legislador partió de una

34 Tal como lo prevé la Sentencia C - 481 de 2019.

norma que ya no tenía vigencia ni efectos jurídicos para reincorporarla al ordenamiento jurídico. Se considera que esta fue una equivocación de técnica legislativa que eventualmente podrá suscitar otros debates, puesto que la reviviscencia, de acuerdo con la jurisprudencia de la Corte Constitucional, es un efecto de aplicación normativa supeditado a un fallo judicial, y no a la potestad legislativa, cuando menos no existen antecedentes similares en materia tributaria.

En consecuencia, el fenómeno descrito de ninguna manera puede confundirse con la reviviscencia tratada por la Corte Constitucional, puesto que esta deriva de una providencia judicial que declara inexecutable una norma que, a su vez, había derogado otra disposición, y, por ende, esta última se reincorpora a nuestro ordenamiento jurídico por determinación de la Corte Constitucional. Por el contrario, el fenómeno generado por la Ley 2010 de 2019 es una forma de reviviscencia (denominada así por el Congreso de la República) *sui generis*, puesto que, a pesar de que dichas normas habían sido derogadas por la Ley 1943 de 2018, y que el Congreso debía reproducir el contenido de dicha norma en otra Ley diferente,³⁵ este decidió apartarse del contenido descrito, y dar vigencia a estas normas nuevamente.

2.4. Conclusiones

Como conclusión, se puede decir que a lo largo de los años la Corte ha modificado la tesis referente a la aplicación del fenómeno de la reviviscencia normativa en materia tributaria. En un primer momento, la reviviscencia se aplicaba de manera automática, es decir, cuando una norma (que en sus disposiciones derogaba una Ley anterior) era declarada inexecutable, la norma que había sido derogada por esta, recobraba vigencia de manera automática. Sin embargo, con el desarrollo jurisprudencial de la Corte Constitucional, se concluyó que el fenómeno de la reviviscencia no debía ser aplicado de forma automática sino exclusivamente cuando el vacío normativo generado, producto de la inexecutable, produce una vulneración a la supremacía constitucional y a los derechos fundamentales. Adicionalmente, es importante decir que los efectos del fenómeno de la reviviscencia de las normas solo afectarán las situaciones hacia futuro, por la naturaleza jurídica de las decisiones de la Corte Constitucional.

35 Por disposición expresa de la Corte Constitucional mediante Sentencia C – 481 de 2019.

3. Efecto diferido de las sentencias de constitucionalidad de la Corte Constitucional en materia tributaria

En virtud del artículo 241 de la Constitución Política de Colombia,³⁶ con el fin de garantizar la integridad y supremacía del texto constitucional, el Constituyente dotó a la Corte Constitucional de diferentes funciones, entre las cuales se encuentra la función de decidir sobre la constitucionalidad de las Leyes.³⁷ Ahora bien, de forma general, las sentencias de constitucionalidad de la Corte Constitucional tienen efectos hacia el futuro desde la misma publicación de la sentencia, esto es, de forma inmediata.³⁸ Sin embargo, ha manifestado la Corporación en distintas providencias, que los mencionados efectos pueden ser excepcionados, cuando, por medidas de orden constitucional, se genere la necesidad de que estos sean diferidos.³⁹ Para excepcionar los efectos hacia el futuro (*ex nunc*), la Corte Constitucional debe observar las siguientes reglas:

1. Si la Corte pretende retrotraer los efectos de la sentencia, esto es, que la providencia tenga efectos retroactivos (hacia el pasado), se debe analizar la gravedad de la infracción constitucional. Esto debido a que, cuanto más alta sea la infracción, “será mayor la necesidad de expulsar la disposición del ordenamiento jurídico con efectos retroactivos”.⁴⁰
2. Por otro lado, si la Corte pretende diferir los efectos de la sentencia a través del tiempo, esta debe analizar las consecuencias positivas o negativas que puede conllevar la expulsión inmediata de la norma del ordenamiento jurídico, con el fin de diferir sus efectos o no.⁴¹

Ahora bien, este estudio presenta particularidades en materia tributaria que merecen ser observadas con especial atención. La utilidad de este análisis se da debido a que los efectos de las normas tributarias dependen, en gran medida, de

36 “Artículo 241. 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. (...)”

37 Numeral 3º del artículo 241 de la Constitución Política de Colombia.

38 Véase la Sentencia SU – 037 de 2019 de la Corte Constitucional, especialmente en lo que se refiere a: “(...) en la actualidad, por regla general y salvo que se indique expresamente algo diferente en el fallo, la declaratoria de inexequibilidad de una disposición tiene efectos hacia futuro (*ex nunc*) y esto, según lo ha explicado esta Corte, encuentra sustento en los principios de seguridad jurídica y democrático, los cuales implican “la presunción de constitucionalidad de las normas que integran el sistema jurídico” (...).”

39 Véase la Sentencia SU – 037 de 2019 de la Corte Constitucional, especialmente en lo que se refiere a: “(...) Sobre el particular, cabe llamar la atención de que esta Corte, como medida de autocontrol, ha considerado que “deben existir razones de orden constitucional que pongan en evidencia la necesidad de variar la regla general anterior (efectos *ex nunc*), bien sea para diferir la aplicación de la parte resolutoria del fallo, o bien sea para retrotraer sus efectos” (...).”

40 Véase la Sentencia SU – 037 de 2019 de la Corte Constitucional.

41 Véase la Sentencia C – 473 de 2013 y la Sentencia SU – 037 de 2019.

lo establecido por la Corte Constitucional como legislador negativo.⁴² En primer lugar, es de resaltar que la Corte Constitucional ha generado un precedente en materia tributaria, en la medida que ha decidido diferir los efectos de la declaratoria de inexecutable de las normas de carácter tributario en revisión en algunas sentencias de constitucionalidad, tal como se verá a continuación.

Tal es el caso de la Sentencia C-481 de 2019, en la cual la Corte examinó la constitucionalidad por vicios de forma de la Ley 1943 de 2018 o Ley de Financiamiento,

Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones". En primera instancia, la Corte Constitucional analizó la naturaleza de la Ley examinada en la sentencia, y advirtió que se trataba de una norma de carácter tributario, debido a que *"la ley de financiamiento puede crear o modificar las rentas y recursos de capital incluidos en el presupuesto de rentas"* y que su objetivo es *"financiar la totalidad de gastos que el Estado pretende realizar durante la vigencia fiscal"*.⁴³

Así las cosas, es preciso mencionar que la Corte resolvió la inexecutable de la Ley por la violación del procedimiento legislativo, expulsando así del ordenamiento jurídico sus disposiciones. Sin embargo, el Tribunal Constitucional determinó que la inconstitucionalidad de dicha Ley surtirá efectos desde el 1 de enero de 2020, esto es, 76 días después de la notificación de la sentencia. Si bien la Ley de Financiamiento adolecía de vicios en su formación, que de forma insanable generaba la necesidad de retirarla del ordenamiento jurídico, la Corte señaló que *"una sentencia de inexecutable inmediata de la Ley de Financiamiento tendría un impacto macroeconómico negativo muy grave (...)"*, razón por la cual decidió diferir sus efectos hasta el siguiente año. Su tesis se fundamentó en los conceptos técnicos emitidos por diferentes entidades⁴⁴ acerca de los efectos que dicha decisión podría ocasionar en lo que atañe a aspectos financieros y de política fiscal nacional, en caso de que se declarara la inexecutable inmediata de la sentencia. Así, en la providencia se evidencia la participación de

42 *Por legislador negativo, se entiende aquella facultad de la Corte Constitucional como guardiana de la Constitución, de expulsar del ordenamiento jurídico leyes emitidas por el Congreso de la República, al ser contrarias al marco constitucional, así como lo establece la Corte en sentencia C – 543 de 1996, a saber: "El tribunal constitucional, como guardián de la integridad y supremacía de la Carta (CP art. 241), sigue siendo esencialmente un "Legislador negativo" -como en el modelo liberal kelseniano-, puesto que su tarea esencial sigue siendo la de expulsar del ordenamiento las normas inconstitucionales producidas por el legislador ordinario o extraordinario"*.

43 Sentencia C – 481 de 2019.

44 Ver anexo III *"Intervenciones recaudadas mediante Auto de Pruebas de fecha 16 de septiembre de 2019"* de la Sentencia C – 481 de 2019.

entidades como la Asociación Nacional de Instituciones Financieras, la Escuela Internacional de Ciencias Económicas y Administrativas de la Universidad de La Sabana, FEDESARROLLO, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el Departamento Nacional de Planeación, entre otros; así como la recomendación por parte del Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT) de diferir los efectos de la sentencia en caso de declarar la inconstitucionalidad de la norma. Estos conceptos nos permiten comprender que la declaratoria de inexequibilidad de la Ley de Financiamiento tendría un efecto negativo en la economía nacional, en caso de que la inexequibilidad no fuere diferida por un término suficiente para que el vacío normativo fuera corregido, tal como lo establecen las diferentes instituciones intervinientes.

