

# Aplicación en el tiempo de las normas sustantivas en materia tributaria en los tributos de período

Application in time of the substantive tax rules in the period taxes

Aplicação no tempo das normas substantivas em matéria tributária nos tributos de período

CARLOS MARIO RESTREPO PINEDA<sup>1</sup>  
JOSÉ DARÍO ZULUAGA CALLE<sup>2</sup>  
JULIÁN ANDRÉS RÍOS OBANDO<sup>3</sup>

## Para citar este artículo / To reference this article

Carlos Mario Restrepo Pineda, José Darío Zuluaga Calle y Julián Andrés Ríos Obando. *Aplicación en el tiempo de las normas sustantivas en materia tributaria en los tributos de período*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 82. Agosto de 2020. At. 271.

**Recibido:** 6 de marzo de 2020

**Aprobado:** 13 de agosto de 2020

**Página inicial:** 271

**Página final:** 316

- 
- 1 Docente e investigador miembro del grupo de investigación GICOR, de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Autónoma Latinoamericana. Candidato a Doctor en Estudios políticos y jurídicos de la Universidad Pontificia Bolivariana. Magíster en Derecho procesal de la Universidad de Medellín. Especialista en Legislación tributaria de la Universidad Autónoma Latinoamericana. Abogado de la Universidad de Antioquia. Contador Público de la Universidad Autónoma Latinoamericana.
  - 2 Docente e investigador de la Universidad Autónoma Latinoamericana en la Escuela de Posgrados. Coordinador de la Especialización en Legislación Tributaria. Candidato a Magíster en Derecho de Estado con énfasis en Tributación de la Universidad Externado. Especialista en Legislación tributaria de la Universidad Autónoma Latinoamericana. Contador Público de la Universidad de Medellín.
  - 3 Docente e investigador miembro del grupo de investigación GICOR de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Autónoma Latinoamericana. Candidato a Doctor en Administración gerencial de la Universidad Benito Juárez. Magíster en Administración de negocios de la Universidad Autónoma de Manizales. Especialista en Legislación tributaria de la Universidad Pontificia Bolivariana. Contador Público de la Universidad del Quindío.

## Resumen

La aplicación de las normas favorables al contribuyente, que disminuyen o eliminan las cargas tributarias, en el mismo período fiscal del inicio de su vigencia, en los denominados tributos de período, es decir, de forma retrospectiva a situaciones jurídicas no consolidadas, ha sido un asunto que se ha discutido tanto bajo la vigencia de la Constitución de 1886 como bajo la vigencia de la Constitución de 1991. El debate se agudizó con la Constitución Política de 1991 con relación al contenido del inciso tercero de artículo 338, que dice: “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”; y el contenido del inciso segundo del artículo 363 que dice: “Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.”

En el presente escrito se expone forma sucinta, en primer lugar, cómo se ha resuelto esta problemática en Iberoamérica, Alemania, Italia, España, Estados Unidos, Argentina y Perú. En segundo lugar, se aborda la posición asumida antes de la Constitución de 1991 por la Corte Suprema de Justicia (que fungía para esa época como garante de la constitucionalidad de las leyes bajo la Constitución de 1886) y el Consejo de Estado, que, como se podrá observar, coincidían en su posición. En tercer lugar, se presenta la posición asumida por la Corte Constitucional y el Consejo de Estado bajo la Constitución de 1991, que, como se verá, tienen posiciones diferentes y opuestas. En cuarto lugar, se exponen las conclusiones. Por último, se hace un análisis crítico de la situación colombiana con respecto al choque de trenes que se presenta entre a Corte Constitucional y el Consejo de Estado.

**Palabras clave:** Impuesto de período, norma favorable, norma vigente, aplicación de las normas, retrospectividad, retroactividad.

## Abstract

The application in the same fiscal period as the beginning of their enforcement, of rules favorable to the taxpayer, which reduce or eliminate tax burdens, in the so-called period taxes, that is, retrospectively to unconsolidated legal situations, has been a matter for discussion both under the 1886 Constitution and under the 1991 Constitution.

The debate became more acute with the Constitution of 1991 in relation to the content of the third paragraph of Article 338, which says: “The laws, ordinances or agreements that regulate contributions whose basis is the result of

events that occurred during a specific period, cannot be applied until the period that begins as of the entry into force of the respective law, ordinance or agreement”; and the content of the second paragraph of Article 363 that provides: “Tax laws shall not be applied retroactively.”

This paper will briefly examine, firstly, how this problem has been resolved in Latin America, Germany, Italy, Spain, the United States, Argentina and Peru. Secondly, it will address the position assumed before the 1991 Constitution by the Supreme Court of Justice (which at that time served as guarantor of the constitutionality of the laws under the 1886 Constitution) and the Council of State, which as you will see agreed in their position. Thirdly, under the 1991 Constitution, the positions assumed by the Constitutional Court and the Council of State are presented, which, as will be seen, have different and opposing positions. In fourth place, the conclusions are set forth, and finally a critical analysis of the Colombian situation is conducted regarding the head-on collision that occurs between the Constitutional Court and the Council of State.

**Keywords:** Period tax, favorable rule, current rule, application of the rules, retrospectivity, retroactivity.

## Resumo

A aplicação no mesmo período fiscal do início de sua vigência, das normas favoráveis ao contribuinte, que diminuem ou eliminam as cargas tributárias, nos denominados tributos de período, é dizer, de forma retrospectiva a situações jurídicas não consolidadas, tem sido um assunto que se tem discutido tanto sob a vigência da Constituição de 1886, quanto sob a vigência da Constituição de 1991.

O debate agudizou-se com a Constituição Política de 1991 com relação ao conteúdo do inciso terceiro do artigo 338 que diz: “As leis, ordenanças ou acordos que regulem contribuições nas que a base seja o resultado de factos ocorridos durante um período determinado, não podem aplicar-se senão a partir do período que inicie depois de começar a vigência da respetiva lei, ordenança ou acordo”, e o conteúdo do inciso segundo do artigo 363 que diz: “As leis tributárias não se aplicarão com retroatividade”.

No presente escrito se expõe forma sucinta, em primeiro lugar como se tem resolvido esta problemática na Ibero-América, Alemanha, Itália, Espanha, Estados Unidos, Argentina e no Peru. Em segundo lugar, se aborda a posição assumida antes da Constituição de 1991 pela Corte Suprema de Justiça (que exercia para essa época como garante da constitucionalidade das leis sob a Constituição de 1886) e o Conselho de Estado, que como se poderá observar

coincidiam em sua posição. Em terceiro lugar, se apresenta sob a Constituição de 1991, a posição assumida pela Corte Constitucional e o Conselho de Estado, que como se verá têm posições diferentes e opostas. Em quarto lugar, se expõem as conclusões, e por último se faz uma análise crítica da situação colombiana respeito ao choque de trens que se apresenta entre a Corte Constitucional e o Conselho de Estado.

**Palavras-chave:** Imposto de período, norma favorável, norma vigente, aplicação das normas, retrospectividade, retroatividade.

## Sumario

Introducción; 1. Perspectiva desde el derecho comparado; 2. Posición de la Corte Suprema de Justicia y el Consejo de Estado antes de la Constitución de 1991; 3. Posición de la Corte Constitucional; 4. Posición del Consejo de Estado ; 5. Conclusiones

## Introducción

En materia tributaria, a partir de la Constitución de 1991 se ha presentado la dificultad de determinar la factibilidad de la aplicación de forma inmediata de normas tributarias favorables al contribuyente, en el mismo período fiscal del inicio de su vigencia, en los tributos de período. El problema radica en la interpretación que han hecho la Corte Constitucional y el Consejo de Estado de los textos contenidos en los artículos 338, inciso tercero, y 363, inciso segundo de la Constitución. El primero señala que:

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo. (Constitución, 1991, artículo 338).

Por su parte, el inciso segundo del artículo 363 señala que “las leyes tributarias no se aplicarán retroactivamente”. (Constitución, 1991, artículo 363).

Consecuentemente, se ha planteado la siguiente pregunta: ¿Es factible la aplicación de forma inmediata, en el mismo período fiscal, del inicio de su vigencia, de normas tributarias favorables al contribuyente, en los tributos de período? Para resolver el interrogante, en el presente escrito se presentará, primero, una perspectiva desde el derecho comparado, respecto de: Alemania, Italia, España, Estados Unidos, Argentina y Perú. En segundo lugar, se presenta la posición

que tenía antes de la Constitución de 1991 la Corte Suprema de Justicia, la cual ejercía el rol de guardián de la supremacía constitucional bajo la Constitución de 1886, y la posición que tenía el Consejo de Estado. En tercer lugar, se presentan, de manera sucinta las sentencias de la Corte Constitucional en las que se ha referido al tema. En cuarto lugar, se presentan, también de forma sucinta, las sentencias del Consejo de Estado referentes al tema. Finalmente, se presentan las conclusiones.

## 1. Perspectiva desde el derecho comparado

A continuación, se presenta el tema de la aplicación de las normas tributarias en el tiempo desde el derecho comparado, para lo cual se hará una breve introducción de la forma en que los estudios doctrinales han clasificado a varios países iberoamericanos: Argentina, Uruguay, Portugal, Bolivia, Paraguay, Perú, Venezuela, México, Brasil, España y Colombia. Posteriormente se presenta lo que la jurisprudencia y la doctrina han establecido en países como Alemania, Italia, España, Estados Unidos, Argentina y Perú. Para la introducción de este capítulo, se presenta el análisis que hacen Acosta Ramos (2004) y Berardi (2015), lo que permite clasificar a algunos países iberoamericanos en tres grupos, de acuerdo con las características que presentan en la forma que regulan la aplicación de las normas en materia tributaria en el tiempo.

El primer grupo de países, de acuerdo con Berardi, está conformado por Argentina y Uruguay. A este grupo Acosta Ramos añade a Portugal. Este grupo se caracteriza por países que cuentan con normas en sus Constituciones que proscriben en materia tributaria, la aplicación retroactiva de las normas. El segundo grupo, indica Acosta Ramos, lo conforman Bolivia, Paraguay, Perú y Venezuela. A este grupo Berardi añade a México. Este grupo se caracteriza por países que consagran la irretroactividad de la ley de forma general, pero establecen excepciones en relación con las leyes que son más favorables en determinadas materias.

El tercer grupo de países, expresa Acosta Ramos, lo conforman Brasil, España, México y Colombia. Berardi no incluye a México en este grupo. La característica de estos países es que admiten implícitamente la retroactividad, al establecer la proscripción de la retroactividad de las leyes, solo para determinadas leyes que tienen como característica ser perjudiciales o restrictivas de los derechos individuales. En este grupo, se incluyó a Colombia por la posición asumida por la Corte Constitucional, en relación con la aplicación retrospectiva de las leyes tributarias favorables a los contribuyentes, en los denominados impuestos de período a partir de 1991. En estos países, dice Acosta Ramos, se ha utilizado la técnica del legislador negativo, también denominada legislativa inversa,

consistente en que el máximo tribunal constitucional, que tiene la facultad para interpretar la constitucionalidad de las leyes, es el que permite a través de la jurisprudencia constitucional la aplicación retroactiva de las normas favorables al contribuyente.

A continuación, se expone la forma en que algunos países, individualmente considerados, regulan la aplicación de las normas en materia tributaria en el tiempo.

### **En Alemania**

Para este análisis, se utilizarán como fuente de información los trabajos elaborados por Macho Pérez (2005) y Amatucci, González García & Schick (1994). Macho Pérez expone que, en la Constitución alemana posterior a la Segunda Guerra Mundial, no se prohibió expresamente la aplicación de las normas tributarias de forma retroactiva. Esta Constitución tampoco estableció expresamente el principio constitucional de la capacidad económica.

El Tribunal Constitucional alemán estableció en 1961 el límite a la aplicación retroactiva de las normas tributarias fundamentado en la noción de Estado de Derecho y en el principio de seguridad jurídica. Así, instauró la prohibición de la retroactividad de las normas desfavorables en materia tributaria.

En Alemania la doctrina sobre retroactividad tributaria fue iniciada por el propio Tribunal Constitucional, en dos Sentencias de la Sala II, de 19 de diciembre de 1961 (*BVerfGE 13, 261* y *BVerfGE 13, 274*). En estos pronunciamientos se plasmaron ya las líneas esenciales de una doctrina que se ha mantenido, con algunas modificaciones, a lo largo de más de cuarenta años. (Macho Pérez, 2005, p. 375).

De acuerdo con Macho Pérez, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán se fundamenta en dos cimientos: el principio de seguridad jurídica, derivado del concepto de Estado de Derecho como una expresión que garantiza la protección de la confianza frente a leyes que son desfavorables para los ciudadanos, y la diferenciación entre la retroactividad propia (retroactividad) y la retroactividad impropia (retrospectividad). La retroactividad propia, entendida como la incidencia en supuestos de hecho completamente realizados al tiempo de entrar en vigencia la ley, es la que resulta contraria con respecto al principio de seguridad jurídica.

Amatucci, González García & Schick explican que, en Alemania, el Tribunal Constitucional acoge la regla general según la cual la ley tributaria que cree

tributos o los agraven en forma retroactiva, es ilegítima, pues va en contra de la confianza en el ordenamiento jurídico tributario vigente y, en este caso, se aplica el concepto de la retroactividad auténtica. Para la ley que es favorable al contribuyente, la retroactividad auténtica (la proscripción de aplicar retroactivamente la ley) no es absoluta, al aceptarse la retroactividad en forma de retroactividad impropia, cuando es favorable al contribuyente, tratándose de tributos de período, de leyes que se aprueban a final del año y entran en vigencia en ese mismo período fiscal en que se aprobaron. De acuerdo con el máximo Tribunal Constitucional alemán, la norma que entre a regir mientras transcurre el período gravable es legítimamente aplicable desde el inicio del mismo, puesto que los presupuestos de hecho no han concluido.

### ***En Italia***

Para este análisis se utilizarán como fuente de información los trabajos elaborados por Macho Pérez (2005), Fantozzi (2003) y Amatucci (2005). Expone Macho Pérez la existencia de similitudes entre Italia y Alemania, pues la Constitución italiana no estableció de forma expresa la proscripción de la retroactividad en materia tributaria; esta partió de la doctrina, que en el año 1957 propuso tener en cuenta los principios de capacidad contributiva (art. 53 CRI) y seguridad jurídica, con el fin de instituir un límite a la aplicación retroactiva de las normas tributarias. Esta doctrina fue acogida posteriormente por el máximo Tribunal Constitucional. Consecuentemente, la Corte de Casación italiana prohibió la aplicación de la ley en materia tributaria, en el mismo período que entra a regir, cuando lesione al contribuyente. En caso contrario, permite su aplicación, cuando es favorable, como una forma de retroactividad impropia, argumentando que en la relación jurídico tributaria el contribuyente es la parte débil, no pudiendo obstaculizarse la aplicación en el mismo período de las normas que le son favorables (al respecto, pueden consultarse las sentencias de la Corte de Casación Italiana 4760 de 30 de marzo de 2001 y 5931 de 21 de abril de 2001).

La profesora Macho Pérez indica que el Tribunal Constitucional italiano interpreta que, si el principio de capacidad contributiva es vulnerado, no se permite la aplicación retroactiva de la norma tributaria; *a contrario sensu*, se admite la aplicación retroactiva de la ley. Por lo tanto, si una nueva ley impone una carga impositiva, y lo hace en función de una capacidad contributiva inexistente porque el hecho gravable ocurrió en el pasado, se vulnera la capacidad contributiva abierta e injustamente y, por ende, inconstitucionalmente. Por el contrario, si la nueva ley desgrava o disminuye la carga impositiva al contribuyente, aunque la capacidad contributiva demostrada permitía una mayor carga impositiva, en virtud del

principio de favorabilidad, se hace necesario restringir la aplicación de la ley antigua para dar paso a la aplicación retroactiva de la nueva ley, que es más favorable al contribuyente. Consecuentemente, en Italia la retroactividad impropia es admitida por la Corte de Casación únicamente en el caso de favorecer al contribuyente.

Fantozzi expone que los problemas que se presentan con motivo de la aplicación retroactiva de la Ley Tributaria, en relación con los principios constitucionales como el de capacidad contributiva, se resumen indicando que, si las normas son favorables al contribuyente, el examen de legitimidad no es necesario, porque aplicarse en el mismo período no produce ninguna discusión. Amatucci F. expresa que, tratándose de normas tributarias favorables, tienen efecto desde el comienzo del año en que comenzaron a regir, por lo que hay una aplicación de la norma bajo el concepto de la retroactividad no auténtica o impura.

### ***En España***

Para este análisis se utilizarán como fuente de información los trabajos elaborados por Pérez Royo (1988), Menéndez Moreno (2008) y Plazas Molina (2017). Expone Pérez Royo que España ha acogido la jurisprudencia del Tribunal Constitucional italiano, estableciendo que las leyes en materia tributaria pueden aplicarse de forma retroactiva sin afectar la capacidad contributiva. De lo contrario, sería una imposición a una capacidad contributiva no actual, un tributo retroactivo afectando la capacidad contributiva del contribuyente que no existía. Menéndez Moreno explica que en España la no retroactividad constitucional de las normas no aplica en materia tributaria, pues estas no son sancionatorias ni restrictivas. Consecuentemente, pueden aplicarse retroactivamente, siempre que no entre en conflicto con los principios constitucionales de seguridad jurídica y de capacidad económica, pues si esto ocurre, la norma no se aplica, con el fin de proteger al contribuyente. Plazas Molina expone que el Tribunal Constitucional español admite la denominada retroactividad impropia en materia tributaria cuando el bien común lo exige, dependiendo del grado de afectación a los principios de capacidad económica, seguridad jurídica y la interdicción de la arbitrariedad.

El Tribunal Constitucional español conceptúa que la retroactividad impropia es constitucional, siempre y cuando su aplicación no vulnere principios constitucionales como el de seguridad jurídica, posición compartida por la doctrina. Para el análisis de la jurisprudencia española, se tomaron las siguientes sentencias y pronunciamientos: Sentencia del Tribunal Constitucional Num. 126/1987, Sentencia No. 173/1996, Sentencia No. 182/1997, Sentencia No. 104/2000, y el pronunciamiento de la Subdivisión General de Impuestos Patrimoniales, Tasas



y Precios Públicos, Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos V0948-07/2007.

En la Sentencia del Tribunal Constitucional Num. 126/1987 se establece que en el texto constitucional no existe prohibición expresa para la aplicación retroactiva de las normas tributarias, indicando que la aplicación retroactiva de las normas tributarias no es absoluta, pues su aplicación puede ser cuestionada cuando choca con los principios establecidos en la Constitución. Resulta relevante diferenciar entre las normas legales que, con posterioridad, pretenden producir efectos en situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad a la propia ley y las que pretenden incidir sobre situaciones o relaciones jurídicas actuales aún no concluidas, pues en las últimas, estamos ante una aplicación retroactiva de grado medio, falsa, impropia o inauténtica, y su licitud o ilicitud para el caso concreto depende del grado de afectación al principio constitucional de la seguridad jurídica. Admitir la retroactividad de las normas tributarias no supone mantener siempre su legitimidad constitucional, la cual puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios constitucionales, teniendo en cuenta la seguridad jurídica y los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico-tributario. Así como las circunstancias concretas que concurren en el caso.

En la Sentencia del Tribunal Constitucional Num. 173/1996, en una referencia textual a la Sentencia No. 126/1987, dice que las normas tributarias no están limitadas por la prohibición de retroactividad, pues su legitimidad constitucional solo puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución como el de seguridad jurídica, que solo puede resolverse caso por caso, teniendo en cuenta, el grado de retroactividad de la norma y las circunstancias que concurren en cada supuesto. La Sentencia del Tribunal Constitucional - Pleno N° 182/1997 se refiere a los efectos de la ley que entra en vigencia e incide en situaciones jurídicas que aún no han concluido porque se refieren a tributos de período, cuyas situaciones solo concluyen al final del período. La aplicación de la norma en este caso sería una aplicación retroactiva de grado medio, falsa, impropia o inauténtica, y su licitud o ilicitud depende del grado de afectación al principio constitucional de la seguridad jurídica, y los diversos imperativos que pueden dirigirse a una modificación del ordenamiento tributario, la cual se ponderará caso por caso.

La definición de seguridad jurídica la establece el Tribunal Constitucional Español en la Sentencia No. 104/2000 señalando que está dada por la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados, a lo que se suma la legalidad, la jerarquía y publicidad normativa, la irretroactividad

de lo no favorable, la interdicción de la arbitrariedad equilibrada, de tal suerte que permita promover en el orden jurídico, la justicia y la igualdad en libertad, como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano, en cual ha de ser la actuación del poder en la aplicación del derecho, como la claridad del legislador y no la confusión normativa. Igualmente, en España se han pronunciado el SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos. Dirección General de Tributos, en respuesta a la Consulta V0948-07 de mayo 14 de 2007, acerca de la Ley 24 de 1988 artículo 108.2b, la cual se resuelve en el sentido de las sentencias del Tribunal Constitucional español. En las Sentencia 182/1997, Sentencia 126/1987, y Sentencia 173/1996 se expone que cuando se trata de los efectos de una ley que entra en vigencia, y tratándose de una situación de hecho producida con anterioridad a la norma que se pretende aplicar pero no consumada, la aplicación de la norma en este caso sería una aplicación retroactiva de grado medio, falsa, inauténtica o impropia, cuya licitud va a depender de la ponderación que tenga en cuenta el principio constitucional de la seguridad jurídica, los diversos imperativos que pueden dirigirse a una modificación del ordenamiento jurídico tributario.

Los argumentos presentados permiten en España que una norma favorable al contribuyente en materia tributaria, que entra regir en un período fiscal, se aplique en el mismo período fiscal de su entrada en vigencia porque no viola el principio constitucional de seguridad jurídica.

## ***Estados Unidos***

La jurisprudencia de la Corte Suprema de los Estados Unidos de Norte América, en el caso *United States v. Darusmont Et. Ux*, No. 80-243, decidido en enero 12 de 1981, estableció que es válida la aplicación de una ley que ha iniciado su vigencia dentro del período gravable a todo el período, así haya transcurrido gran parte del período gravable, pues el hecho generador del tributo se configura solamente al finalizar el período. Consecuentemente, no hay efecto retroactivo. En relación con el Impuesto sobre la Renta, la aplicación de una nueva ley se da a todo el año calendario en el que se promulgó esta y no viola la cláusula del debido proceso establecida en la Quinta Enmienda.

Suarez Collía (2006) dice que, en Estados Unidos de Norte América, el Tribunal Supremo, en los fallos de enero 11 de 1937 *U.S. v. Hudson*, de noviembre 21 de 1938 *Welch v. Henry Et Alii*, y enero 12 de *U.S. v. Darusmont*, ha declarado la constitucionalidad de las normas fiscales retroactivas, en el caso que la retroactividad afecte períodos cercanos al de la tramitación de la norma que se torna retroactiva, como es el caso de las leyes fiscales, que tienen como objeto

gravar las rentas obtenidos durante el año en que se aprobó la ley o, incluso, durante el año de la sesión legislativa anterior a la de su aprobación.

## **Argentina**

Las leyes tributarias que hayan sido proferidas estando en transcurso el período se aplican de forma inmediata en el mismo período y se aplican desde el inicio hasta el fin del período. Consecuentemente, se aplican a todo el período. Por lo tanto, no es una aplicación retroactiva sino retrospectiva, pues los hechos tributarios aún no se han consolidado.

Para el análisis del caso argentino, se utilizarán los trabajos de los doctrinantes Spisso (1993), Casas (2002), Naveira de Casanova (2003) y García Viscaíno (2007). Expone Spisso, refiriéndose al impuesto de período a las ganancias, que el hecho imponible es el resultado del conjunto de actos jurídicos o económicos, que se presentan mientras transcurre el período, expresando que el hecho imponible se perfecciona al momento de finalizar el período y en ese momento se consolida la situación jurídica. Consiguientemente, antes de perfeccionarse el hecho imponible que origina la situación jurídica consolidada, se puede aplicar una nueva ley a todo el período en curso, de forma inmediata a la fecha de su sanción, sin que se configure aplicación retroactiva de la ley. Casas expresa que es importante distinguir entre la retroactividad propia y la retroactividad impropia, pues la retroactividad impropia se refiere al caso de aplicación inmediata de la ley a los actos jurídicos imperfectos y no completos. Naveira de Casanova indica que la retroactividad plena no se presenta cuando entra en vigor una norma y tiene efectos jurídicos futuros siempre y cuando el hecho imponible aún no se haya realizado, pues las rentas que se han percibido antes de entrar en vigor la norma hacen parte del hecho imponible que se materializa al finalizar el período, y que consiste en conseguir una renta global, pues en estos casos la norma se está aplicando a una obligación tributaria que aún no se ha consolidado. García Viscaíno expone que en Argentina la Constitución no estableció de forma expresa la irretróactividad en materia tributaria, agregando que, en los impuestos de período, el hecho imponible se presenta en el último instante del respectivo período y si se produce una modificación de las leyes durante el curso del período, la modificación es válida ya que no se ha realizado el hecho imponible.

La Corte Suprema de Justicia de Argentina (Tribunal Fiscal de Apelación de Bs. As. (Argentina) Sala: III. Actor: Gustavo A. Mammoni. Autos: Expediente número 2306-385775 “Compañía de Ideas S.R.L.” Fecha: 7 de diciembre de 2005.), refiriéndose a las leyes tributarias que establecen la retroactividad impropia o la retrospectividad, se pronunció indicando que la retroactividad aplica, si

el hecho imponible, incluyendo su dimensión temporal, se ha realizado antes de entrar en vigencia la ley que lo convierte en imponible.

## **Perú**

Para el caso peruano, se toma como referencia el texto de Ruiz de Castilla Ponce de León y Robles Moreno (2008), donde expresan que la Constitución peruana establece de forma expresa la aplicación de ciertas leyes que son favorables al contribuyente en el mismo período gravable en que han entrado a regir. La doctrina ha concluido que tal posibilidad también se puede aplicar, en forma general, a las normas tributarias que favorecen al contribuyente, como las que reducen la tarifa. Finalmente, en Perú la regla general es que la aplicación de las normas tributarias se produce a partir del primer día del año siguiente, regla que tiene dos excepciones: una se refiere a las normas que suprimen tributos, las cuales surten efecto en los tributos de periodicidad anual desde el día siguiente de su publicación, solo si se suprime el tributo. En este sentido, se interpreta que aplica a cualquier norma que beneficie al contribuyente. La otra excepción se refiere a cambios en los agentes de retención o percepción, que está dada porque no hay cambio que pueda perjudicar al contribuyente.