Respecto del particular, la Corte indicó:

*Esta Corte ha reconocido que, en algunos precisos y excepcionales casos, **la declaratoria de inexequibilidad con efectos inmediatos de una norma jurídica podría traer consecuencias negativas de cara al orden constitucional y a la preservación de la integridad del ordenamiento superior**, por lo cual el tribunal constitucional establece “un plazo prudencial para que el Legislador corrija la inconstitucionalidad que ha sido constatada”. (...) este tribunal ha señalado que **es preciso recurrir a las sentencias moduladas [...] en aquellas situaciones en que [...] es imposible mantener en el ordenamiento la disposición acusada sin causar un grave perjuicio a los valores constitucionales**. A su vez, **resulta adecuado emplear las sentencias de inexequibilidad con efectos diferidos cuando el mantenimiento de la disposición inconstitucional no es particularmente lesivo de los valores superiores** (...). En estos supuestos: “es preferible otorgar un plazo prudencial al Congreso para que corrija la situación inconstitucional, ya que, en tal evento, una sentencia integradora afecta desproporcionadamente el principio democrático (CP art 3º) pues el tribunal constitucional estaría limitando la libertad de configuración del Legislador.*

*(...) **Este tipo de diferimiento en el tiempo de los efectos de una sentencia, ha sido reconocido por la jurisprudencia constitucional como una respuesta a la necesidad que tienen los tribunales constitucionales de garantizar la integridad de la Constitución, en eventos en los que no es posible expulsar del ordenamiento, de manera inmediata, una regulación legal, por los efectos inconstitucionales que tendría esa decisión, pero tampoco es posible declarar la constitucionalidad de la regulación, pues el tribunal ha constatado que esta vulnera alguna cláusula de la Carta.** (...) “no existe ninguna inconsistencia en que el juez*

constitucional constate la incompatibilidad de una norma legal (...) pero decida no expulsarla inmediatamente del ordenamiento (decisión de constitucionalidad temporal), por los efectos traumáticos de una inexecutable inmediatea”. (subrayado fuera de texto original).

De estos apartes se puede concluir que, si bien existen normas en materia tributaria que son incompatibles con la Constitución y que, por consiguiente, deben ser expulsadas del ordenamiento jurídico, la Corte puede eventualmente, por razones de conveniencia nacional o de seguridad económica y recaudo, diferir los efectos de inconstitucionalidad de la sentencia hasta que el Congreso corrija la deficiencia en la Ley. Las razones de convivencia nacional o seguridad jurídica y recaudo, consisten principalmente en que, de no diferir los efectos de la sentencia, se podrían generar consecuencias negativas en cuanto a la financiación y recaudo de dineros por parte del Estado y, en consecuencia, lesionar valores jurídicos superiores.

Ejemplo de lo anterior, se encuentra la Sentencia C–030 de 2019, en la cual el Tribunal Constitucional considera que, de no diferir los efectos de la sentencia, su inconstitucionalidad inmediata podría generar consecuencias graves en contra de los ingresos de los departamentos y municipios.⁴⁵ O cuando en la Sentencia C–481 de 2019, el ICDT, le advierte a la Corte Constitucional que de declarar inexecutable la Ley de Financiamiento 1943 de 2018, podría afectar el incremento de inversionistas y generar el desfinanciamiento del Estado, generando consecuencias nocivas para el recaudo, razón por la cual, entre varias alternativas presentadas por el ICDT, recomiendan diferir sus efectos de inexecutable.⁴⁶

Ahora bien, la tesis de la Corte Constitucional no es innovadora, puesto que ya había sido objeto de estudio como se evidencia en la Sentencia C–253 del 16 de abril de 2010, en la cual se analizó la constitucionalidad de un Decreto Legislativo que regulaba materias tributarias con ocasión de un Estado de Excepción por emergencia social. La Corte analizó dicho Decreto Legislativo y concluyó que, en

45 Véase la Sentencia C – 030 de 2019 de la Corte Constitucional, especialmente cuando menciona que “la declaratoria de inexecutable de la disposición impugnada en el presente asunto implicaría la eliminación de la norma que contempla la base gravable del impuesto. Esa decisión llevaría implícita, por lo tanto, un vacío en uno de los elementos esenciales del tributo y por consecuencia, hasta tanto el legislador no determine los criterios para establecer la base gravable del impuesto a los combustibles, se generaría la imposibilidad de la imposición, cobro y recaudo de la sobretasa a los combustibles con graves consecuencias para la Nación y particularmente para los departamentos y municipios que cuentan con esos recursos como parte importante de sus presupuestos”.

46 Ver Sentencia C – 481 de 2019, especialmente cuando se comparten los conceptos de intervinientes, y entre esos, el ICDT, el cual manifiesta que “la inexecutable podría afectar el proyectado incremento en las inversiones y en el empleo, dada la afectación de la confianza de los inversionistas. Adicionalmente presenta las siguientes consideraciones sobre un eventual fallo: (...) (iii) diferir efectos (...)”.

virtud de la figura de la inexecutable por consecuencia,⁴⁷ dada la inconstitucionalidad del decreto legislativo que establecía el Estado de Excepción,⁴⁸ los decretos legislativos que pretendían desarrollarlo eran inconstitucionales también. A pesar de esto, en virtud de dicho Estado de Excepción, se expidió el Decreto Legislativo 127 de 2010, *Por el cual se adoptan medidas en materia tributaria*, que establecía modificaciones tributarias, como el incremento de impuestos al consumo de varios productos, recaudo que se destinaría al sector de la salud.

Ahora, si bien el decreto enunciado devenía en inconstitucional desde el momento de la declaratoria de inexecutable del decreto que declaró el Estado de Excepción, la Corte consideró que la inexecutable de éste podría afectar gravemente el recaudo destinado al sector salud, de forma que determinó diferir los efectos de la sentencia de inexecutable hasta el 16 de diciembre de 2010, plazo dentro del cual el legislador debería regular esta materia, tal como lo establece la Corporación, a saber:

*Al examinar el contenido del Decreto 127 de 2010, la Corte destaca que esta norma introdujo modificaciones (...) a algunas disposiciones de carácter tributario, incrementando las tarifas del impuesto al consumo de varios productos y servicios (...), **cuyo recaudo está total o parcialmente destinado a la financiación de los servicios de salud.** (...) observa la Corte que la inexecutable de este Decreto, **en caso de tener efecto inmediato, acarrearía un importante y severo impacto sobre el funcionamiento del Sistema de Seguridad Social en Salud, que pondría en serio e inminente riesgo el efectivo disfrute de este derecho fundamental para un importante número de personas, presumiblemente las más pobres y vulnerables, así como otros sujetos merecedores de especial protección constitucional, situación contraria a varios importantes mandatos superiores, que esta corporación está en la obligación de precaver.***

*(...) **considera esta corporación necesario diferir los efectos de la inconstitucionalidad por consecuencia de esta norma**, que por esta sentencia se declarará, por un lapso breve pero razonable, **dentro del cual el órgano legislativo pueda (...) considerar el tema de que trata este Decreto y adoptar, a la brevedad posible, las medidas que estime necesarias para proveer al Sistema de Seguridad Social en Salud de fuentes***

47 La inexecutable por consecuencia es una tesis desarrollada por la Corte Constitucional, mediante la cual, al desaparecer del ordenamiento jurídico el decreto legislativo que declara el Estado de Excepción, desaparecen los decretos legislativos que lo desarrollan.

48 Decreto Legislativo 4975 de 2009, "por el cual el presidente de la República declaró el estado de emergencia social, por un período de treinta (30) días".

de financiación adecuadas, estables y suficientes, (...) (Negrilla y subrayado para resaltar).

Lo anterior es revisado por el autor J. Orlando Corredor Alejo, quien analiza el efecto diferido de las sentencias constitucionales y presenta las siguientes consideraciones refiriéndose al estudio del Decreto Legislativo 127 de 2010 realizado en la Sentencia C – 253 de 2010 por la Corte Constitucional:

En el presente caso, se reprocha la ley por vicios de procedimiento en su formación y la Corte decide declararla inexecutable con efecto a partir de enero 1° de 2020, lo que equivale a señalar que se ha declarado su constitucionalidad temporal hasta diciembre 31 del presente año.

Precisamente, por declararse su constitucionalidad temporal –lo que es igual a la inexecutable diferida– es que la ley sigue vigente hasta final de este año. Es por ello que la misma Corte ha dicho que el efecto diferido del fallo permitirá al Congreso expedir el régimen que ratifique, derogue, modifique, o subrogue los contenidos de la Ley 1943.