## **2. Posición de la Corte Suprema de Justicia y el Consejo de Estado antes de la Constitución de 1991**

En relación con la aplicación de las normas tributarias en el tiempo, se presenta la posición que tenía antes de la Constitución de 1991 la Corte Suprema de Justicia que, en ese momento, fungía **como tribunal constitucional** y el Consejo de Estado. Antes de la Constitución de 1991, y en vigencia de la Constitución de 1886, el tribunal que tenía la potestad para decidir acerca de la constitucionalidad de la Ley era la Corte Suprema de Justicia. Esta corporación emitió dos fallos en los cuales se interpretaba la aplicación de las leyes que en materia tributaria afectaban tributos de período, con efectos desde el inicio del período fiscal en que entraron en vigencia. El primero de los dos fallos es de abril 30 de 1930 (magistrado ponente: Francisco Tafur A.), cuya cita es la siguiente:

Si la ley fija, como ha fijado el año para computar, liquidar y pagar el impuesto, mientras ese año no transcurra, ni el fisco es acreedor ni el contribuyente deudor de determinado impuesto, porque no se ha cumplido una de las condiciones que el mismo legislador ha establecido para entrar a determinar. No se sabe cuál sea la cuota o cantidad que haya de deducirse al fin de ese tiempo para poder declarar que el resto sea lo que ha entrado de

modo definitivo al patrimonio del contribuyente. Por consiguiente, sin que ese tiempo haya pasado, no puede decirse que este tenga sobre el saldo restante un derecho adquirido. Mientras tanto pueden ocurrir hechos que den lugar a que el Estado no se haga acreedor ni el contribuyente deudor; puede éste sufrir pérdidas en sus negocios al fin del año que se fija para la liquidación y pago del impuesto, o viceversa, pérdidas del contribuyente al iniciar sus negocios y ganancias al concluirlos. Estas contingencias hacen que ni el derecho del estado acreedor ni la obligación del contribuyente estén definidos, y es sabido que la incertidumbre o contingencia es ajena a la noción de derecho adquirido. Por consiguiente, mientras no haya transcurrido el año respectivo, el legislador puede variar la cuota del impuesto. (Corte Suprema de Justicia, 1930, fallo de abril 30).

La Corte Suprema de Justicia en esta sentencia establece como precedente constitucional que, en los impuestos denominados de período, el hecho imponible del impuesto se configura al momento de finalizar el período gravable. Consecuentemente, antes de finalizar el período no puede hablarse de situaciones jurídicas consolidadas, porque estas se consolidan en el momento de finalización del período. Por lo tanto, si una nueva ley modifica la tarifa de un tributo de período, esta se aplica desde el inicio de ese período a todo el período, debido a que la ley entró en vigencia antes de haber finalizado el período, luego no es una aplicación retroactiva de la ley sino retrospectiva, pues no hay situaciones jurídicas consolidadas.

El segundo fallo es de junio 14 de 1969 (magistrado ponente: Doctor Eustorgio Sarria). En este se resuelve un caso relacionado con el concepto de derechos adquiridos en materia tributaria. Esta sentencia es producto de una demanda de inexecutable del artículo 40 de la Ley 63/1967, pues esta ley establecía que se aplicaba a todo el año 1967. En esta sentencia, la Corte Suprema de Justicia se refiere, entre otros temas, a la noción de derecho adquirido y, en materia impositiva, al momento en que se concreta la obligación tributaria. La cita textual es la siguiente:

Décima segunda. Más, por razón del principio de la certeza, uno de los fundamentos del sistema tributario es deseable la mayor estabilidad de la legislación para todo el respectivo período gravable, a fin de que el contribuyente potencial sepa desde su iniciación cuáles son el concepto y las normas generales y específicas que han de regir la estimación de la renta y los factores determinantes del impuesto, no obstante que en términos estrictamente jurídicos el momento en que se concreta la obligación tributaria

es el último de dicho período. (Corte Suprema de Justicia, 1969, fallo de junio 14).

En esta sentencia se ratifica lo establecido en la Sentencia de abril 30 de 1930, en cuanto que, en los impuestos de período, el hecho imponible se configura al momento de finalizar el período gravable, es decir, en el último instante del período, momento en el que se concreta la obligación tributaria. Por lo tanto, de acuerdo con estas dos sentencias, si una ley en materia tributaria inicia su vigencia dentro de un período fiscal, se podía aplicar a todo el período, concepto que se conoce como la aplicación retrospectiva de la ley, pues tratándose de tributos de período, se resalta que el hecho imponible o generador se configura al momento de finalizar el período, momento en que se consolidan los derechos, por lo que, si una ley entra en vigencia en un período fiscal o gravable y afecta elementos estructurales de un tributo de período, por no haberse aún configurado el hecho imponible, se podía aplicar desde el inicio del período a todo el período.

A continuación, se presenta la posición del Consejo de Estado antes de la Constitución de 1991, en la Sentencia de agosto 30 de 1979, radicación número: 4413 (consejero ponente: Enrique Low Murtra), que era de la posición de que para la aplicación de la ley tributaria en el tiempo, se debía tener en cuenta el momento en el cual ocurre el hecho imponible que da origen a la obligación tributaria. La siguiente es la cita textual de la sentencia:

En relación con los momentos de tiempo correspondientes al acaecimiento del hecho imponible y la vigencia de la nueva ley conviene distinguir tres posibles situaciones:

1) Cuando el hecho imponible es de aquellos que se verifican dentro de un período de tiempo y la ley entra a regir antes de finalizar ese período, se aplica a esa situación la nueva ley cubriendo inclusive situaciones de hecho pretéritas.

La ley sustancial tributaria que se promulga durante el transcurso de un período fiscal se aplica a los hechos gravables verificados durante todo el período. Es decir, “el factor tiempo no se entiende en materia tributaria de la misma manera que en las leyes de otra categoría o materia, reguladoras de derechos y obligaciones sustanciales, ante todo las relacionadas con impuestos de período. En estos casos comprende la vigencia de una ley los hechos ocurridos a partir de su expedición o promulgación y los hechos verificados durante el lapso anterior hasta el comienzo del período fiscal. No puede fraccionarse la aplicación de la ley tributaria dentro de este...”. Visto de otro modo, “puede ocurrir que a pesar de verificarse el hecho imponible

según la ley vigente en ese momento, esta no puede aplicarse si no es la vigente al finalizar el período fiscal". (Ramírez Cardona: Derecho Sustancial Tributario).

Usando este criterio en materia de impuesto de renta y complementarios en Colombia, podría decirse que, si una nueva ley entrase a regir a partir del mes de julio de 1980, por ejemplo, cubre todo el año gravable en curso, (esto es, todo el año de 1980), a menos que en forma expresa la nueva ley diga que no cubre dicho período.

En tal situación la ley tributaria no es retroactiva por cuanto el hecho imponible no se ha cumplido totalmente, pero tiene un cierto grado de retrospectividad, porque cubre situaciones que están acaeciendo desde un tiempo atrás a aquél en que empezó a regir.

2) Si el hecho imponible ocurre de manera instantánea, la nueva ley no entra a tocar los que ya han ocurrido. En tal caso la nueva ley tiene efectos estrictamente futuros. Es el caso de impuesto de timbre. Una nueva ley que cambie las tasas del impuesto de timbre se aplica a todas las operaciones que ocurren con posterioridad a su vigencia pero no las que ya tuvieron su causación jurídica.

3) Finalmente, en el derecho tributario, por analogía con el derecho penal y sólo por manifestación expresa de la ley, se puede aplicar una nueva ley en lo permisivo favorable a situaciones jurídicas anteriores, aun cuando los hechos imposables ya estén totalmente cumplidos. A este respecto anota el doctor Ramírez Cardona, que la ley permisiva o favorable es la única que puede aplicarse con retroactividad en materia tributaria.

Estas situaciones se refieren a cuestiones de derecho sustancial tributario, esto es, a la determinación del gravamen; otra cosa es lo relativo al procedimiento tributario. En ese caso, la regla de aplicar es el artículo 40 de la Ley 153 de 1887, que claramente anota que las leyes que regulan las formalidades tienen aplicación inmediata. No obstante, hay que entender claramente que las leyes de procedimiento en materia tributaria hacen referencia, bien a las formalidades puramente externas o bien a las cuestiones relativas a los recursos por la vía gubernativa y al juicio de impuestos. Cuál de estos criterios se aplica al caso sub judice Como bien lo anota el recurrente en su interesante memorial de apelación, el caso de la referencia no es un caso en el cual se estén dando cuestiones puramente procedimentales. No se trata de ritualidades sino de requisitos para la aceptación de una deducción. Es por tanto materia relativa a la sustancia misma del gravamen. No puede

llamarse procesal. Porque cuando la ley establece requisitos para efectos de aceptar una deducción, está haciendo referencia a una cuestión de fondo, aun cuando en apariencia estos requisitos sean puramente formales.

Tanto esto es así, que los estatutos tributarios se han clasificado siempre en dos ordenamientos diferentes: unos que contienen los elementos determinantes de la obligación tributaria y describen la naturaleza del hecho imponible, esto es, los que precisamente hacen parte de la ley sustancial, y otros que se refieren a los recursos, a los procedimientos gubernativos y contenciosos y a las ritualidades.

Por lo tanto, en el caso sub judice, no queda duda que lo determinado por los Decretos 884 de 1971 y 163 de 1972 tienen referencias específicas a normas sustanciales. Qué más sustancial que la aceptación de una deducción que hace parte de la base gravable.

La ley impositiva cuando determina condiciones y requisitos aun formales para la aceptación de deducciones, no está simplemente determinando cuestiones de ritualidad, sino que penetra al fondo de la causa misma del tributo. Por ello no puede aplicarse en el caso de estudio la ley posterior. Es necesario aplicar la ley que entró en vigencia el mismo año o período gravable, es decir, el Decreto 884 de 1971, que reguló los requisitos de forma y fondo para la aceptación de la reserva de las pensiones de jubilación. Es insólito aplicarle a este contribuyente una legislación que entró a regir en 1972 y que por tanto no le obligaba. (Consejo de Estado, Sentencia de 30 de agosto de 1979, expediente 4413).

De acuerdo con la anterior cita, para determinar la aplicación de la ley tributaria en el tiempo, debe tenerse en cuenta el momento de causación de la obligación tributaria como el punto determinante de la misma. A este momento el Consejo de Estado lo denomina el hecho imponible también conocido como hecho generador, y es diferente del hecho gravable. Indica el Consejo de Estado que si el hecho imponible ha ocurrido antes o después de la nueva ley que entra en vigencia será determinante para su aplicabilidad o inaplicabilidad a cada situación jurídica concreta. Por lo tanto, la aplicación de la ley nueva tiene como punto de referencia el momento en que tiene lugar la causación de la obligación tributaria, es decir, el hecho imponible que en el caso de los tributos de período ocurre al finalizar el período. Si la nueva ley entra en vigencia una vez ha ocurrido el hecho imponible plenamente, no puede aquella afectar esa situación ya causada totalmente. En tal caso la nueva ley entra a regir a partir de los hechos imposables futuros sin que pueda referirse a hechos imposables ocurridos en el pasado. Consecuentemente, el Consejo de Estado en esta sentencia distingue entre el



hecho gravable y el hecho imponible, por lo que, si dentro del período entra en vigencia una nueva ley, esta se puede aplicar a hechos gravables ocurridos en el período antes de la entrada de vigencia de la nueva ley, pero sin que haya ocurrido el hecho imponible. La siguiente es la cita textual de la sentencia:

Cabe anotar que la obligación tributaria, como toda obligación en derecho, tiene cuatro elementos constitutivos: sujetos (activo y pasivo), objeto y causa. Cuando se trata de determinar la aplicación de la ley tributaria en el tiempo debe mirarse el momento de causación de la obligación como punto determinante de la misma. Si el “hecho generador” se ha verificado antes o después de la ley que se promulga será factor de aplicabilidad o inaplicabilidad de la nueva ley a cada situación jurídica concreta: es decir, la aplicación de la ley tributaria tiene como punto de referencia el momento en que tiene lugar la causa de la obligación tributaria, esto es, cuando acontece lo que suele llamarse el hecho generador de la obligación o hecho imponible. Así, si la ley entra a regir una vez ha ocurrido el hecho imponible plenamente, no puede la nueva ley afectar esa situación ya causada totalmente. En tal caso la nueva ley entra a regir a partir de los hechos imponibles futuros sin que pueda referirse a hechos imponibles pretéritos. (Consejo de Estado, Sentencia de 30 de agosto de 1979, expediente 4413).

Consiguientemente, interpretaba el Consejo de Estado que, para la aplicación de la ley tributaria en el tiempo, tratándose de tributos de período, se debía tener en cuenta el momento en el cual ocurre el hecho imponible que da origen a la obligación tributaria, pues esta se concreta al final del último instante del respectivo período fiscal, distinguiendo así entre el hecho imponible y los hechos gravables que se van realizando a medida que transcurre el período.

Indicaba el Consejo de Estado que, en relación con el principio de irretroactividad, si la ley entra en vigencia después de ocurrir el hecho imponible, no puede la nueva ley afectar una sustitución que se ha producido bajo la ley anterior; la nueva ley se aplica a hechos que ocurran hacia el futuro, es decir prospectivamente. Esta interpretación implica una aplicación absoluta del principio de irretroactividad de la ley, pero el Consejo de Estado se refiere al hecho imponible, indicando que, en algunos casos, el hecho imponible no se ha cumplido totalmente, como cuando entra en vigencia una nueva ley estando en curso el período, caso en el cual la nueva ley se puede aplicar a todo el período, incluso a hechos gravables ocurridos antes de su entrada en vigencia, caso en el cual estamos ante una aplicación retrospectiva de la nueva legislación.

En Conclusión, antes de la Constitución de 1991, el máximo tribunal constitucional en Colombia, que era la Corte Suprema de Justicia, interpretaba, al igual

que el Consejo de Estado, que el período fiscal tenía inicio y fin, y que el hecho imponible se consolidaba al finalizar el período. Por lo tanto, si una nueva ley entraba en vigencia sin que aún se verificará el hecho imponible, esa norma se aplicaba a todo el período, incluso a hechos gravados que se hayan presentado en el período antes de la entrada en vigencia de la nueva norma pero que se han presentado antes de ocurrir el hecho imponible que se materializa al finalizar el período. Esto se conoce como la aplicación retrospectiva de las normas, retroactividad impropia, falsa retroactividad, retroactividad de grado medio o retroactividad inauténtica.

### 3. Posición de la Corte Constitucional

**Sentencia C-149/1993.** Si una ley en materia tributaria que es desfavorable al contribuyente, esta debe aplicarse en el período fiscal siguiente al del comienzo de su vigencia, como lo establece el artículo 338 inciso tercero constitucional.

**Sentencia C-549/1993.** Manifiesta que se prohíbe que una ley tenga efectos con anterioridad a su vigencia, salvo circunstancias especiales que favorezcan tanto al destinatario de la norma como al bien común de manera concurrente. Indica la Corte que la irretroactividad de la ley no es un concepto absoluto, ya que la racionalidad exige, antes que formas únicas e inflexibles, una sana adecuación de la forma jurídica al contenido material que se ha de ordenar.

**Sentencia C-527/1996.** Ariza Zapata (2012) considera que esta sentencia inicia con la línea jurisprudencial en que la Corte establece que las leyes tributarias favorables al contribuyente, que disminuyen o eliminan las cargas tributarias, pueden aplicarse en el mismo período fiscal, en que han iniciado su vigencia. La Corte expresa que es necesario precisar que cuando el artículo 338 inciso tercero constitucional dice que las leyes en materia tributaria no pueden aplicarse sino a partir del período que inicie después de comenzar la vigencia de la ley, la palabra “*periodo*”, por no estar calificada con ningún adjetivo, no concuerda con la noción de período fiscal anual, característico del impuesto de renta. Indica la Corte que el propósito de la palabra “*periodo*”, es que, si una ley beneficia al contribuyente eliminando o reduciendo sus cargas tributarias e inicia su vigencia dentro de un período fiscal, por razones de justicia y equidad, puede aplicarse en el mismo período fiscal en que ha iniciado su vigencia, sin quebrantar el artículo 338 inciso tercero constitucional, pues se corresponde con el “*periodo*” señalado por la Constitución, es decir, el período que inicia inmediatamente después de comenzar la vigencia de la respectiva ley. En relación con el inciso segundo del artículo 363 constitucional, que establece que las leyes tributarias no se aplican retroactivamente, interpreta la Corte que no se viola, porque aplicar la ley tributa-

ria en el mismo período fiscal en que inicio su vigencia es una aplicación de la ley retrospectiva y no retroactiva.

**Sentencia C-185/1997.** Se refiere a los artículos 338, inciso tercero, y al inciso del artículo constitucional 363 indicando que estas normas consagran garantías que benefician a los contribuyentes, pues su propósito es evitar que un Estado fiscalista abuse de la potestad que tiene para establecer tributos procurando dar a las normas que los establecen efectos retroactivos. Por otro lado, si se trata de normas favorables al contribuyente, en las que se disminuyan o eliminan las cargas tributarias, tales normas deben ser interpretadas y aplicadas. La Corte en esta sentencia cita los argumentos de la Sentencia C-527/1996, en la cual estableció el propósito de la palabra período contenida en el artículo 338 inciso tercero constitucional.

**Sentencia C-006/1998.** Ratifica su posición interpretativa en cuanto a la aplicación de forma inmediata de las leyes derogatorias que favorecen al contribuyente, disminuyendo o eliminando las cargas tributarias, en el mismo período fiscal del inicio de su vigencia, sin que esto vaya en contra del artículo 338 inciso tercero constitucional, fundamentándose en los argumentos de la Sentencia C-527/1996.

**Sentencia C-063/1998.** Reitera su precedente jurisprudencial indicando que las normas que establecen derogaciones en materia tributaria, si benefician al contribuyente disminuyendo o eliminando sus cargas tributarias, comienzan a aplicarse de inmediato a partir de su promulgación, a no ser que el legislador de manera expresa establezca lo contrario, argumento que se repitió en la Sentencia C-006/1998.

**Sentencia C-926/2000.** Interpreta los artículos constitucionales 338 y 363, indicando que la irretroactividad de las leyes implica que una ley no puede tener efectos hacia al pasado, excepto que se trate del principio de favorabilidad, lo que implica que las normas favorables se aplican a partir del momento de su entrada en vigencia, teniendo en cuenta no aplicarlas a derechos adquiridos o consolidados, sino a las meras expectativas de derecho.

**Sentencia C-619/2001.** Interpreta que es legítima la irretroactividad de la ley para evitar la transgresión de situaciones jurídicas consolidadas. Las leyes tributarias que regulan elementos estructurales de los tributos y los deberes tributarios que benefician al contribuyente y se hayan originado en una ley que entró en vigencia dentro del mismo período fiscal, al aplicarse en el mismo período fiscal en que han iniciado su vigencia, se están aplicando a hechos que no se han constituido en derechos adquiridos para los contribuyentes mediante leyes anteriores, pues estos son meras expectativas de derecho, por lo que no se ha afectado el dere-

cho de propiedad ya que no hacían parte del patrimonio de estos contribuyentes, porque el período fiscal se consolida solamente al finalizar el período.

**Sentencia C-806/2001.** Interpreta que el inciso tercero del artículo constitucional 338 prohíbe la aplicación de normas tributarias en el mismo período fiscal en que se inició su vigencia, cuando se trata de tributos que califican en la categoría de período. Interpreta la Corte que la prohibición a la que se hace referencia implica las normas que son desfavorables aumentando las cargas tributarias al contribuyente, resaltando que la Corte basa su decisión en la interpretación que hace en la Sentencia C-527/1996 de la palabra período.

**Sentencia C-1251/2001.** Cita la Sentencia C-527/1996, en la que se reconoce la posibilidad de aplicar la norma tributaria en el mismo período gravable en que inició su vigencia, cuando quiera que de esta medida no se deriven perjuicios económicos para los contribuyentes. Por lo tanto, si una norma afecta un tributo de período y es favorable al contribuyente, se puede aplicar en el mismo período gravable de su entrada en vigencia.

**Sentencia C-485/2003.** Expresa que la aplicación de la ley tributaria en el tiempo implica que esta no puede aplicarse a situaciones jurídicas consolidadas en el momento en que la ley ha iniciado su vigencia. Se aclara que en los impuestos categorizados como de período las situaciones jurídicas se consolidan al momento de finalizar el período, que es cuando afectan el derecho de propiedad del contribuyente, saliendo estos derechos consolidados del patrimonio del contribuyente y entrando al patrimonio del Estado. Por lo tanto, si el período no ha finalizado estamos ante unas meras expectativas de derecho, lo que implica que, si la norma trae consecuencias favorables al contribuyente, sí puede aplicarse en el mismo período del inicio de su vigencia, a partir de esta. Para llegar a esta conclusión, la Corte cita las Sentencias C- 549/1993 y C-006/1998.

**Sentencia C-625/2003.** Dice acerca de la aplicación retroactiva de la ley que esta es reprochable si la nueva ley afecta situaciones jurídicas ya producidas por leyes anteriores, excepto si se trata de efectos cuyas consecuencias sean favorables al contribuyente, pues los artículos 338, inciso tercero, y 363, inciso segundo, establecen garantías en beneficio del contribuyente, por lo que si una norma que afecta tributos categorizados como de período, establece beneficios tributarios evitando que se aumenten sus cargas. En otras palabras, si la norma elimina o reduce las cargas tributarias al contribuyente, esta puede aplicarse en el mismo período gravable en que ha iniciado su vigencia. Para concluir esto, la Corte cita las Sentencias C-511/1992, C-594/1993, C-185/1997 y C-527/1996.

**Sentencia C-809/2007.** Interpreta la Corte, atendiendo al principio de irretroactividad consagrado en el artículo 363 inciso segundo constitucional, que, en materia tributaria, cuando la legislación anterior ha creado situaciones jurídicas consolidadas, es obligación del legislador respetarlas, pues es claro que las leyes en materia tributaria no se aplican de forma retroactiva, es decir, que las situaciones jurídicas consolidadas no pueden ser desconocidas por la ley derogatoria. Dice la Corte que el principio de confianza legítima, de acuerdo con la Sentencia C-478/1998, pretende proteger al administrado y al ciudadano frente a cambios bruscos e intempestivos efectuados por las autoridades. Se trata de situaciones en las que el administrado no tiene realmente un derecho adquirido, pues su posición jurídica puede ser modificable por las autoridades. En tales casos, en función de la buena fe, el Estado debe proporcionar al afectado el tiempo y los medios que le permitan adaptarse a la nueva situación. No supone la imposibilidad de modificación de las disposiciones tributarias, pues la persona no goza en principio de una situación jurídica consolidada, sino de una expectativa de derecho modificable.

**Sentencia C-952/2007.** Indica que el artículo 363 inciso segundo constitucional establece la proscripción de aplicar leyes tributarias en forma retroactiva. Es así que el concepto de derechos adquiridos está intrínsecamente vinculado con la garantía de la protección de las situaciones jurídicas consolidadas, lo que a su vez se relaciona con el principio de irretroactividad, según el cual los efectos hacia el pasado de las leyes en materia tributaria no pueden afectar las situaciones jurídicas ya reconocidas y consolidadas, cuyos efectos se hayan generado bajo una ley anterior. En consecuencia, el principio de irretroactividad de la ley proscribía que, en materia tributaria, una ley tenga efectos con anterioridad a su vigencia, excepto que se trate de una disposición favorable al contribuyente que disminuya o elimine sus cargas tributarias.

**Sentencia C-430/2009.** Señala que el principio normativo general es que las leyes rigen desde el momento de su promulgación de forma prospectiva, tal como lo establece el artículo 52 del Código de Régimen Político y Municipal. Por lo tanto, solamente la ley puede señalar efectos diferentes para la aplicación de la norma en el tiempo, pero en el derecho tributario, hay un límite establecido en el artículo 363 inciso segundo constitucional que establece que las leyes tributarias no se aplican retroactivamente. Esta aplicación prospectiva de las normas en materia tributaria se respalda en el principio de seguridad jurídica.

Dice la Corte que en Colombia, antes de la Constitución de 1991, no existía restricción a la aplicación retroactiva de la ley en materia tributaria, de tal forma que en el derecho tributario no existía impedimento para aplicar las normas

favorables al contribuyente con efectos hacia el pasado. Por tanto, cuando regía la Constitución de 1886, la jurisprudencia aceptaba la posibilidad de efectos retroactivos de normas tributarias. Si una ley iniciaba su vigencia en un determinado período fiscal y era favorable, se permitía su aplicación inmediata a todo el período fiscal, de acuerdo con la Sentencia del Consejo de Estado de agosto 30 de 1979.

Agrega que a partir de la Constitución de 1991 la aplicación retroactiva de las normas más favorables que disminuyen o eliminan las cargas tributarias al contribuyente. Esta retroactividad *in bonam parte* ha sido reconocida en la Constitución de 1991, en el área del derecho penal en el artículo 29, y en la rama del derecho laboral, en el artículo 53. Pero para reconocer efectos retroactivos a las normas en materia tributaria se hace complejo, pues los tributos no son una sanción y es deber del ciudadano contribuir en criterios de justicia y equidad a sostener los gastos y las inversiones del Estado, de acuerdo con el artículo 95 numeral 9 constitucional.

Añade la Corte que se deben aplicar de forma inmediata a partir del inicio su vigencia las normas derogatorias que disminuyan o eliminen las cargas tributarias al contribuyente, salvo que expresamente el legislador haya establecido reglas diferentes para el inicio de su vigencia. Es así como la jurisprudencia de la Corte, en lo referente a la aplicación de las normas favorables al contribuyente en el mismo período fiscal del inicio de su vigencia, continúa con la línea jurisprudencial asumida por la Corte Suprema Justicia en las sentencias de 1930 y 1969 antes de la Constitución de 1991, jurisprudencia que permite la aplicación inmediata de normas tributarias que benefician al contribuyente respecto de los tributos de período, siempre que los hechos económicos gravados no se hayan consolidado.

Dice la Corte que en este caso se está frente al fenómeno de la retrospectividad de la ley y no de la retroactividad. Consecuentemente, no se transgreden los derechos adquiridos que para la época se salvaguardaban por el artículo 30 de la Constitución de 1886, que hoy se encuentra en artículo 58 en la Constitución de 1991 porque solo al finalizar el período fiscal se determinaba con certeza la consolidación de derechos adquiridos. Esto se traduce en la aplicación de las normas favorables con efectos inmediatos para los tributos de período, tal como en el caso del Tribunal Constitucional español de la Sentencia STC 126/1987. Con esto se deja a salvo la prohibición de la aplicación retroactiva de la ley en materia tributaria, contenida en el artículo 363 inciso segundo constitucional, pues no se trata de la aplicación retroactiva de la ley, sino de la aplicación retrospectiva.