Lo anterior significa, ni más ni menos, que la Corte ha decidido que la Ley 1943 es temporalmente constitucional –que es lo mismo que declararla inexecutable con efecto a partir de enero 1° de 2020–. Ello conduce a un terreno jurídico muy especial y particular, que ha sido suficientemente desarrollado por la Corte en múltiples sentencias. En cortas palabras, la constitucionalidad temporal o inexecutable diferida mantiene incólume la ley y mantiene obligatoriedad durante el periodo fijado por la Corte. Esa constitucionalidad temporal es la que permitirá al Congreso emitir una nueva ley que derogue, modifique, subrogue o ratifique los contenidos de la Ley 1943.

Del análisis de estas sentencias, se puede concluir lo siguiente:

- (i) La Corte Constitucional puede diferir los efectos de sus sentencias de constitucionalidad en materia tributaria.
- (ii) La decisión de diferir las sentencias en el tiempo por parte de la Corte Constitucional se ha amparado en la protección de la economía nacional, la necesidad del recaudo y la protección de derechos fundamentales.
- (iii) La Corte Constitucional busca, mediante el condicionamiento de los efectos de sus sentencias, dar un periodo determinado al legislador para que regule la respectiva materia y evitar perjuicios económicos graves o evitar la vulneración de derechos fundamentales.

- (iv) Condicionar los efectos de las sentencias por parte de la Corte Constitucional representa una excepción al principio de irretroactividad de las providencias judiciales emitidas por la Corte.
- (v) La vigencia de las normas estará supeditada al cumplimiento del plazo establecido. De manera que, en tanto estas se encuentren en el ordenamiento jurídico, podrían configurar situaciones jurídicas consolidadas o reconocer derechos por el respectivo año gravable.

4. Efectos retrospectivos y retroactivos de las sentencias de constitucionalidad de la Corte Constitucional en materia tributaria

Dentro del Derecho Tributario se presentan diferentes principios, entre ellos el de irretroactividad, el cual es reconocido por la Constitución Política de Colombia en su artículo 363, el cual reza que “*el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. **Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad**”⁴⁹ (Subrayado y negrillas fuera del texto original) . Asimismo, en el artículo 338 de la Constitución Política se hace referencia al principio de aplicación retrospectiva de las normas tributarias favorables, dicho artículo señala que “*las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo*”.*

Por otro lado, es importante hacer referencia a la noción de la locución latina *ex-tunc* para este capítulo. Esta locución significa “desde siempre”, por lo que se asocia con el concepto de retroactividad. Con lo anterior, y teniendo en cuenta lo señalado por Gabriel Muñoz en su artículo Efectos en el tiempo de las sentencias de inconstitucionalidad y nulidad de normas tributarias, se busca dar efectos retroactivos que vayan hasta la fecha de expedición de la norma para borrar todo rastro de su existencia respecto de las situaciones jurídicas que aún están por decidir.⁵⁰ Ahora bien, es cierto que la retrospectividad puede ser calificada como retroactividad impropia y, en ese sentido, sería admisible concluir que la expresión

49 Artículo 363 de la Constitución Política de Colombia.

50 Muñoz, G. (Enero-Febrero 2010). Efectos en el tiempo de las sentencias de inconstitucionalidad y nulidad de normas tributarias se busca dar efectos. *Revista Impuestos*. Volumen (157). pp 18-21. Tomado de: http://legal.legis.com.co/document/Index?obra=rimpuestos&document=rimpuestos_7bcd439852a79032e0430a0101519032

ex-tunc también recoja ese tipo de efectos, como lo señala Muñoz, sobre los efectos ex-tunc:

También puede dilatar hacia el futuro la efectividad de su decisión, la cual sólo se haría operativa una vez que se venza el plazo que se le da al legislador para que adopte las medidas normativas necesarias con el fin de evitar los traumatismos que generaría la inmediata expulsión del ordenamiento de la norma declarada inconstitucional.⁵¹

Teniendo en cuenta las nociones expuestas con anterioridad, se busca, en primera instancia, ofrecer una perspectiva sobre los pronunciamientos de la Corte respecto del efecto en estudio. Luego se esbozarán casos en los cuales se evidencia dicho efecto usado por la Corte Constitucional en diferentes providencias respecto de normas tributarias. Finalmente se propondrán unas conclusiones sobre la materia.

4.1. Desarrollo del concepto por parte de la Corte Constitucional

La Corte Constitucional ha entendido que este principio se cristaliza como aquel en que *“los efectos retroactivos de las leyes en materia tributaria no pueden afectar situaciones ya reconocidas y cuyos efectos se hayan dado bajo una legislación anterior”*.⁵² Como se puede ver, este principio pretende proteger el Principio de Seguridad Jurídica. Lo anterior en el entendido que permite al destinatario de la Ley tener un conocimiento previo de la norma tributaria que le podría afectar, siendo esto a su vez una manera de proteger el principio de legalidad.

Por esto es importante tener en cuenta la relación del principio de irretroactividad con el concepto de derecho adquirido, el cual permite la protección de situaciones jurídicas consolidadas. Ahora bien, este principio no se ha interpretado por la doctrina y la jurisprudencia de la Corte Constitucional de manera absoluta, debido a que:

Si una norma beneficiosa al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad, sí puede aplicarse en el mismo período sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución. La prohibición contenida en esta norma está encaminada a impedir que se aumenten las cargas del contribuyente, modificando las regulaciones en relación con periodos vencidos o en curso. La razón de la prohibición

51 Ibídem

52 Sentencia C-785 de 2012.

*es elemental: El que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe.*⁵³

Pese a lo anterior, la jurisprudencia de la Corte Constitucional ha morigerado el principio de irretroactividad tributaria a partir del concepto de situaciones jurídicas no consolidadas. Por ende, la Corte ha optado por otorgarle efectos retrospectivos a aquellas disposiciones normativas que sean favorables para el contribuyente siempre que no se configuren situaciones jurídico consolidadas,⁵⁴ es decir, ha contemplado la retrospectividad de las normas tributarias.

Así las cosas, la Corte Constitucional, por medio de sentencias como la Sentencia C-527 del 6 de noviembre de 1996, expediente D-1229. M.P. Alejandro Martínez, la Sentencia C-692 del 9 de julio de 2008, expediente D-7147. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa, la Sentencia C-686 de 19 de septiembre de 2011 D-8437. M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo y la Sentencia C-878 de 22 de noviembre de 2011, expediente D-8396. M.P. Juan Carlos Henao Pérez, no solo reconoció la aplicación del principio de favorabilidad en materia tributaria sancionatoria a partir de la aplicación extensiva del artículo 29 de la Constitución Política (principios de *ius puniendi*), sino que desarrolló otro aspecto de dicho mandato de optimización. De acuerdo con los fallos citados anteriormente, la Corte Constitucional estableció que el principio de favorabilidad también sería aplicable en circunstancias en las que el conflicto de aplicación normativa versara sobre **normas de orden sustancial**, de manera que, si el precepto posterior beneficiaba al contribuyente, la nueva norma podía aplicarse de forma retrospectiva, **sin que fuere necesario el comienzo del periodo gravable siguiente a su publicación.**

La Sentencia C-527 del 6 de noviembre de 1996 dispuso:

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 en que entra en vigencia, comoquiera que el mandato del inciso tercero del artículo 338 de la CP sólo se dirige a impedir que se aumenten las cargas de dicho obligado, de modo que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos, en perjuicio de los contribuyentes de buena fe.

La Sentencia C-878 de 2011 precisó:

53 Sentencia C-527 de 1996.

54 Sentencia C- 952 de 2007.

La aplicación del principio de irretroactividad no podía ser absoluta tratándose de modificaciones benéficas al contribuyente y que tuvieran un carácter garantista.

(...)

La aplicación inmediata de modificaciones que beneficien al contribuyente respecto de los tributos de período, es decir, siempre que los hechos económicos gravados no se hubieran consolidado, porque en tal caso existiría un fenómeno de retrospectividad de la ley y no de retroactividad propiamente dicha, dejando a salvo la prohibición de aplicación retroactiva de la ley tributaria contenida en el artículo 363 Superior.

Teniendo en cuenta la jurisprudencia establecida por el Alto Tribunal Constitucional, será retroactiva la aplicación de normas que impactarán en periodos gravables ya cerrados. Por lo anterior, al presentarse la consolidación de la situación jurídica en casos de retroactividad para determinar la aplicación retroactiva o retrospectiva, opera con el cierre del periodo gravable, fecha que coincide con el extremo final temporal de la prolongación del hecho generador del tributo. Por su parte, el Consejo de Estado limitó este tratamiento a los requisitos establecidos en la Sentencia de 23 de noviembre de 2018, numero interno 22392. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. La última sentencia enunciada analizó la legalidad del Concepto 018128 del 19 de junio de 2015. Dicho concepto señalaba que el principio de favorabilidad era aplicable solo en materia sancionatoria. Al respecto, el Consejo de Estado negó la nulidad del concepto, pero precisó:

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.