Agrega la Corte que el enfoque de la anterior posición jurisprudencial es consecuencia de los principios de justicia y equidad en materia tributaria, puesto

que la proscripción establecida en el artículo 338 inciso tercero constitucional se refiere a tributos de período y solo se aplica cuando se trate un nuevo tributo o de la modificación de un tributo ya existente si este resulta más gravoso para el contribuyente, excluyendo de esta regla la aplicación de beneficios en materia tributaria (caso en el cual se aplicarían de forma inmediata a todo el período fiscal, en la medida en que el hecho imponible o generador del tributo solo se consolida al finalizar el último instante del período).

**Sentencia C-686/2011.** Se apoya en lo decidido en la Sentencia C-430/2009, en la que se interpretó que la norma favorable al contribuyente puede aplicarse a todo el período en que entró en vigencia. La Corte confirma su interpretación jurisprudencial, en tanto que las normas en el área tributaria que tienen la categoría de no derogatorias. Si son normas favorables al contribuyente, aplican en el mismo período fiscal en que comenzaron su vigencia, y pueden aplicarse a todo el período fiscal. Para esto, la Corte cita argumentos de las Sentencias C-543/1993, C-430/2009, C-527/1996 y C-006/1998.

**Sentencia C-878/2011.** Señala que los efectos jurídicos de las leyes inician a partir de su publicación en el Diario Oficial, lo que implica la oponibilidad y obligatoriedad. Cita la Sentencia C-873/2003 para manifestar que la vigencia desde una perspectiva temporal o cronológica hace referencia a la generación de los efectos jurídicos imperativos, es decir, a su entrada en vigor. Luego cita la Sentencia C-084/1996 para indicar que al establecerse la fecha en la cual comienza la vigencia de una ley, se indica el momento a partir del cual comienzan sus efectos. Posteriormente cita la Sentencia C-873/2003 para expresar que el período de vigencia se relaciona con el período en el cual tendrá efectos jurídicos. Después, cita la Sentencia C-957/1999 para indicar que una ley rige a partir de su promulgación, excepto si el legislador expresamente determina una fecha diferente. Luego, cita la Sentencia C-932/2006 para indicar que el legislador cuenta con libertad de configuración para establecer el momento en el cual comienza la vigencia de una ley, pero tiene como límite la fecha de publicación en el Diario Oficial, pudiendo aplazar el inicio de su vigencia a una fecha ulterior a su publicación, pero no puede fijar una fecha anterior a su promulgación para iniciar su vigencia.

Dice la Corte que las leyes rigen a partir de su promulgación en el Diario Oficial. Solamente la ley puede indicar respecto del inicio de su vigencia efectos diferentes. Esta flexibilidad en materia tributaria tiene límites determinados en la Constitución. El artículo 363, inciso segundo, prohíbe la aplicación retroactiva de la ley en materia tributaria, y el artículo 338, inciso tercero, establece que las leyes que regulen tributos de período solamente se pueden aplicar en el período que inicie después del comienzo de su vigencia, lo cual prohíbe cualquier

efecto retroactivo de las normas tributarias que afecten de forma negativa al contribuyente.

La Corte cita la Sentencia C-185/1997, en la que interpretó que la garantía de la irretroactividad de las normas tributarias se da con el objeto de evitar que un Estado fiscalista abuse de la potestad para establecer tributos. El principio de irretroactividad de la ley tributaria se justifica en la protección del contribuyente frente a la imposición súbita de nuevas cargas tributarias más gravosas. Pero indica que el principio de irretroactividad no es absoluto atendiendo a un carácter eminentemente garantista, cuando se trate de normas que establecen beneficios al contribuyente. Esto se evidencia en la Sentencia C-527/1996, en la que estableció que si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas tributarias en forma general, por razones de justicia y equidad, puede aplicarse en el mismo período en que inició su vigencia sin quebrantar el artículo 338 inciso segundo constitucional, pues la proscripción establecida en este artículo está orientada a imposibilitar que se aumenten las cargas tributarias al contribuyente, modificando las normas en relación con períodos fiscales ya vencidos o que se encuentren en curso. La razón de la proscripción es fundamental para que el Estado no pueda modificar la tributación, creando o aumentando las cargas tributarias con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe.

La Corte cita la Sentencia C-952/2007 para mostrar que en el derecho tributario, los derechos adquiridos están relacionados con la garantía de la protección de las situaciones jurídicas ya consolidadas que se relacionan con el principio de irretroactividad de la ley en materia tributaria. Consecuentemente, los efectos retroactivos de las leyes, en el derecho tributario, no pueden afectar las situaciones ya reconocidas por una norma anterior. Por lo tanto, la irretroactividad en materia tributaria proscribía que una ley tenga efectos antes del inicio de su vigencia, excepto cuando la nueva norma disminuye o elimina las cargas tributarias al contribuyente tratándose de tributos de período. Es este el propósito del artículo 363 inciso segundo constitucional cuando establece que en materia tributaria las leyes no se aplicarán de forma retroactiva. La potestad del legislador para modificar, derogar, abrogar o subrogar las normas en materia tributaria no está limitada por el principio de irretroactividad, pues tal potestad debe practicarse en armonía con los principios y garantías establecidos en la Constitución, como los principios de equidad y de justicia establecidos en el artículo 95 numeral 9 de la Constitución. No obstante, el principio de irretroactividad no se contrapone a las situaciones jurídicas ya consolidadas, pues la Corte ha argumentado que en materia tributaria no se habla de derechos adquiridos, que hacen referencia al derecho privado en relación con el artículo 58 de la Constitución, pero sí se habla de las



situaciones jurídicas consolidadas que tienen su origen en el principio de legalidad de los tributos como lo ha dicho la Corte reiteradamente.

**Sentencia C-785/2012.** Señala que, conforme con la Constitución, las leyes en materia tributaria, de acuerdo con el artículo 363 inciso segundo, no pueden ser aplicadas en forma retroactiva. De igual manera, señala que las normas que regulen contribuciones de impuestos de período no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva norma, en armonía con el inciso segundo artículo 338. Interpreta que la irretroactividad de la ley tributaria tiene como propósito proteger el principio de seguridad jurídica porque la norma tributaria tiene la característica de ser anterior a la producción de las consecuencias normativas que establece, con el fin de garantizar que el receptor de la norma tributaria la conozca antes, evitando que sea sorprendido con el tributo y salvaguardando el principio de legalidad.

La Corte cita la Sentencia C-527/1996, para indicar que el principio de la irretroactividad de la ley en materia tributaria no es absoluto en los casos en los cuales las normas modificatorias tengan beneficios para al contribuyente, estableciendo que si una norma beneficia al contribuyente y evita que se aumenten sus cargas tributarias, en forma general, por razones de justicia y equidad, puede aplicarse en el mismo período en que iniciaron su vigencia sin quebrantar el artículo 338, inciso segundo, de la Constitución. La proscripción establecida en este artículo está orientada a imposibilitar que se aumenten las cargas tributarias al contribuyente, modificando las normas en relación con períodos ya vencidos o que se encuentren en curso. Indica la Corte que la razón de la proscripción es fundamental en el sentido de que el Estado no puede modificar la tributación para crear o aumentar las cargas tributarias con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe.

La Corte cita la Sentencia C-952/2007, en la que interpreta que la posibilidad en materia tributaria de reconocer efectos retroactivos a leyes<sup>4</sup>, está ligada a las situaciones jurídicas ya consolidadas. Indica que los derechos adquiridos están íntimamente relacionados con garantizar la protección de situaciones jurídicas ya consolidadas, que a su vez, se relaciona con el principio de irretroactividad de la ley, según el cual en materia tributaria, los efectos retroactivos de las leyes no pueden afectar las situaciones ya reconocidas y cuyos efectos se hayan presentado bajo una legislación anterior. Por esto, en materia tributaria, este principio proscribió que una ley tenga efectos con anterioridad al inicio de su vigencia, excepto si se trata de una norma favorable para el contribuyente. En la siguiente tabla se presenta la línea jurisprudencial de la Corte Constitucional:

**Tabla 1: Línea jurisprudencial de la Corte Constitucional.**

¿Es factible la aplicación de normas tributarias favorables al contribuyente en los tributos de período de forma inmediata en el mismo período fiscal del inicio de su vigencia?	
Sí	No
Sentencia C-149-93	
Sentencia C-549-93	
Sentencia C-527-96	
Sentencia C-185-97	
Sentencia C-006-98	
Sentencia C-063-98	
Sentencia C-926-00	
Sentencia C-619-01	
Sentencia C-806-01	
Sentencia C-1251-01	
Sentencia C-485-03	
Sentencia C-625-03	
Sentencia C-809-07	
Sentencia C-952-07	
Sentencia C-430-09	
Sentencia C-686-11	
Sentencia C-878-11	
Sentencia C-785-12	

Tomada de (Restrepo Pineda, 2015, p. 436).

#### 4. Posición del Consejo de Estado

**Sentencia de octubre 15 de 1993, expediente 4710.** Interpreta que los artículos constitucionales 338, inciso tercero, y 363, inciso segundo, consagran la prohibición de la aplicación retroactiva de la ley. Por lo tanto, tratándose de tributos de período, la norma que afecte aspectos estructurales de estos solo podrá aplicarse en el período fiscal que inicie después de comenzar la vigencia de la respectiva norma.

**Sentencia de febrero 7 de 1997, expediente 8036.** Interpreta que el inciso segundo artículo 363 constitucional proscribire en materia tributaria la aplicación retroactiva de las normas. Indica también que el artículo 338 constitucional hace la distinción en relación con los denominados tributos de período, pues la aplicación en el mismo ejercicio fiscal de una disposición que regule o modifique un tributo de período conduciría a hacer retroactivas las normas tributarias.

**Sentencia de abril 17 de 1998, radicado 8331.** El Consejo de Estado acoge la interpretación desarrollada por la Corte Constitucional en las Sentencias C-185 de 1997 y C-063 de 1998 aceptando la aplicación de las leyes tributarias favorables al contribuyente en los tributos de período, en el mismo período fiscal del inicio de su vigencia, fundamentado en la base proteccionista de la jurisprudencia de la Corte Constitucional.

**Sentencia de julio 10 de 1998, expediente 8730.** Interpreta que el artículo 338 constitucional quiso prohibir la aplicación retroactiva de la norma tributaria, entendida por esta no solamente como las leyes, ordenanzas y acuerdos, sino cualquier otra norma que regule contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado.

**Sentencia de marzo 5 de 1999, radicado 9196.** Interpreta que, de acuerdo con el inciso tercero del artículo constitucional 338, las normas que regulen tributos de período deben aplicarse en el período fiscal que inicie después de comenzar su vigencia.

**Sentencia de julio 19 de 2000, radicado 9907.** Interpreta que de acuerdo con los artículos constitucionales 338 y 363, la ley en materia tributaria se debe aplicar a partir del período fiscal siguiente al de su entrada en vigencia, sin interesar que la norma sea favorable o desfavorable.

**Sentencia de diciembre 7 de 2000, radicado 10445.** Interpreta que, tratándose de tributos de período, es imposible la aplicación inmediata de las normas que comienzan a regir en el mismo período fiscal, pues se estarían violando el inciso tercero del artículo constitucional 338 y el inciso segundo del artículo 363.

**Sentencia de julio 3 de 2002, radicado 12580.** Interpreta que el principio de irretroactividad de la Ley en materia tributaria hace improcedente la aplicación de la ley a hechos ocurridos con anterioridad. Las normas que regulan un impuesto de periodo no pueden aplicarse sino a partir del periodo siguiente al de su vigencia, de acuerdo con el inciso tercero artículo 338 constitucional, pues la ley tributaria de acuerdo con el inciso segundo artículo 363 constitucional no se aplica retroactivamente.

**Sentencia de julio 10 de 2003, expediente 13453.** Interpreta que los artículos 338 y 363 de la Constitución proscriben de manera categórica la retroactividad de la ley, sin diferenciar si son o no favorables al contribuyente. La ley aplicable es la vigente al inicio del periodo.

**Sentencia de agosto 3 de 2006, expediente 14897.** Interpreta, en cuanto al alcance de los artículos 338, inciso tercero, y 363, inciso segundo, de la Cons-

titución, que estos consagran el principio de irretroactividad de la ley en materia tributaria, ya que establecen la proscripción de aplicar de manera inmediata y retroactiva la norma que regula tributos de período, limitaciones que son en sí mismas garantías para el contribuyente.

**Sentencia de octubre 26 de 2006, Radicado 15177.** Interpreta que la norma que inicia su vigencia en un período fiscal, se debe aplicar para el año siguiente al de su entrada en vigencia, de acuerdo con el inciso tercero artículo 338 constitucional.

**Sentencia de septiembre 13 de 2007, expediente: 15503.** Cita la Sentencia de agosto 3 de 2006, expediente 14897, para ratificar lo expuesto en ella, apoyándose en los principios de equidad y justicia. Expresa que las situaciones jurídicas consolidadas bajo la vigencia de una norma anterior deben ser respetadas por la norma posterior, en el entendido que la nueva ley no puede desconocer los efectos que produjo la norma anterior durante el tiempo que estuvo en vigencia.

**Sentencia de noviembre 21 de 2007, expediente 15584.** Ratifica la posición sentada en la Sentencia de agosto 3 de 2006, expediente 14897, en cuanto a que los artículos constitucionales 338 y 363 consagran el principio de irretroactividad de la ley tributaria y que, tratándose de tributos de período, solo se aplican a partir del período fiscal que inicie después de comenzar la vigencia de la ley. Dice el Consejo de Estado que no hay sustento para que en el derecho tributario se aplique el principio de favorabilidad establecido en la Constitución solo para el ámbito penal, pues los impuestos no son ni un castigo ni un agravio para el contribuyente, pues estos surgen del deber de solidaridad de los ciudadanos, con el fin de coadyuvar con las cargas públicas e inversiones del Estado. Por lo tanto, no puede considerarse desfavorable una norma fiscal que por principio pretende el bien común.

El Consejo de Estado cita las Sentencias de diciembre 7 de 2000, expediente 10445, y de octubre 26 de 2006, expediente 15177, entre otras, para indicar que esa Sala ha establecido en ocasiones anteriores que no es posible la aplicación inmediata ni retroactiva de normas que afecten alguno de los elementos que estructuran un tributo de período, pues ello implicaría la vulneración de los artículos 338 y 363 de la Constitución. La ley aplicable es la vigente al iniciar el período fiscal, y para ello el Consejo de Estado ratifica lo expresado en las Sentencias de julio 19 de 2000, exp. 9907, y de julio 10 de 2003, exp. 13453.

**Sentencia de septiembre 4 de 2008, radicado 16069.** Cita las sentencias de diciembre 7 de 2000, exp. 10445; de octubre 26 de 2006, exp. 15177; de julio 19 de 2000, exp. 9907; y de julio 10 de 2003, exp. 13453, para interpretar que

conforme con los artículos constitucionales 338 y 363, las normas tributarias no se aplican con retroactividad y, tratándose de impuestos de periodo, no es posible la aplicación inmediata de las normas, pues estas solo se aplican a partir del periodo que comience después de la vigencia de la ley sin diferenciar si son o no favorables al contribuyente. Los artículos 338 y 363 son disposiciones que procuran que los hechos ya formalizados jurídicamente y los que se encuentran en curso al momento de expedición de una ley no se vean afectados por los cambios, en aras de la seguridad jurídica y de que haya certeza de las regulaciones de la obligación tributaria, previamente a la causación del impuesto, para lo que invoca el principio de legalidad. La ley aplicable es la vigente al inicio del periodo.

**Sentencia de julio 31 de 2009, expediente 16016.** Cita las Sentencias de diciembre 7 de 2000, exp. 10445, de octubre 26 de 2006, expediente 15177; y de noviembre 21 de 2007, expediente 15584, para expresar que es imposible la aplicación inmediata y retroactiva de las normas que afecten alguno de los elementos estructurales de un tributo de período en aras de la seguridad jurídica, pues ello implicaría la vulneración del inciso tercero artículo 338 y del inciso segundo del artículo 363 de la Constitución. Luego, cita la Sentencia de julio 3 de 2002, expediente 12580, para expresar que las normas que regulan contribuciones de período no pueden aplicarse sino a partir del período siguiente al del inicio de su vigencia.

**Sentencia de octubre 26 de 2009, expediente 16665.** Cita las Sentencias de julio 3 de 2002, expediente 12580; y la Sentencia de julio 31 de 2009, expediente 16016, para expresar que las normas que regulan tributos de período no pueden aplicarse sino a partir del período siguiente al del inicio de su vigencia. Posteriormente, cita las Sentencias de diciembre 7 de 2000, expediente 10445; de octubre 26 de 2006, expediente 15177; y de noviembre 21 de 2007, expediente 15584, para expresar que el Consejo de Estado ha sostenido que es imposible la aplicación inmediata y la aplicación retroactiva de normas que afecten directamente al menos uno de los elementos que estructuran los tributos de período, pues ello implica la violación del inciso tercero artículo 338 y el inciso segundo artículo 363 de la Constitución. Por último cita la Sentencia del 21 de noviembre de 2007, expediente 15584, para indicar que las disposiciones del inciso tercero artículo 338 y el inciso segundo artículo 363 tienen como propósito que los hechos ya formalizados jurídicamente y los hechos que se encuentran en curso no se vean afectados por los cambios introducidos por una nueva norma, en pro de la seguridad jurídica, y de que exista certeza en cuanto a las normas que rigen la obligación tributaria, previamente a la causación del impuesto, para lo cual invoca el principio de legalidad.

**Sentencia de noviembre 26 de 2009, expediente 16928.** Interpreta que las disposiciones que regulan tributos de período no pueden aplicarse sino a partir del período fiscal que inicia después de comenzar la vigencia de la respectiva norma. Agrega que es imposible la aplicación inmediata y la aplicación de forma retroactiva de normas que afecten al menos uno de los elementos estructurales de un tributo de período, para lo cual cita las Sentencias de diciembre 7 de 2000, radicado 10445; y de octubre 26 de 2006, expediente 15177, entre otras. Aquello implicaría la violación del inciso tercero del artículo 338 y el inciso segundo del artículo 363 de la Constitución, normas que precisamente procuran que los hechos ya formalizados jurídicamente y los hechos que se encuentran en curso no se vean afectados por los cambios introducidos por una nueva norma, en pro de la seguridad jurídica, y de que exista certeza en cuanto a las normas que rigen la obligación tributaria, previamente a la causación del impuesto, para lo cual invoca el principio de legalidad. Para el caso de los tributos de período, las normas deben regir con anterioridad al inicio de su vigencia. Afirma el Consejo de Estado que el inciso tercero del artículo 338 y el inciso segundo del artículo 363 prohíben de manera categórica la aplicación retroactiva de la ley, sin diferenciar si son o no normas favorables al contribuyente. Para esto, cita las Sentencias de julio 19 de 2000, expediente 9907, y la Sentencia de julio 10 de 2003, expediente 13453. Concluye el Consejo de Estado indicando que es claro que las normas constitucionales, contenidas en el inciso tercero del artículo 338 y el inciso segundo del artículo 363 establecen la prohibición de hacer efectiva de manera inmediata y retroactiva la norma reguladora de tributos de período, limitaciones que constituyen garantías para el contribuyente, para lo cual cita la Sentencia de agosto 3 de 2006, expediente 14897. La ley aplicable es la vigente al iniciar el período.

**Sentencia de febrero 4 de 2010, expediente 17146.** Interpreta que el inciso tercero del artículo 338 y el inciso segundo del artículo 363 de la Constitución consagran la irretroactividad de la ley tributaria y específicamente para los tributos de período, indicando que las normas que regulan estos tributos no pueden aplicarse sino a partir del período que inicie después de comenzar la vigencia de la respectiva norma, para lo cual cita las Sentencias de octubre 15 de 1993, expediente 4710, y de julio 10 de 1998, expediente 8730, para indicar el criterio reiterado. Complementa posteriormente al señalar que el redactor de la Constitución de 1991, con el texto del inciso tercero artículo 338 constitucional, tenía el propósito proscribir la aplicación de forma retroactiva de las normas en materia tributaria que regulan tributos de período, lo que también incluye los conceptos expedidos por la Administración de Impuestos (DIAN), en los que precisa el alcance y vigencia de la ley tributaria.

El Consejo de Estado cita la Sentencia C-1006 de octubre 28 de 2003 de la Corte Constitucional para indicar que con respecto del inciso tercero del artículo 338 de la Carta, la Corte manifestó que la proscripción de cobrar tributos en el mismo período fiscal, en que inicia la vigencia una norma es una medida de protección adoptada por el redactor de la Constitución a favor de los contribuyentes.

El Consejo de Estado cita la Sentencia de marzo 15 de 2002, expediente 12439, para expresar que, según el principio de irretroactividad, la ley rige desde el inicio su entrada vigencia, de forma prospectiva, hacia el futuro, y las previsiones contenidas en las normas sustanciales se aplican a los hechos ocurridos bajo su vigencia. En conclusión, tratándose de una norma en materia tributaria que modifica aspectos sustanciales de un tributo de período, se aplica para el período que inicie después de comenzar la vigencia de la norma.

**Sentencia de junio 17 de 2010, radicado 16427.** Ratifica su posición en cuanto a que las normas que afectan tributos de período aplican en el período fiscal siguiente al del inicio de su vigencia, para lo cual cita las Sentencias de diciembre 7 de 2000, expediente 10445; de octubre 26 de 2006, expediente 15177; de julio 19 de 2000, expediente 9907; y de julio 10 de 2003, expediente 13453.

**Sentencia de marzo 11 de 2010, expediente 16337.** Cita las Sentencias del diciembre 7 de 2000, exp. 10445; de octubre 26 de 2006, expediente 15177; y de septiembre 4 de 2008, expediente 16069, para ratificar que no es posible la aplicación inmediata y retroactiva de normas si ellas afectan alguno de los elementos que estructuran un tributo de período, pues de hacerlo se vulneran el inciso tercero del artículo 338 y el inciso segundo artículo 363 constitucionales, pues estas normas tienen como propósito que los hechos ya formalizados jurídicamente y los que se encuentran en curso en el momento en que inicia su vigencia una ley, no se vean afectados por los cambios que esta introduce. Los preceptos que sirven de soporte a la anterior conclusión son la seguridad jurídica y la existencia de la certeza de las regulaciones referidas a la obligación tributaria, previamente a la causación del impuesto, para lo cual el Consejo de Estado invoca el principio de legalidad. Concluye el Consejo de Estado afirmando que, para el caso de los tributos de período, las normas deben regir con anterioridad a su iniciación.

**Sentencia de marzo 3 de 2011, Radicado 17443.** Acoge el criterio de la Corte Constitucional expuesto en la Sentencia C-006 de 1998, el cual es el mismo criterio que orienta las Sentencias C-527 de 1996 y C-185 de 1997, en cuanto a aceptar la aplicación de las normas favorables al contribuyente en el mismo período fiscal en que han iniciado su vigencia. Interpreta el Consejo de Estado, citando el artículo 4° de la Ley 153 de 1887, que establece que los principios del dere-

cho natural y las reglas de la jurisprudencia servirán para ilustrar la Constitución en casos dudosos y se indica que la doctrina constitucional es, a su vez, norma para interpretar las leyes, igualmente cita el Consejo de Estado la Sentencia de abril 17 de 1998, expediente 8331. Consecuentemente, el Consejo de Estado acepta que las normas favorables al contribuyente se pueden aplicar en el mismo período en que ha indicado su vigencia a partir de su vigencia. Es decir, acepta la posición de la Corte Constitucional.

**Sentencia de abril 7 de 2011, radicado 17315.** El Consejo de Estado falla estarse a lo resuelto en la Sentencia de marzo 3 de 2011, radicado 17443, para lo cual se apoya y acepta la jurisprudencia de la Corte Constitucional acerca de la aplicación en el mismo período de su entrada en vigencia de las leyes tributarias que son favorables al contribuyente.

**Sentencia de marzo 6 de 2014, radicado 19649.** Interpreta que los artículos 363 y 338 de la Constitución en materia tributaria no permiten la aplicación de normas que han entrado en vigencia en el mismo período fiscal, y para ello se vale de citas a las siguientes sentencias: de octubre 15 de 1993, expediente 4710; de febrero 4 de 2010, expediente 17146; de julio 10 de 1998, expediente 8730; de noviembre 9 de 2001, expediente 12298; de octubre 27 de 2005, expediente 14787; y de 24 de mayo de 2012, expediente 18132. El Consejo de Estado interpreta que, en materia tributaria, tratándose de tributos de período, las normas se deben aplicar en el período siguiente al de su entrada en vigencia, por lo tanto, no aplican retroactivamente.

**Auto de diciembre 7 de 2016, expediente 22421.** El Consejo de Estado en este Auto dispuso la suspensión provisional del Concepto DIAN 018128 de 2015, apoyándose en la interpretación que la Corte Constitucional ha hecho del inciso tercero artículo 338 constitucional, según la cual las normas que afectan tributos de periodo rigen a partir de su publicación, en el mismo período del inicio de su vigencia, de manera inmediata, con sujeción a los principios de justicia y equidad, si la norma es favorable al contribuyente. Consecuentemente, el Consejo de Estado concluyó, que la DIAN cuando expidió el Concepto 018128 de 2015 no tuvo en cuenta la interpretación contenida en la línea jurisprudencial que ha hecho la Corte Constitucional con respeto a este asunto. Por lo tanto, decretó la suspensión temporal de este concepto.

**Auto de junio 14 de 2018, radicado 00020/22421.** En este Auto el Consejo de Estado confirma el Auto de junio 14 de 2018, expediente 22421.

**Sentencia de noviembre 23 de 2018, radicado 22392.** El Consejo de Estado llega a la conclusión de que, tratándose de situaciones jurídicas no consolidadas,



en los tributos de periodo es factible la aplicación de normas tributarias favorables al contribuyente, de forma inmediata, en el mismo período fiscal del inicio de su vigencia, si así lo establece el legislador, a *contrario sensu*, si el legislador no lo establece, se aplica el principio general de irretroactividad de la ley en materia tributaria.

**Sentencia de junio 27 de 2019, radicado: 22421.** El Consejo de Estado procede a declarar de oficio la excepción de cosa juzgada, pues la Sala ya había declarado en una ocasión anterior la legalidad del concepto acusado en la sentencia de 23 noviembre de 2018, expediente 22392.