No obstante, lo anterior, en tratándose de situaciones jurídicas no consolidadas en impuestos de periodo, es dable la aplicación de normas tributarias benéficas para el contribuyente, en forma inmediata, si así lo establece el legislador.

Como puede denotarse, de acuerdo con los límites fijados por el Consejo de Estado, la aplicación retrospectiva de las normas tributarias está supeditada a la existencia de una situación jurídica no consolidada, a que se trate de una

norma sustancial y a la **autorización legislativa**. Finalmente, aunque no sea objeto del análisis propuesto, es importante señalar que la Administración Tributaria ha estudiado esta situación y ha reconocido la jurisprudencia del Consejo de Estado sobre la materia por medio del Oficio 100208221-372, radicado interno 900928 de 30 de marzo de 2020. Empero, la Corte Constitucional no solo ha creado debates respecto de la aplicación retrospectiva de las normas tributarias de carácter sustancial, sino también en lo que atañe sus providencias, como se estudiará a continuación, puesto que la declaratoria de inexequibilidad de tributos ha suscitado debates sobre de la aplicación de los efectos de las sentencias a situaciones suscitadas en el pasado, concretamente, la declaración y pago de dichos gravámenes.

4.2. Estudio de casos

Teniendo en cuenta lo presentado, en este apartado se pretenden exponer y analizar diferentes pronunciamientos jurisprudenciales que ha realizado la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, en los cuales se refleja la interpretación de la retrospectividad de las sentencias de la Corte Constitucional en materia tributaria. Lo anterior se plasmará con los casos del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) y de la Tasa Especial de Servicios Aduaneros (TESA).

- **Sentencia C-10 de 2018**

Mediante acción pública de inconstitucionalidad presentada en el año 2016 se demandó el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, el cual hacía referencia a la base gravable del CREE.

Las demandantes señalaron que este artículo violaba del principio de equidad tributaria vertical, generándose una presunta omisión legislativa relativa.⁵⁵ Ahora bien, dentro de la argumentación presentada se señaló que en el artículo 22 no se incluía la compensación por exceso de base mínima del CREE, lo cual causaba una afectación en los contribuyentes, pues se les hacía tributar sobre un valor de renta presunta que podría ser mayor al monto real, lo cual se excluía para los años 2013 y 2014, afectando la equidad vertical entendida como progresividad.⁵⁶ Por otro lado, indicaron que la base gravable del CREE no tiene en cuenta la capacidad

55 *Por omisión legislativa relativa se entiende aquella falta de regulación por parte del Legislador, de determinados elementos de la institución jurídica creada mediante la respectiva Ley (Véase Sentencia C – 291 de 2015). Según la Sentencia C – 543 de 1996, establece la Corte que la omisión legislativa relativa se presenta cuando el Legislador “al regular o construir una institución omite una condición o un ingrediente que, de acuerdo con la Constitución, sería exigencia esencial para armonizar con ella. v.gr.: si al regular un procedimiento, se pretermite el derecho de defensa”.*

56 Sentencia C-010 de 2018.

de pago de los contribuyentes, dado que, al no contar con la compensación del artículo 189 del Estatuto Tributario, se constituía en una carga excesiva sobre aquellos que atravesaban una época de bajos ingresos.⁵⁷ Las demandantes pretendían que la Corte Constitucional declarara una exequibilidad condicionada, en el sentido de que se permita realizar la compensación para las situaciones no consolidadas que se dieron en los mencionados periodos gravables.

Así las cosas, la Corte Constitucional optó por integrar la unidad normativa de los artículos 22 de la Ley 1607 de 2012 y el 14 de la Ley 1739 de 2014, dado que consideró que entre dichas disposiciones había una estrecha relación con la posibilidad de compensar el exceso de base mínima, empero, su aplicación solo procede a partir del año 2015.⁵⁸ Dentro de su análisis la Corte consideró necesario señalar que, al hablarse de renta presunta, ésta se debía entender como *“un mecanismo de liquidación del impuesto que obliga al contribuyente a tomar como base unos ingresos presuntos cuando la renta líquida gravable antes de fijar el gravamen resulta ser inferior a la utilidad que, según la disposición legal de carácter tributario, debió obtener el sujeto durante el respectivo periodo gravable”*.⁵⁹ Posteriormente la Corte indicó que mediante sentencia C-540 de 2005 se reconoció la diferencia entre beneficios tributarios y minoraciones estructurales, entendidas estas últimas como aquellas maneras o formas previstas para que un tributo no se convierta en un castigo o instrumento de injusticia.⁶⁰ Por lo anterior, las minoraciones permiten definir de manera exacta la base gravable, cuantificar el supuesto de hecho y el monto de la tarifa, por lo que se afecta de manera directa la riqueza del contribuyente, con base en consideraciones que obedecen fundamentalmente a su aptitud para contribuir a sufragar los gastos público.⁶¹ Ahora bien, en la Sentencia C-540 de 2005 se dispuso que la Compensación de pérdidas fiscales representaba una minoración estructural, entendida como un mecanismo por medio del cual se buscaba *no perjudicar a las “sociedades afectadas por desempeños económicos negativos y permitirles compensar las eventuales pérdidas sufridas en atención a su real capacidad de pago de tal manera que se efectivicen los principios de equidad tributaria vertical y progresividad”*.⁶²

En consecuencia, al analizar el artículo 22 de la ley 1607 de 2012, la Corte consideró que dicha norma violaba el principio de equidad vertical, por lo que la compensación de pérdidas de exceso de base mínima presunta aplicada al CREE

57 Ibidem.

58 Ibidem.

59 Sentencia C-564 de 1996.

60 Sentencia C-010 de 2018.

61 Sentencia C-540 de 2005 M.P. Humberto Antonio Sierra Porto

62 Ibidem.

debe ser entendida como una minoración estructural, debido a que configuraba un valioso instrumento para la efectividad de los principios de justicia, equidad y progresividad.⁶³ Por otra parte, dado que como la compensación de pérdidas de exceso de base mínima presunta al CREE no se aplicó en los años 2013 y 2014, la Corte concluyó que no era razonable ni proporcional excluirla, por lo que la omisión afecta gravemente un principio constitucional sin que se beneficiara ningún otro.⁶⁴ Por lo anterior la Corte indicó que el CREE para los años 2013 y 2014 violaba la capacidad de pago de los contribuyentes, pues al excluirse esos periodos gravables se causa una carga tributaria excesiva sobre quienes atraviesan por momentos de bajos ingresos y los iguala al grupo de quienes no pasan por esa situación.⁶⁵ Así las cosas, la Corte decidió permitir la compensación por exceso de base mínima presunta al CREE por los periodos gravables de 2013 y 2014, dado que artículo 14 de la Ley 1739 de 2014 permitió la compensación por el año gravable 2015. Como puede apreciarse, el fallo descrito, pese a que fue proferido en el año 2018, tiene efectos respecto de situaciones que se generaron en el pasado pero no se han consolidado, constituyendo entonces un efecto retrospectivo de las normas objeto de estudio en la sentencia de constitucionalidad tratada.

- **Sentencia C-235 de 2019**

Mediante la Sentencia C-235 de 2019 la Corte Constitucional se ocupó de determinar la interpretación, ajustada a la constitución, del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016 (en los términos descritos al inicio de este documento, se trataría de un fallo condicionado). En virtud de lo anterior, la Corte Constitucional reconoció la existencia de dos regímenes o tratamientos tributarios asociados a la prestación de servicios hoteleros para efectos del impuesto sobre la renta:

- i. La renta exenta de que trata el artículo 18 de la Ley 788 de 2002 (que adicionó el artículo 207-2 del Estatuto Tributario), de la cual gozan aquellos contribuyentes que hubieren reunido los requisitos establecidos en la Ley y en el Reglamento pertinentes entre el **1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2016**.
- ii. La tarifa del 9% del impuesto sobre la renta prevista a partir del 1 de enero de 2017 para aquellos contribuyentes que hubieren reunido los requisitos previstos en el artículo 18 de la Ley 788 de 2002 y el Decreto 2755 de 2003 entre el **30 de diciembre de 2016 y el 31 de diciembre de 2017**.

63 Sentencia C-010 de 2018.

64 Ibidem.

65 Ibidem.

Al respecto, la Corte Constitucional dispuso:

Habida cuenta que los efectos de la Ley 788 de 2002 se extendían por un lapso determinado a partir de la entrada en operación del establecimiento hotelero, los contribuyentes que hubieren reunido los requisitos para acceder a dicha prerrogativa entre el 1° de enero de 2003 y el 29 de diciembre de 2016 -fecha de promulgación y de entrada en vigor de la Ley 1819 de 2016- ostentan una situación jurídica consolidada consistente en la renta exenta por el tiempo fijado en la primera normativa, por ende debe concluirse que en relación con esos sujetos no era posible variar las condiciones del beneficio tributario en tanto eran acreedores del mismo, en virtud de los principios de buena fe e irretroactividad.

No ocurre lo mismo, frente a quienes cumplieron los requisitos entre el 30 de diciembre de 2016 y el 31 de diciembre de 2017, comoquiera que la expedición de la Ley 1819 de 2016 no desconoció el principio a la confianza legítima, por cuanto al no haber acreditado los requisitos con anterioridad a la expedición de la norma acusada, el legislador tenía la posibilidad de modificar las condiciones de cobro del tributo sin afectarlos, pues aunque se encontraban dentro del periodo cubierto por la Ley 788 de 2002, aquellos no habían concretado su situación, máxime teniendo en cuenta que la situación de los contribuyentes no reúne los presupuestos jurisprudenciales para determinar conculcado el mentado principio.

Conforme con lo anterior, y atendiendo una tesis similar presentada por la Administración Tributaria por medio del Oficio 100202208- 0414 de 2020, en esta oportunidad, la Corte Constitucional definió la aplicación retrospectiva de la norma tributaria, en consideración del criterio de configuración de situaciones jurídicas consolidadas, de manera que las modificaciones introducidas por la Ley 1819 de 2016 solo procederían respecto de aquellos supuestos en los que no se hubieren configurado los requisitos de la renta exenta de que trata la Ley 788 de 2002.

- **Sentencia C-992 de 2001**

Para este caso se presentará el análisis de la Tasa Aduanera, contribución que sería declarada inexecutable por la Corte Constitucional mediante la Sentencia C-992 de 2001. Esta tasa fue pagada por diferentes empresas, las cuales, al darse la inexecutable de la misma por parte de la Corte Constitucional, impetraron diferentes acciones ante la jurisdicción contencioso-administrativa para solicitar al Estado la indemnización por el pago de este tributo, declarado inexecutable. Por lo anterior es importante exponer el precedente que ha marcado el Consejo de Estado en esta temática.

El 19 de septiembre de 2001 la Corte Constitucional profirió la Sentencia C-992 de 2001 mediante la cual declaró inexecutable los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000. A la luz de esto es preciso hacer referencia a los efectos de las sentencias del Consejo de Estado:⁶⁶

Respecto a los efectos de las sentencias de nulidad proferidas por la jurisdicción contencioso administrativa, ha sido reiterada la jurisprudencia de esta Corporación al precisar que estos son “*ex tunc*”, es decir, que producen efectos desde el momento en que se profirió el acto anulado, por lo que las cosas deben retrotraerse al estado en que se encontraban, antes de la expedición del acto.

Sobre la norma anteriormente enunciada se desarrollan dos tesis en el precedente del Consejo de Estado,⁶⁷ las cuales pueden tener efectos *ex tunc*, a saber:

- a. La antijuridicidad como ausencia de soporte normativo válido y vigente sostiene que un daño es jurídico si está sustentado en una norma vigente en el ordenamiento, de manera tal que, si la declaratoria de inexecutable dejó vigente la norma entre su expedición y el momento en que se produce la declaratoria, los daños por ella causados durante ese periodo tendrían fundamento jurídico y los particulares estarían en la obligación de soportarlos.
- b. La antijuridicidad como incompatibilidad con la norma superior señala que cuando una norma general, impersonal y abstracta impone una carga a un particular, esta última es jurídica si y solo si dicha norma es conforme a las superiores; en el caso de la ley, parte de si se ajusta a la Constitución. Es por ello que, al poner en evidencia la contrariedad con la Constitución, pondría de manifiesto la antijuridicidad de las cargas impuestas por la ley respecto de la cual se dio la declaratoria; pues bastaría con apoyarse en la excepción de inconstitucionalidad de la ley para considerar que las cargas por ella impuestas son antijurídicas y, por ende, susceptibles de ser indemnizadas por la vía de la acción de reparación directa.

Las tesis anteriormente enunciadas han sido discutidas por el Consejo de Estado, como se expondrá a continuación. Es importante denotar que actualmente

66 Consejo de Estado. Exp. 11001-03-27-000-2001-0243-01(12248). C.P. María Inés Ortiz Barbosa

67 Consejo de Estado. Exp. 28769, actor: Mercedes Benz Colombia S.A., C.P. Danilo Rojas Betancourth Radicación número: 25000232600020030020801.

la Corporación ha unificado la jurisprudencia en lo que a este tema respecta, decantando por la tesis expuesta en el literal a).

• **Sentencia Mercedes Benz S. A. contra la Nación - Congreso de la República**⁶⁸

En este caso la empresa Mercedes Benz Colombia S. A. buscaba que se declarara responsable a la Nación por haberle causado un daño por la expedición y aplicación de normas abiertamente inexequibles, como son los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000. Con lo anterior se pretendía la reparación por el daño causado por el pago de la TESA.⁶⁹ Esto debido a que entre el 1º de enero y 25 de octubre de 2001, Mercedes Benz Colombia S. A. pagó la tasa especial por servicios aduaneros, consagrada en los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000. En esta sentencia la empresa Mercedes Benz S.A, buscaba que se declara responsable al Congreso por las siguientes razones.⁷⁰

- i) La cláusula general de responsabilidad del Estado consagrada en el artículo 90 de la Constitución Política aplica para todas las autoridades, incluyendo al legislador, debido a que los actos de esta rama del poder se entienden como de soberanía.
- ii) Por haber sido obligada a pagar una tasa cuyo sustento normativo no sólo era incompatible con la Constitución, sino que no correspondía a un servicio efectivamente prestado por el Estado.
- iii) En el caso bajo análisis era evidente que la tasa creada por el legislador no cumplía con ninguno de los requisitos que la Constitución establecía para este tipo de tributo.
- iv) El hecho de que la Corte Constitucional no se haya pronunciado sobre los efectos de su sentencia no exonera al Estado de la responsabilidad por los perjuicios causados ni impide que los afectados acudan a la acción de reparación directa para reclamarlos, y demanda por nulidad y restablecimiento del Derecho. Esta acción sería denegada en 1º y 2º instancia.

El Consejo de Estado realizó el siguiente análisis del caso, teniendo en cuenta el precedente de esta Corporación en esta temática, de la siguiente manera:

68 Consejo de Estado. Exp. 28769, actor: Mercedes Benz Colombia S.A., C.P. Danilo Rojas Betancourth Radicación número: 25000232600020030020801.

69 Ibidem.

70 Ibidem.

En primer lugar, si bien la tesis de la antijuridicidad como incompatibilidad con la norma superior se basa esencialmente en que *“nadie está obligado a soportar las consecuencias adversas de una norma que nació a la vida jurídica contrariando la Constitución, pues ello sería desdibujar el principio de la supremacía constitucional”*, lo cierto es que, como lo ha considerado la misma Corte Constitucional y como se desprende de lo consagrado en el artículo 45 de la Ley 270 de 1996, la declaratoria de inexecutable con efectos hacia futuro implica que, si bien la norma tenía un vicio de inconstitucionalidad, **es constitucional mantener su vigencia, entre su expedición y dicha declaratoria, donde se concluye que, durante ese periodo, existía la obligación jurídica de asumir las cargas por ella impuesta.**

Razón por la cual no se configuró el daño antijurídico contra la sociedad demandante, debido a que el pago de la TESA no es una carga que la sociedad actora no tuviera la obligación jurídica de soportar, por lo que no se configura el primer elemento del juicio de responsabilidad consagrado en el artículo 90 de la Constitución Política. Por otro lado, la Corporación estimó que no se presentó el daño antijurídico por el pago de la TESA en tanto que:

- A cambio de dichos pagos, las importadoras sí habrían recibido servicios que pretendían ser retribuidos por la tasa cancelada, tales como los de carácter aduanero prestados por la DIAN y que estaban definidos en el Estatuto Aduanero.
- El pago de la tasa no se entendería como una afectación patrimonial, pues este tipo de erogaciones “constituyen costos de la actividad económica que se trasladan al consumidor final”.
- Al haber un mecanismo para obtener la devolución, la falta de prueba sobre su agotamiento infructuoso implicaría que el daño no fuera cierto.
- El contribuyente realiza la conducta enunciada en el hecho generador de la tasa, por lo que el daño que este último pudo generar no fue causado directamente por la Nación - Congreso de la República.

Por lo anterior el Consejo de Estado decide revocar la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, denegando las pretensiones de Mercedes Benz Colombia S. A. y no procede con la aplicación retrospectiva de la inexecutable tributaria.

• **Sentencia Glaxosmithkline contra la Nación - Congreso de la República**⁷¹

De manera similar al caso expuesto, en esta oportunidad la farmacéutica Glaxosmithkline Colombia S.A. pretendía que se declarara responsable a la Nación por el daño causado por causa de la expedición de la Ley 633 del 2000. Igualmente propendía por la indemnización del daño causado por el pago de la TESA. Glaxosmithkline Colombia S.A, entre el 9 de enero y 25 de octubre de 2001, pagó la tasa especial por servicios aduaneros, consagrada en los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000.