En la siguiente tabla se resume la línea jurisprudencial del Consejo de Estado acerca del tema planteado:

**Tabla 2 Línea jurisprudencial del Consejo de Estado.**

¿Es factible la aplicación de normas tributarias favorables al contribuyente en los tributos de periodo de forma inmediata en el mismo período fiscal del inicio de su vigencia?	
SI	NO
	Sentencia octubre 15 de 1993, expediente 4710
	Sentencia febrero 7 de 1997, expediente 8036
Sentencia abril 17 de 1998, radicado 8331	
	Sentencia julio 10 de 1998, expediente 8730.
	Sentencia marzo 5 de 1999, radicado 9196
	Sentencia julio 19 de 2000, radicado 9907
	Sentencia diciembre 7 de 2000, radicado 10445
	Sentencia julio 3 de 2002, radicado 12580
	Sentencia julio 10 de 2003, expediente. 13453
	Sentencia agosto 3 de 2006, expediente 14897
	Sentencia octubre 26 de 2006, radicado 15177 (Se trata de una norma desfavorable que aumenta la tarifa de la sobretasa del 5% al 10% y por lo tanto se debe aplicar a partir del período siguiente al de su entrada en vigencia)
	Sentencia septiembre 13 de 2007, expediente 15503
	Sentencia noviembre 21 de 2007, expediente 15584
	Sentencia de septiembre 4 de 2008, radicado 16069.
	Sentencia julio 31 de 2009, expediente 16016

	Sentencia octubre 26 de 2009, expediente 16665
	Sentencia noviembre 26 de 2009, expediente 16928
	Sentencia febrero 4 de 2010, expediente 17146 (es una sentencia referente a normas que son desfavorables y por lo tanto se deben aplicar en el período fiscal siguiente a su entrada en vigencia)
	Sentencia junio 17 de 2010, radicado 16427
	Sentencia marzo 11 de 2010, expediente 16337
Sentencia marzo 3 de 2011, radicado 17443	
Sentencia abril 7 de 2011, radicado 17315	
	Sentencia marzo 6 de 2014, expediente 19649
Auto diciembre 7 de 2016, expediente 22421	
Auto junio 14 de 2018, radicado 00020/22421.	
Sentencia noviembre 23 de 2018, radicado 22392. es factible la aplicación de normas tributarias favorables al contribuyente, de forma inmediata en el mismo período fiscal del inicio de su vigencia, si así lo establece el legislador	
Sentencia junio 27 de 2019, radicado: 22421. El Consejo de Estado procede a declarar la excepción de cosa juzgada dada en la sentencia de 23 noviembre de 2018, expediente 22392.	

Tomada de (Restrepo Pineda, 2016, p. 36).

## 5. Conclusiones

La aplicación de forma retrospectiva, es decir, en el mismo período fiscal del inicio de su vigencia, de las normas favorables al contribuyente en materia tributaria que afectan tributos de periodo, en el entendido que disminuyen o eliminan las cargas tributarias, es un tema que ha estado presente en las altas cortes de Colombia (Corte Constitucional y Consejo de Estado), tanto bajo la Constitución de 1886 como bajo la Constitución de 1991.

El texto de la Constitución de 1886 no consagró la prohibición expresa de la retroactividad de las leyes en materia tributaria (similar a Alemania e Italia). Bajo este panorama, la Corte Suprema de Justicia, en su función de control de constitucionalidad de las leyes, emitió dos fallos (el primero, de abril 30 de 1930, y el segundo, de junio 14 de 1969) en los cuales permitía la aplicación de leyes tributarias que afectaban tributos de período en el mismo periodo fiscal o gravable del

inicio de su vigencia, con efectos desde el inicio del período fiscal. Estos fallos interpretan que el período fiscal tenía inicio y fin, y que el hecho imponible se consolidaba al finalizar el período, por tanto, si una nueva ley entraba en vigencia dentro del período fiscal o gravable antes de que verificara el hecho imponible que se materializa al finalizar el período, esa norma se aplicaba a todo el período, incluso a los hechos gravados que hubieren ocurrido dentro del período antes de la entrada en vigencia de la nueva norma. Esto se conoce como la aplicación retrospectiva de las normas.

El Consejo de Estado, en vigencia de la Constitución de 1886, interpretó en la Sentencia de agosto 30 de 1979, radicación número: 4413, que para la aplicación de la ley tributaria, tratándose de impuesto de período, debía tenerse en cuenta el momento en el cual ocurría el hecho imponible que origina la obligación tributaria, que se materializa al finalizar el período en el último momento, distinguiendo de esta forma entre el hecho imponible, y los hechos gravables que van realizándose a medida que transcurre el período, indicando que en relación con el principio de irretroactividad, si la ley entra en vigencia después de ocurrir el hecho imponible, no puede la nueva ley afectar una sustitución que se ha producido bajo la ley anterior, por lo que la nueva norma se aplica a hechos que ocurran hacia el futuro, es decir prospectivamente. Esta interpretación implica una aplicación absoluta del principio de irretroactividad de la ley, pero el Consejo de Estado se refiere al hecho imponible, indicando que en algunos casos este no se ha cumplido totalmente, como cuando entra en vigencia una ley estando en curso el período, caso en el cual la nueva ley se puede aplicar a este en su totalidad, incluso a hechos gravables ocurridos antes de su entrada en vigencia dentro del período fiscal. En este caso, estamos ante una aplicación retrospectiva de la nueva ley.

Como se puede observar bajo la vigencia de la Constitución de 1886, la Corte Suprema de Justicia, ejerciendo la función de control de constitucionalidad de las leyes, y el Consejo de Estado interpretan en el mismo sentido.

Luego de la entrada en vigencia de la Constitución de 1991, la función de guardián de la Constitución pasa a la Corte Constitucional, que va a desarrollar la línea jurisprudencial acerca de la factibilidad de aplicar las normas favorables al contribuyente en materia tributaria que afectan tributos de período, en el entendido que disminuyen o eliminan las cargas tributarias de forma inmediata en el mismo período fiscal del inicio de su vigencia.

La Corte Constitucional interpreta el sentido del contenido del inciso tercero del artículo 338 constitucional indicando que su aplicación es para las normas que afectan tributos de período que son desfavorables al contribuyente aumentando

las cargas tributarias. La Corte interpreta que una norma favorable al contribuyente, que disminuye o elimina las cargas tributarias, y que afecta un tributo de período, se puede aplicar de forma inmediata en el mismo período fiscal, del inicio de su vigencia, con fundamento en los principios de justicia y equidad. Su aplicación no es contraria a la Constitución, pues no se viola ni el inciso tercero del artículo 338 y ni el inciso segundo el artículo 363, por las siguientes razones:

1°. No se viola el inciso tercero del artículo 338, pues la Corte interpreta la palabra “*periodo*” contenida en esta norma, sin calificarla, es decir, sin adjetivarla. Para la corte la palabra “*periodo*” significa intervalo de tiempo, interpretando que el periodo siguiente es el que inicia una vez comienza la vigencia de la norma, y concuerda con el concepto de periodo siguiente contenido en el artículo 338, inciso tercero

2°. No se vulnera el al artículo 363, inciso segundo, que prohíbe la aplicación retroactiva de las normas en materia tributaria, pues la norma no se está aplicando en forma retroactiva sino de forma retrospectiva, ya que el periodo en el que la norma entra en vigencia, que es el mismo en el que se va a aplicar, es el que está en ejecución, es decir, no se ha terminado o cerrado. Por lo tanto, no se ha presentado el hecho imponible, pues este solo se cumple al terminar el período en el último instante de este. En consecuencia, no se puede hablar de derechos adquiridos, pues estos no se han consolidado, es decir, no se ha afectado el patrimonio. Esos derechos no han entrado el patrimonio del Estado ni han salido del patrimonio del contribuyente afectando el derecho de propiedad, por lo que estamos ante unas meras expectativas de derecho, y concluye la Corte afirmando, que no hay aplicación retroactiva de la norma, sino que es una aplicación retrospectiva.

Después de la Constitución de 1991, el Consejo de Estado ha interpretado de forma reiterada, negando la posibilidad constitucional de aplicar en el mismo período fiscal del inicio de su vigencia las normas favorables al contribuyente en materia tributaria que afectan tributos de periodo, en el entendido que disminuyen o eliminan las cargas tributarias, pues estas normas difieren su aplicación, para el período fiscal siguiente al del inicio de su vigencia. El Consejo de Estado interpreta la regla contenida en el artículo 338 de la Constitución, inciso tercero, indicando que la palabra “*periodo*” se refiere al “*periodo fiscal*”, es decir, al período gravable. No interesa si se trata del concepto jurídico de meras expectativas de derecho o del concepto jurídico de derecho adquiridos o derechos consolidados o de si son o no normas favorables al contribuyente, pues siempre que se aplique la norma en el mismo período fiscal o gravable en el que inició su vigencia, estamos ante una aplicación de forma retroactiva de la norma. Por lo tanto, se

violan tanto el inciso tercero del artículo 338 como el inciso segundo del artículo 363 constitucionales.

En los dos más recientes fallos del Consejo de Estado, esta corporación ha interpretado, en relación a las normas favorables al contribuyente en materia tributaria que afectan tributos de periodo, en el entendido que disminuyen o eliminan las cargas tributarias, que es factible aplicarlas de forma inmediata en el mismo periodo fiscal del inicio de su vigencia, si así lo establece el legislador. Esto lo ha dicho el Consejo de Estado en la Sentencia de noviembre 23 de 2018, radicado 22392, y lo ha ratificado en la Sentencia junio 27 de 2019, radicado: 22421, en las que procedió a declarar la excepción de cosa juzgada dada en la sentencia de 23 noviembre de 2018, expediente 22392.

Como se puede apreciar, el Consejo de Estado en los dos últimos fallos interpreta que sí es factible la aplicación de normas tributarias favorables al contribuyente de forma inmediata, en el mismo período fiscal del inicio de su vigencia, pero solamente cuando el legislador lo establece. *A contrario sensu*, no es factible su aplicación.

La aplicación de forma retrospectiva, es decir, en el mismo período fiscal del inicio de su vigencia de las normas favorables al contribuyente en materia tributaria que afectan tributos de periodo, en el entendido que disminuyen o eliminan las cargas tributarias, debe fundarse en un Estado de Social Derecho sobre el principio de la seguridad jurídica, precepto que en materia tributaria se relaciona con el principio capacidad contributiva, entendida esta como la capacidad económica, con el propósito de evitar la arbitrariedad por parte del Estado en asuntos tributarios, y fundamentarse en razón a que la norma no se está aplicando a situaciones jurídicas consolidadas, sino a meras expectativas de derecho. Se debe tener en cuenta que los anteriores principios están en íntima relación con los principios de justicia y equidad establecidos en el numeral 9 del artículo 95 de la Constitución, que establece para las personas y los ciudadanos el deber de “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”. Consecuentemente, los principios constitucionales de justicia y equidad enunciados en el artículo 95, numeral 9, de la Constitución de 1991 implican que al ciudadano debe contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado garantizándosele el principio de seguridad jurídica en relación a que el contribuyente aporta de acuerdo con su capacidad económica que está relacionada con su capacidad contributiva, para evitar la arbitrariedad por parte del Estado al momento de establecer o aumentar las cargas tributarias a las personas y ciudadanos contribuyentes.

De acuerdo con lo descrito en el párrafo anterior, el máximo Tribunal Constitucional de Colombia se ha equivocado, no en el hecho de permitir la aplicación en el mismo periodo fiscal del inicio de su vigencia de las normas tributarias favorables al contribuyente tratándose de tributos de período que disminuyen o eliminan las cargas tributarias al contribuyente, sino en el alcance que le ha dado a los principios en que ha fundamentado su aplicación, pues para la Corte Constitucional se ha fundamentado en los principios de justicia y equidad y no ha argumentado el alcance de estos principios que están expresados en el artículo 95 numeral 9 de la Constitución de 1991, es decir, no ha hecho el respectivo desarrollo teórico. Así pues, la Corte Constitucional, en las sentencias en que se ha pronunciado, se ha limitado a indicar que por razones de justicia y equidad una norma en materia tributaria que afecta tributos de período y que es favorable al contribuyente porque disminuye o elimina sus cargas tributarias, se puede aplicar en el mismo periodo fiscal en que ha iniciado su vigencia. Sin embargo, no ha argumentado si en un Estado Social de Derecho esa justicia y equidad implica que no se vea afectado el principio de la seguridad jurídica, derivado del principio capacidad contributiva que se relaciona con el principio de capacidad económica para evitar la arbitrariedad del Estado en asuntos relacionados con las cargas tributarias. De esta forma, la aplicación de la norma, por ser favorable, no afectaría la capacidad económica del contribuyente, es decir, no se afecta su capacidad contributiva. Por lo tanto, tampoco se afecta la seguridad jurídica en materia tributaria y se garantiza la no arbitrariedad del Estado. En consecuencia, a la Corte Constitucional le ha faltado argumentar desde el concepto del Estado Social de Derecho y de los principios de seguridad jurídica capacidad contributiva, capacidad económica y no arbitrariedad del Estado en asuntos tributarios al alcance de los principios de justicia y equidad, cuando ha decidido que no se afecta el inciso tercero del artículo 338 ni el inciso segundo del artículo 363 de la Constitución al aplicar una norma tributaria favorable al contribuyente, que disminuye o elimina las cargas en los tributos de periodo, es decir, aplicarla en el mismo período fiscal en el que ha iniciado su vigencia.