La demandante buscaba que se declara responsable al Congreso por:

- i) La responsabilidad del Estado enunciada en el artículo 90 de la Constitución, la cual se extiende al Legislativo.
- ii) Por la expedición de una ley inconstitucional.
- iii) Por la creación de una tasa sin el lleno de los requisitos que la Constitución establece para ello, entre otros. Por otro lado, señala que, a pesar de que la Corte Constitucional no se pronunciare sobre los efectos, los contribuyentes tienen la oportunidad de hacer uso de la acción de reparación directa para solicitar el pago de la correspondiente indemnización del daño antijurídico causado.

El Consejo de Estado realizó las siguientes reflexiones en torno a este caso, teniendo en cuenta la sentencia de Mercedes Benz Colombia S.A. contra la Nación.⁷²

En primer lugar, no se configura el daño antijurídico a la sociedad demandante, debido a la tesis según la cual *“una ley sea declarada inexecutable, nadie estaría obligado a soportar las consecuencias adversas de una norma que nació a la vida jurídica contrariando la Constitución”*. Sin embargo, en este caso, el Consejo de Estado cuestionó esta tesis, con base en la jurisprudencia de la Corte Constitucional y el artículo 45 de la Ley 270 de 1996.

Lo anterior significa que al presentarse la declaratoria de inexecutable con efectos hacia futuro de una norma que tenía un vicio de inconstitucionalidad, es constitucional mantener su vigencia entre su expedición y dicha declaratoria, de donde se deriva que durante ese periodo existía la obligación jurídica de asumir las cargas por ella impuesta. Así las cosas, el Consejo de Estado denegó las

71 Exp. 29352, actor: Glaxosmithkline Colombia S.A, C.P. Danilo Rojas Betancourth. Referencia: 25000232600020030020601

72 Consejo de Estado. Exp. 28769, actor: Mercedes Benz Colombia S.A., C.P. Danilo Rojas Betancourth. Radicación número: 25000232600020030020801.

pretensiones de la demandante. Sin embargo, para efectos del estudio que nos ocupa, es interesante denotar que, pese a que resultaría lógico en cierto grado, la Corporación concluyó que las sentencias de la Corte Constitucional no se podían aplicar de forma retrospectiva.

Conclusión

Tal como se ha podido comprobar a lo largo de este apartado, la posición jurisprudencial de las altas cortes en lo que respecta a los efectos retrospectivos suele variar, dependiendo de la interpretación que se realice y del caso en concreto. Por ejemplo, en el caso de la Tasa Aduanera, pese a que había sido declarada inexecutable por la Corte Constitucional, la posición del Consejo de Estado varió. Por otro lado, respecto de la sentencia que versa sobre la determinación del CREE, se evidencia que la Corte Constitucional sí se inclinó por otorgarle a la providencia enunciada efectos retrospectivos respecto de situaciones jurídicas generadas en el pasado y que no se habían consolidado.

5. Efectos de constitucionalidad por razones de política tributaria de las sentencias de constitucionalidad de la Corte Constitucional

El último efecto a analizar en el presente estudio es aquel establecido por la Corte Constitucional, mediante el cual declaró la exequibilidad de las normas objeto de demanda por razones de política tributaria y defensa del recaudo nacional. Es decir, a pesar de que la norma evidenciaba serios vicios de inconstitucionalidad, la Corte decidió que permaneciera en el ordenamiento jurídico en aras de evitar traumatismos asociados al recaudo tributario y la estabilidad económica del país. Tal es el caso de la Sentencia **C-291 de 2015**, por la cual la Corte analizó la constitucionalidad de los artículos 21⁷³ y 22⁷⁴ de la Ley 1607 de 2012, “*por el cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones*”. El problema

73 **HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD.** El hecho generador del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) lo constituye la obtención de ingresos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos en el año o período gravable (...).

74 **BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD (CREE).** *La base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) a que se refiere el artículo 20 de la presente ley, se establecerá restando de los ingresos brutos susceptibles de incrementar el patrimonio realizados en el año gravable, las devoluciones rebajas y descuentos y de lo así obtenido se restarán los que correspondan a los ingresos no constitutivos de renta establecidos en los artículos (...) del Estatuto Tributario. De los ingresos netos así obtenidos, se restarán el total de los costos susceptibles de disminuir el impuesto sobre la renta de que trata el Libro I del Estatuto Tributario y de conformidad con lo establecido en (...) el Estatuto Tributario, las deducciones de que tratan los artículos (...) del mismo Estatuto y bajo las mismas condiciones. A lo anterior se le permitirá restar las rentas exentas (...).*

jurídico objeto de resolución se propició porque el legislador omitió incluir una determinada disposición en la norma acusada, y dicha omisión generó un vicio de inconstitucionalidad por violación al principio de equidad tributaria, desconociendo la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del tributo y generando, ergo, regresividad.

En concreto, menciona el demandante que al crear el tributo CREE el legislador incurrió en una omisión legislativa relativa,⁷⁵ debido a que el Congreso, si bien creó el tributo así como sus elementos, omitió incluir la compensación *de pérdidas fiscales de sociedades*, deducción establecida en el artículo 147 del Estatuto Tributario. La omisión de dicha deducción desconoció el principio de capacidad contributiva, debido a que, para fijar la base gravable del tributo, era menester establecer no solo los ingresos de los sujetos pasivos, sino también sus pérdidas.

Luego, el legislador

omitió una condición o elemento esencial exigido por la Constitución: la equidad vertical en el diseño del tributo para no generar en el sistema una dosis significativa de regresividad. Tal omisión se habría configurado por la exclusión del descuento de que trata el artículo 147 ET para la definición de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad,

generando regresividad y violando el principio de capacidad contributiva en materia tributaria. Esta postura fue compartida por la Corte, la cual manifestó que, en efecto, existía una omisión legislativa relativa, que daba lugar a la inconstitucionalidad de la norma en análisis. Sin embargo, a pesar de que la norma acusada configuraba una violación a la Constitución Política, la Corte determinó lo siguiente:

De los fundamentos anteriores puede concluirse que el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 es inconstitucional por haber incurrido en una omisión legislativa relativa. Ésta se configuró al no incluir dentro 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 (art. 147 ET). La mencionada omisión vulnera el principio de

75 Por omisión legislativa relativa se entiende aquella falta de regulación por parte del Legislador, de determinados elementos de la institución jurídica creada mediante la respectiva Ley (Véase Sentencia C – 291 de 2015). Según la Sentencia C – 543 de 1996, establece la Corte que la omisión legislativa relativa se presenta cuando el Legislador “al regular o construir una institución omite una condición o un ingrediente que, de acuerdo con la Constitución, sería exigencia esencial para armonizar con ella. v.gr.: si al regular un procedimiento, se pretermite el derecho de defensa”. Se diferencia de la omisión legislativa absoluta, la cual se presenta cuando el legislador omite regular la institución jurídica misma, asunto en el cual, la Corte no es competente.

equidad tributaria en su dimensión vertical por generar una indiscutible dosis de regresividad en el sistema tributario.

(...) la Corte considera que **no es factible adoptar un fallo de inexecutable simple debido a la naturaleza del CREE y la destinación específica de sus recursos dirigidos al SENA, al ICBF y al Sistema general de seguridad social en salud.** (...) de declararse la inconstitucionalidad de la norma, **estas entidades, que cumplen fines constitucionales imperiosos –educación, protección a la infancia y atención en salud- dejarían de recibir los recursos provenientes del tributo durante el resto de este año gravable y durante el periodo durante el cual el Estado puede perseguir a los agentes morosos (5 años).** (...) el resultado de una declaratoria de inexecutable simple no sólo es indeseable, sino que generaría efectos claramente inconstitucionales por obstaculizar e incluso impedir el desempeño de funciones del Estado encaminadas a la protección de bienes y sujetos protegidos por la Carta Política. **Bajo estas circunstancias, se impone adoptar un fallo que tenga un alcance diferente, aunque seguirá circunscrito a los cargos analizados en esta oportunidad.** (Negrilla y subrayado para resaltar).

Agregó la Corte:

(...) **aunque se encuentre una clara inexecutable simple, debe valorarse la eventual generación de vacíos e inconsistencias normativas que podrían tener resultados inconstitucionales,** que lógicamente son indeseables para el sistema jurídico. Ante estas circunstancias hay al menos dos opciones (...) que no van más allá de las competencias de la Corte Constitucional: (i) proferir una sentencia de inconstitucionalidad diferida, (...) o (ii) **expedir una sentencia integradora, situación en la que la propia Corte llena el vacío que deja la norma inconstitucional al salir del sistema jurídico.**⁷⁶ (Negrilla y subrayado para resaltar).

Finalizó la Corte manifestando que:

(...) la sentencia C-831 de 2010 (que estudió la constitucionalidad de una norma que establecía un impuesto al patrimonio) encontró que se había configurado una omisión legislativa relativa y, como en otros casos similares, optó por ordenar que, al aplicarse, se tuvieran en cuenta los supuestos de hecho que el Legislador omitió en su regulación

76 Sentencia C – 291 de 2015 y la Sentencia C – 325 de 2009.

para eliminar la desigualdad de trato o la violación de otros derechos, producto del silencio en la normativa”. (Negrilla y subrayado para resaltar).

A pesar de que la norma estudiada por la Corte presentaba vicios de constitucionalidad de los que se podía desprender su declaratoria de inexecutable, por razones de política fiscal y tributaria, como la desfinanciación de entidades responsables de cumplir fines constitucionales imperiosos, la Corte decidió expedir una sentencia declarando su executable, pero corrigiendo el vicio por el cual fue demandada la norma (modificándola, interpretándola, adicionándola, etc.). Tal como se puede contemplar en los apartes extraídos de la sentencia, la declaratoria de inexecutable de la norma podía traer unos efectos negativos mayores en materia de política tributaria y fiscal, de manera que la Corte ponderó en favor de la constitucionalidad de la norma, pero moduló su alcance para que se adecuara al marco suprallegal. Otro caso similar se presentó respecto de la **Sentencia C – 831 de 2010**, providencia en la cual la Corte resolvió declarar la constitucionalidad de la norma acusada, por razones de política tributaria. Sin embargo, la Corte corrigió su defecto de constitucionalidad, modulando su interpretación así:

RESUELVE

Primero. Declarar **EXECUIBLE**, por los cargos analizados, la expresión “de las acciones poseídas”, (...) **bajo el entendido de que** el valor patrimonial neto de los aportes en sociedades nacionales también constituye un rubro excluido del pago del impuesto al patrimonio.

Segundo. Declarar **EXECUIBLE**, por los cargos analizados, la expresión “entidades”, (...) **bajo el entendido de que** la exención del pago del impuesto al patrimonio a las entidades en liquidación o reestructuración, de conformidad con la ley aplicable en uno u otro caso, también se aplica a las personas naturales que se encuentren sometidos al régimen de insolvencia”.

Ahora bien, no debe confundirse el efecto objeto de análisis con el efecto condicionado diferido analizado anteriormente, debido a que estos presentan diferencias sustanciales, las cuales, *grosso modo*, son:

- (i) Mientras en el efecto condicionado diferido la Corte decide la inexecutable de la norma en estudio, en el efecto bajo estudio la Corte establece su executable.
- (ii) En el efecto condicionado diferido, la Corte determina suspender los efectos del fallo por un plazo determinado, fijado por la Corte, con el fin de permitir al legislador un periodo de tiempo para regular la materia. *Contrario sensu*, el

efecto en cuestión consiste en modular la norma (modificándola, interpretándola, adicionándola, etc.), con el fin de corregir aquellos vicios por los cuales fue inicialmente acusada de inconstitucional.

- (iii) Ambos efectos, sin embargo, tienen como finalidad y utilidad, proteger fines superiores, como los fines constitucionales, la política tributaria, fiscal y la protección de la economía nacional.

Ahora bien, sobre la metodología para la escogencia entre una sentencia diferida o una integradora, la Sentencia C-112 de 2.000 dijo lo siguiente:

*Aun cuando no existen reglas simples al respecto, la Corte considera que, como lo demuestra la práctica constitucional, el punto decisivo es el siguiente: **si el mantenimiento de la disposición inconstitucional no es particularmente lesivo de los valores superiores, y el legislador goza de múltiples opciones de regulación de la materia, entonces es preferible otorgar un plazo prudencial al Congreso para que corrija la situación inconstitucional, ya que en tal evento, una sentencia integradora afecta desproporcionadamente el principio democrático (CP, art. 3º) pues el tribunal constitucional estaría limitando la libertad de configuración del Legislador.** La extensión del plazo conferido al legislador dependerá, a su vez, de esas variables.* (Negrilla y subrayado para resaltar).

De lo anteriormente mencionado se pueden concluir los siguientes aspectos principales del efecto de constitucionalidad de las sentencias de la Corte Constitucional, cuando es necesario declarar la exequibilidad de la norma para proteger los fines constitucionalmente imperiosos desarrollados a través de una política fiscal:

- (i) Cuando sea necesario, la Corte Constitucional puede declarar la exequibilidad de normas que se encuentren viciadas por inconstitucionalidad para proteger los fines constitucionalmente imperiosos desarrollados a través de una política fiscal.
- (ii) Sin embargo, a pesar de declarar su constitucionalidad, la Corte debe modular su alcance, modificando la norma, adicionándola, o interpretándola para corregir el vicio de inconstitucionalidad.
- (iii) La naturaleza del efecto bajo análisis es diferente e independiente del efecto condicionado diferido.
- (iv) La aplicación de las normas objeto de estudio se ceñirá a lo dispuesto por la Corte Constitucional, alejándose de la interpretación propuesta inicialmente por el espíritu del legislador. Este asunto será indispensable para resolver

posibles conflictos de aplicación e interpretación normativa que se generen con ocasión de litigios de carácter tributario.

Conclusiones

Se puede observar que la Corte Constitucional ha definido variopintas reglas de interpretación y aplicación de las normas tributarias en el tiempo en virtud de los diferentes tipos de fallos que ha proferido durante los años 2.000 y 2.020. De manera que la comprensión del alcance y contenido de las providencias de la Corte Constitucional resulta indispensable para una apropiada aplicación de las normas en materia tributaria. En consecuencia, cada uno de los elementos de la tipología descrita en este documento evidencia un desarrollo jurisprudencial relevante que debe ser tenido en cuenta al momento de proceder con la correcta interpretación y aplicación de la normatividad tributaria.

Ahora bien, el estudio realizado permite evidenciar que la Corte Constitucional se ha constituido como un operador jurídico trascendental para la determinación, alcance y aplicación del ordenamiento tributario en nuestro país, puesto que sus fallos han condicionado la aplicación de las normas tributarias, incluso más allá de la intención inicial del legislador, como se ejemplificó en distintos efectos como el diferido y el retrospectivo, dada la condicionalidad de la interpretación de la norma. Lo anterior, a juicio de los investigadores, denota un avance favorable en la consolidación del sistema jurídico tributario, puesto que la Corte Constitucional, a partir de la interpretación objeto de su competencia, establece reglas de aplicación tributaria en favor de la estabilidad del ordenamiento jurídico, subsanando, en cierta medida, las omisiones del legislador, como se evidenció por medio de la Sentencia C-235 de 2019, en la cual se analizó la aplicación de la renta exenta para la prestación de servicios hoteleros.

Finalmente, es importante resaltar que, de acuerdo con los investigadores, las facultades y fallos de la Corte Constitucional flexibilizan en cierto grado el principio de legalidad en materia tributaria, puesto que, a pesar de que la Corte Constitucional no goza de la competencia constitucional para la creación de normas fiscales, del análisis jurisprudencial realizado se explicitan reglas para la interpretación y aplicación de dicha normatividad, superando vacíos normativos por medio del establecimiento de parámetros de aplicación judicial de tipo fiscal, como se representa por medio de la Sentencia C-10 de 2018, al estipular la compensación por exceso de base mínima presunta del CREE por los periodos gravables de 2013 y 2014, pese a que dicho presupuesto no fue previsto por el Congreso de la República.