En cuanto al Consejo de Estado, esta corporación, en nuestra opinión, confunde al condicionar la aplicación en el mismo periodo del inicio de su vigencia de las normas tributarias relacionadas con tributos de periodo que son favorables al contribuyente porque disminuyen o eliminan las cargas tributarias, esto es su aplicación de forma retrospectiva, al indicar que si se trata de situaciones jurídicas no consolidadas en impuestos de periodo, es posible la aplicación de normas tributarias benéficas para el contribuyente en forma inmediata, en el mismo periodo fiscal en que ha iniciado su vigencia, si así lo establece el legislador. Surge la duda en cuanto a qué se debe interpretar cuando se indica “si así lo

establece el legislador”, pues el legislador dispondría de dos formas de hacerlo. Una es de forma expresa o explícita. La otra es de forma implícita. De forma expresa o explícita implica que la ley en materia tributaria lo diga de forma clara y determinante, verbigracia, “la presente ley se aplica en el mismo periodo fiscal o gravable en que inicie su vigencia”. De forma implícita, cuando la ley en materia tributaria no lo exprese o no lo manifieste de manera directa. Si el texto que establece en que momento inicia su vigencia, una ley tributaria dice “la presente ley rige a partir de su promulgación”, es decir, a partir de la publicación en el Diario Oficial, esa sería una manifestación del querer del legislador de que la norma se aplique en el mismo período fiscal del inicio de su vigencia a partir del momento en que se publica en el Diario Oficial (principio de publicidad). Por lo tanto, el Consejo de Estado deja aquí una zona gris o de incertidumbre, pues no estableció en su postura en relación a este asunto de si al hacerlo el legislador de forma implícita, esta forma está en armonía con la posición de esta corporación.

Es de anotar que la aplicación de la ley que se aplicaría de forma inmediata en el mismo periodo del inicio de su vigencia, sería la ley favorable que disminuye o elimina las cargas en materia tributaria, pues de lo contrario se afectarían los principios constitucionales de justicia y equidad establecidos en el artículo 95 numeral 9 de la Constitución y que están íntimamente relacionados en un Estado de Social Derecho con el principio de seguridad jurídica, que, a su vez, se relaciona en materia tributaria con el principio capacidad contributiva, entendida esta como la capacidad económica y que tiene como propósito erradicar la arbitrariedad del Estado en asuntos tributarios. En consecuencia, sería inconstitucional afectar la capacidad económica y por ende intentar contra la seguridad jurídica el aplicar normas desfavorables en materia tributaria que afectan tributos de periodo en el mismo del inicio de su vigencia. *A contrario sensu*, si la norma es favorable no hay afectación a principios constitucionales. En conclusión, la norma se aplicaría si y solo si son favorables, pues de no serlo, se deben aplicar en el período fiscal siguiente.

Por último, en Colombia hay un choque de trenes entre dos de las altas cortes (Corte Constitucional y Consejo de estado), lo cual atenta contra la seguridad jurídica que, en un área tan importante del derecho, como lo es el derecho tributario, la cual se relaciona con la principal fuente de financiación del Estado, como lo son los tributos para el logro de los fines que persigue un Estado Social de Derecho, es inadmisibles. Por lo tanto, se debería armonizar la interpretación de la Corte Constitucional y la del Consejo de Estado en el sentido de que este último debería aceptar en sus fallos, sin establecer ningún tipo de condiciones, la interpretación que ha hecho la Corte Constitucional en las sentencias de constitucionalidad de las leyes (sentencias tipo C), en las cuales el máximo defensor de

la Carta Magna ha analizado las leyes tributarias que han establecido de forma implícita que se apliquen en el mismo período fiscal del inicio de su vigencia. En dichas leyes se estableció que su vigencia comenzaba una vez fueran promulgadas: su vigencia comenzaba una vez fueran publicadas en el diario oficial.

## Bibliografía

- Acosta Ramos, C. (2004). ¿Es absoluto el principio de irretroactividad de la ley tributaria?, *Revista Derecho Fiscal*, (2), 55-63.
- Amatucci, A.; González García, E. & Schick, W. (1994) Trattato di diritto tributario. Vol 1, tomo I. Padova (Padua): CEDAM.
- Amatucci, F. (2005). L'efficacia nel tempo della norma tributaria. Milano: Gluffré.
- Ariza Zapata, C. (2012). La ductilidad de los principios constitucionales en materia tributaria, *Revista Estudios de Derecho de la Universidad de Antioquia*, volumen 69, (153), 287-314.
- Berardi, M. (2015). La obligación tributaria y la ley tributaria en el tiempo. (Trabajo Final), Universidad Nacional de Mar del Plata; Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires.
- Recuperado de: <http://nulan.mdp.edu.ar/2226/1/berardi.2015.pdf>
- Casas, J. O. (2002). Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. Buenos Aires: Editorial Ad-Hoc.
- Constitución Política de Colombia 1991, Gaceta Constitucional No. 116, Santafé de Bogotá, Colombia, 20 de julio de 1991.
- Fantozzi, A. (2003). Corso di diritto tributario. Torino: UTET.
- García Viscaíno, C. (2007). Derecho tributario. Consideraciones económicas y jurídicas. Buenos Aires: Lexis Nexis.
- Legge n. 212 del 27 luglio 2000, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 177 del 31 luglio 2000. Parlamento italiano.
- Macho Pérez, A. B. (2005). El principio de irretroactividad en derecho tributario Barcelona: Universitat Pompeu Fabra, Facultad de Derecho. Tesis doctoral. Recuperado de: <http://www.tdx.cat/handle/10803/7308;jsessionid=6E8A5476E633033A10B92969CBA7A2B0>
- Menéndez Moreno, A. (2008) Derecho financiero y tributario Parte General, lecciones de Cátedra, 9ª Edición. Madrid: Editorial Lex Nova.
- Naveira de Casanova, G. (2003). Tratado de Tributación Tomo I; Buenos Aires: Astrea.
- Pérez Royo F. (1988). Derecho Financiero y tributario. Parte General, Granada: CIVTTAS.
- Plazas Molina, C. (2017). El principio de irretroactividad en materia tributaria. Bogotá: Editorial Temis.
- Restrepo Pineda, C. M. (2015). Principio de favorabilidad de las normas sustantivas en materia tributaria. Choque de trenes entre la Corte Constitucional y el Consejo de Estado.



*Revista Cuadernos de Contabilidad*, Vol. 16, N°. 41, 2015. Bogotá D.C.: Universidad Javeriana, págs. 429-456.

- Restrepo Pineda, C. M. (2016). La interpretación de la DIAN del principio favorabilidad de las normas que afectan impuestos de período entre la posición de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado. *Revista Lúmina*, N°. 17, 2016. Manizales: Universidad de Manizales, págs. 30-56.
- Ruiz de Castilla Ponce de León, F. J. y Robles Moreno, C. del P., (2008). Aplicación de la Norma Jurídica. A propósito de las Mypes y las modificaciones al Régimen General de Renta y al RER. Recuperado de: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/franciscoruiz/2008/11/06/aplicacion-de-la-norma-juridica-a-proposito-de-las-mypes-y-las-modificaciones-al-regimen-general-de-renta-y-al-rer/>
- Spisso, R. R. (1993). Derecho constitucional tributario. Buenos Aires: Depalma.
- Suarez Collia, J. M. (2006). La retroactividad: normas jurídicas retroactivas e irretroactivas. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces S.A.
- Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [M.P.: Enrique Low Murtra], Radicado 4413, Sentencia de 30 de agosto (1979).
- Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [M.P.: Consuelo Sarria Olcos], Radicado 4710, octubre 15 de 1993.
- Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [M.P.: Delio Gómez Leyva], Radicado 8036, febrero 7 de 1997.
- Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [M.P.: German Ayala Mantilla], Radicado 8331, abril 17 de 1998.
- Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [M.P.: Dr. Delio Gómez Leyva], Expediente 8730, julio 10 de 1998.
- Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [M.P.: German Ayala Mantilla], Radicado 9907, junio 19 de 2000.
- Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [M.P.: Daniel Manrique Guzmán], Radicado 10445, diciembre 7 de 2000.
- Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [M.P.: Germán Ayala Mantilla], Radicado 12580, julio 3 de 2002.
- Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [M.P.: Juan Ángel Palacio Hincapié], Expediente 13453, julio 10 de 2003.
- Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [M.P.: María Inés Ortiz Barbosa], Radicado 14897, agosto 3 de 2006.
- Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [Magistrada Ponente: María Inés Ortiz Barbosa], Radicado 15177, octubre 26 de 2006.
- Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [M.P.: Ligia López Díaz], Radicado 15503, septiembre 13 de 2007.
- Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [M.P.: Ligia López Díaz], Radicado 15584, noviembre 21 de 2007.

- Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [C.P.: Ligia López Díaz], Radicado 16069, septiembre 4 de 2008.
- Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [M.P.: Héctor J. Romero Díaz], Radicado 16016, julio 31 de 2009.
- Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [M.P.: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas], Radicado 16665, octubre 26 de 2009.
- Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [M.P.: Martha Teresa Briceño de Valencia], Radicado 16928, noviembre 26 de 2009.
- Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [M.P.: Martha Teresa Briceño de Valencia], Radicado 17146, febrero 4 de 2010.
- Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [M.P.: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas], Radicado 16534, mayo 12 de 2010.
- Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [M.P.: William Giraldo Giraldo], Radicado 16427, junio 17 de 2010.
- Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [M.P.: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas], Radicado 16337, marzo 11 de 2010.
- Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [M.P.: Carmen Teresa Ortiz], Radicado 17443, marzo 3 de 2011.
- Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [M.P.: Carmen Teresa Ortiz], Radicado 17315, abril 7 de 2011.
- Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [M.P.: Martha Teresa Briceño de Valencia], Radicado 19649, marzo 6 de 2014.
- Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [M.P.: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas], Radicado 22421, diciembre 7 de 2016.
- Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [M.P.: Stella Jeanette Carvajal Basto], Radicado 00020/22421, junio 14 de 2018.
- Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [C.P.: Stella Jeanette Carvajal Basto], Radicado 22392, noviembre 23 de 2018.
- Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [C.P.: Julio Roberto Piza Rodríguez], Radicado: 22421, junio 27 de 2019.
- Constitución Política de Colombia 1991, Gaceta Constitucional No. 116, Santafé de Bogotá, Colombia, 20 de julio de 1991.
- Corte Constitucional, [Magistrado ponente: José Gregorio Hernández Galindo], Sentencia C-149, abril 22 de 1993.
- Corte Constitucional, [Magistrado ponente: Vladimiro Naranjo Mesa], Sentencia C-549, noviembre 29 de 1993.
- Corte Constitucional, [Magistrado ponente: Jorge Arango Mejía], Sentencia C-527, abril 10 de 1996.

- Corte Constitucional, [Magistrado ponente: José Gregorio Hernández Galindo], Sentencia C-185, abril 10 de 1997.
- Corte Constitucional, [Magistrado ponente: Antonio Barrera Carbonell], Sentencia C-006, enero 22 de 1998.
- Corte Constitucional, [Magistrado ponente: José Gregorio Hernández Galindo], Sentencia C-063, marzo 5 de 1998.
- Corte Constitucional, [Magistrado ponente: Carlos Gaviria Díaz], Sentencia C-926, julio 19 de 2000.
- Corte Constitucional, [Magistrado ponente: Marco Gerardo Monroy Cabra], Sentencia C-619, junio 14 de 2001.
- Corte Constitucional, [Magistrado ponente: Clara Inés Vargas Hernández], Sentencia C-806, agosto 1 de 2001.
- Corte Constitucional, [Magistrado sustanciador: Clara Inés Vargas Hernández], Sentencia C-1251, noviembre 28 de 2001.
- Corte Constitucional, [Magistrado sustanciador: Marco Gerardo Monroy Cabra], Sentencia C-485, junio 11 de 2003.
- Corte Constitucional, [Magistrado sustanciador: Clara Inés Vargas Hernández], Sentencia C-625, julio 29 de 2003.
- Corte Constitucional, [Magistrado ponente: Manuel José Cepeda Espinosa], Sentencia C-809, octubre 3 de 2007.
- Corte Constitucional, [Magistrado ponente: Jaime Araújo Rentería], Sentencia C-952, noviembre 14 de 2007.
- Corte Constitucional, [Magistrado ponente: Juan Carlos Henao Pérez], Sentencia C-430, julio 1 de 2009.
- Corte Constitucional, [Magistrado ponente: Gabriel Eduardo Mendoza Martelo], Sentencia C-686, septiembre 19 de 2011.
- Corte Constitucional, [Magistrado ponente: Juan Carlos Henao Pérez], Sentencia C-878, noviembre 22 de 2011.
- Corte Constitucional, [Magistrado ponente: Jorge Iván Palacio Palacio], Sentencia C-785, octubre 20 de 2012.
- Corte Suprema de Justicia – Sala Plena, [Magistrado ponente: Francisco Tafur A.], Sentencia de 30 de abril de 1930.
- Corte Suprema de Justicia – Sala Plena, [Magistrado ponente: Eustorgio Sarria], Sentencia de 14 de junio de 1969.
- Ministerio de Hacienda y Función Pública de España. Dirección General de Tributos. Subdivisión General (S. G.) de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos. Dirección General de Tributos, Resolución Vinculante V0948-07, mayo 14 de 2007.
- Supreme Court of United States. United States District Court for the Eastern District of California, United States v. Darusmont Et. Ux, No. 80-243, decided In January 12 of 1981.

Tribunal Constitucional español. Sentencia 126/1987, julio 16 de 1987. Francisco Tomás y Valiente, Presidente.

Tribunal Constitucional español. Sentencia 173/1996, octubre 31 de 1996. Francisco Tomás y Valiente, Presidente.

Tribunal Constitucional español. Sentencia 182/1997, octubre 28 de 1997. Don Álvaro Rodríguez Bereijo, Presidente.

Tribunal Constitucional español. Sentencia 104/2000, abril 13 de 2000. Pedro Cruz Villalón, Presidente.

Tribunal Fiscal de Apelación de Bs. As. (Argentina) Sala: III. Actor: Gustavo A. Mammoni. Autos: Expediente número 2306- 385775 “Compañía de Ideas S.R.L.”, diciembre 7 de 2005.