Bibliografía

- Bravo, J. R. (12 de julio de 2020). La Reviviscencia de las Normas Legales. *Revista Academia Colombiana de Jurisprudencia. Volumen (1)*, p-591
- Congreso de la República de Colombia. (15 de marzo de 1996). Ley Estatutaria de la Administración de Justicia. [Ley 270 de 1996]. DO: [42.745]
- Congreso de la República de Colombia. (23 de diciembre de 2014). Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones. [Ley 1739 de 2014]. DO: [49.374]
- Congreso de la República de Colombia. (25 de julio de 2007). Por la cual se dicta el Estatuto de Desarrollo Rural, se reforma el Instituto Colombiano de Desarrollo Rural, Incoder, y se dictan otras disposiciones. [Ley 1152 de 2007]. DO: [46.700]
- Congreso de la República de Colombia. (25 de julio de 2007). Por medio de la cual se establece un marco general para la libranza o descuento directo y se dictan otras disposiciones. [Ley 1527 de 2012]. DO: [48.414]
- Congreso de la República de Colombia. (27 de diciembre de 2002). Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones. [Ley 788 de 2002]. DO: [45.046]
- Congreso de la República de Colombia. (27 de diciembre de 2006). Por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. [Ley 1111 de 2006]. DO: [46.494]
- Congreso de la República de Colombia. (27 de diciembre de 2019). Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones.[Ley 2010 de 2019]. DO: [51.179].
- Congreso de la República de Colombia. (28 de diciembre de 2018).[Ley 1943 de 2018]. Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones.DO: [50.820]
- Congreso de la República de Colombia. (29 de diciembre de 2000). Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial. [Ley 633 del 2000]. DO: [44.275]
- Congreso de la República de Colombia. (29 de diciembre de 2016). Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. [Ley 1819 de 2016]. DO: [50.101]
- Congreso de la República de Colombia. (5 de agosto de 1994). Por la cual se crea el Sistema Nacional de Reforma Agraria y Desarrollo Rural Campesino, se establece un subsidio para la adquisición de tierras, se reforma el Instituto Colombiano de la Reforma Agraria y se dictan otras disposiciones, [Ley 160 de 1994]. DO: [41.479]
- Consejo de Estado, Sala Plena de lo Contencioso Administrativo. (13 de marzo de 2018). Radicado: 25000-23-26-000-2003-00208-01. [CP: Danilo Rojas Betancourth]

- Consejo de Estado, Sala Plena de lo Contencioso Administrativo. (21 de marzo de 2018). Radicado: 25000-23-26-000-2003-00206-01. [CP: Danilo Rojas Betancourth]
- Consejo de Estado. (5 de mayo de 2003). Radicación: 11001-03-27-000-2001-0243-01(12248). [CP: María Inés Ortiz Barbosa]
- Constitución Política de Colombia de 1991.
- Corte Constitucional de Colombia. (1 de julio de 2009) Sentencia C-430-de 2009. [MP Juan Carlos Henao Pérez].
- Corte Constitucional de Colombia. (10 de octubre de 1996) Sentencia C – 527 de 1996. [MP Jorge Arango Mejía]
- Corte Constitucional de Colombia. (10 de octubre de 2012) Sentencia C – 785 de 2012. [MP Jorge Ivan Palacio Palacio]
- Corte Constitucional de Colombia. (11 de octubre de 2000) Sentencia C – 1383 de 2000. [MP Carlos Gaviria Díaz]
- Corte Constitucional de Colombia. (13 de mayo de 2009) Sentencia C – 325 de 2009. [MP Gabriel Eduardo Mendoza Martelo].
- Corte Constitucional de Colombia. (14 de diciembre de 1992) Sentencia C – 608 de 1992. [MP Jaime Sanin Greiffenstein]
- Corte Constitucional de Colombia. (14 de junio de 2001) Sentencia C – 619 de 2001. [MP Marco Gerardo Monroy Cabra]
- Corte Constitucional de Colombia. (14 de mayo de 2003) Sentencia T-389 de 2003. [MP Manuel José Cepeda Espinosa]
- Corte Constitucional de Colombia. (14 de noviembre de 2007) Sentencia C – 952 de 2007. [MP Jaime Araújo Rentería].
- Corte Constitucional de Colombia. (15 de febrero de 1996) Sentencia C – 055 de 1996. [MP Alejandro Martínez Caballero]
- Corte Constitucional de Colombia. (16 de abril de 2010) Sentencia C-253 de 2010. [MP Nilson Pinilla Pinilla]
- Corte Constitucional de Colombia. (16 de octubre de 1996) Sentencia C – 543 de 1996. [MP Carlos Gaviria Díaz]
- Corte Constitucional de Colombia. (16 de octubre de 2019) Sentencia C – 481 de 2019. [MP Alejandro Linares Cantillo]
- Corte Constitucional de Colombia. (19 de mayo de 2010) Sentencia C – 374 de 2010. [MP María Victoria Calle Correa]
- Corte Constitucional de Colombia. (19 de septiembre de 2011) Sentencia C-686 de 2011. [MP Gabriel Eduardo Mendoza Martelo]
- Corte Constitucional de Colombia. (20 de mayo de 2014) Sentencia C– 289 de 2014. [MP Luis Ernesto Vargas Silva]
- Corte Constitucional de Colombia. (20 de mayo de 2015) Sentencia C – 291 de 2015. [MP Gloria Stella Ortiz Delgado]

- Corte Constitucional de Colombia. (20 de octubre de 2010) Sentencia C – 831 de 2010. [MP Nilson Pinilla Pinilla]
- Corte Constitucional de Colombia. (22 de noviembre de 2011) Sentencia C-878 de 2011. [MP Juan Carlos Henao Pérez]
- Corte Constitucional de Colombia. (24 de julio de 2013) Sentencia C – 473 de 2013. [MP Luis Guillermo Guerrero Pérez]
- Corte Constitucional de Colombia. (24 de mayo de 2005) Sentencia C – 540 de 2005. [MP Humberto Antonio Sierra Porto]
- Corte Constitucional de Colombia. (24 de octubre de 1996) Sentencia C – 564 de 1996. [MP Hernando Herrera Vergara]
- Corte Constitucional de Colombia. (26 de mayo de 2010) Sentencia C – 402 de 2010. [MP Luis Ernesto Vargas Silva]
- Corte Constitucional de Colombia. (29 de mayo de 2019) Sentencia C-235 de 2019. [MP José Fernando Reyes Cuartas]
- Corte Constitucional de Colombia. (30 de enero de 2019) Sentencia C-030 de 2019. [MP Cristina Pardo Schlesinger].
- Corte Constitucional de Colombia. (31 de enero de 2019) Sentencia SU–037 de 2019. [MP Luis Guillermo Guerrero Pérez]
- Corte Constitucional de Colombia. (31 de mayo de 2006) Sentencia C – 421 de 2006. [MP Alvaro Tafur Galvis].
- Corte Constitucional de Colombia. (31 de octubre de 2012) Sentencia C-891 de 2012. [MP Jorge Ignacio Pretelt Chaljub]
- Corte Constitucional de Colombia. (5 de diciembre de 2019) Sentencia C – 593 de 2019. [MP Cristina Pardo Schlesinger]
- Corte Constitucional de Colombia. (7 de marzo de 2018) Sentencia C – 010 de 2018. [MP Gloria Stella Ortiz Delgado]
- Corte Constitucional de Colombia. (9 de febrero de 2000) Sentencia C-112 del 2000. [MP Alejandro Martínez Caballero]
- Corte Constitucional de Colombia. (9 de julio de 2008) Sentencia C-692 de 2008. [MP Manuel Jospé Cepeda Espinosa]
- Corte Constitucional de Colombia. (9 de septiembre de 2003) Sentencia C – 776 de 2003. [MP Manuel José Cepeda Espinosa]
- Gozaíni, O. A. Introducción al derecho procesal constitucional. Santa Fe: RubinzalCulzoni Editores, 2006.
- Herrera, C. J. La retroactividad de las sentencias de inexecutable en materia tributaria. Monografía. Universidad Militar Nueva Granada. Facultad de Derecho. Bogotá, 2004.
- Hinestrosa, E. (2018). *Aplicación inmediata de normas que afectan estructuralmente los impuestos de periodo cuando estas son favorables a los contribuyentes, específicamente relacionados con el impuesto CREE*. (Trabajo de grado presentado para optar al título de Abogado). Universidad EAFIT, Medellín, Colombia.

- Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Revista 79 de noviembre de 2018. ISSN 0122-0799, página 432.
- Ministro del Interior y de Justicia de la República de Colombia. (30 de septiembre de 2003). Por medio del cual se reglamenta el artículo 207-2 del Estatuto Tributario, [Decreto 2755 de 2003]. DO: [45.326]
- Muñoz, G. (Enero-Febrero 2010). Efectos en el tiempo de las sentencias de inconstitucionalidad y nulidad de normas tributarias se busca dar efectos. Revista Impuestos. Volumen (157). pp 18-21. Tomado de: http://legal.legis.com.co/document/Index?obra=rimpuestos&document=rimpuestos_7bcd439852a79032e0430a0101519032
- Presidente de la República de Colombia. (21 de enero de 2010). Por el cual se adoptan medidas en materia tributaria [Decreto 127 de 2010]. DO: [47.599]
- Presidente de la República de Colombia. (23 de diciembre de 2009). Por el cual se declara el Estado de Emergencia Social [Decreto 4975 de 2009]. DO: [47.572]
- Presidente de la República de Colombia. (30 de marzo de 1989). Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, [Decreto 624 de 1989]. DO: [38.756]
- Presidente de la República de Colombia. (4 de septiembre de 1991). Régimen procedimental de los juicios y actuaciones que deban surtirse ante la Corte Constitucional, [Decreto 2067 de 1991]. DO: [40.012]
- Quinche, Manuel Fernando. La acción de inconstitucionalidad. Bogotá, Editorial Universidad del Rosario, Facultad de Jurisprudencia. 2015.
- Valencia Zea, Arturo. Derecho Civil: Tomo I. Parte general y personas; Editorial Temis; 2016.

