

Aplicabilidad del componente inflacionario en el año gravable 2019 como consecuencia de su reviviscencia

Applicability of the inflationary component in the
taxable year 2019 as a result of its reviviscence

Aplicabilidade do componente inflacionário no ano tributável
2019 como consequência de sua revivescência

ARLINN CERVANTES¹

MARÍA HELENA JIMÉNEZ PRESTAN²

Para citar este artículo / To reference this article

Arlinn Cervantes y María Helena Jiménez Prestan. Aplicabilidad del componente inflacionario en el año gravable 2019 como consecuencia de su reviviscencia. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 82. Agosto de 2020. At. 351.

Recibido: 25 de abril de 2020

Aprobado: 13 de agosto de 2020

Página inicial: 351

Página final: 378

Resumen

El presente artículo analiza el tratamiento tributario que podría aplicarse al componente inflacionario de los rendimientos financieros que personas naturales no obligadas a llevar contabilidad devengaron en el año gravable 2019 y también respecto de dicho componente sobre los gastos financieros pagados en

1 Abogada de la Universidad del Norte, especialista en Derecho Tributario de la Universidad Externado de Colombia. Asociada Junior en Aroca Vives Abogados. Centra su práctica en planeación tributaria, cumplimiento de obligaciones tributarias, protección de patrimonio familiar y asuntos cambiarios. Barranquilla, Colombia.

2 Abogada especialista en Derecho Tributario de la Universidad del Norte. Asociada Senior en Aroca Vives Abogados. Centra su práctica en planeación tributaria de negocios en marcha, de operaciones específicas y de patrimonios de familia, y cumplimiento de obligaciones recurrentes. Barranquilla, Colombia.

esa misma vigencia, a partir de la aplicación del término *reviviscencia*, incluido por la reforma tributaria expedida en Colombia, bajo la Ley 2010 de 2019.

Palabras Clave: Aplicación de la ley, *reviviscencia*, irretroactividad, retroactividad, componente inflacionario, principio de favorabilidad, seguridad jurídica, restrospectividad de la ley.

Summary

The following article pursues to analyze the tax treatment that could apply to the inflationary component of the interests received by individuals, during taxable year 2019, and the tax treatment that should apply to the interest paid by individuals in that same period, according to the term *reviviscence*, included in the recent Colombian tax reform Law 2010 of 2019.

Keywords: Law enforcement, *reviviscence*, non-retroactivity, retroactivity, inflationary component, principle of favorability, legal certainty, retrospectivity law.

Resumo

O presente artigo, busca analisar o tratamento tributário que poderia aplicar-se ao componente inflacionário dos rendimentos financeiros, que pessoas naturais não obrigadas a levar contabilidade ganharam no ano tributável 2019, e também respeito de dito componente sobre os gastos financeiros pagados nessa mesma vigência, a partir da aplicação do termo *revivescência*, incluído pela reforma tributária expedida na Colômbia, sob a Lei 2010 de 2019.

Palavras-chave: Aplicação da lei, *revivescência*, irretroatividade, retroatividade, componente inflacionário, princípio de favorabilidade, segurança jurídica, restrospectividade da lei.

Sumario

Introducción; 1. Aplicación de la ley en el tiempo en materia tributaria, y sus efectos sobre impuestos de periodo; 1.1. Ámbito de aplicación temporal de la ley, irretroactividad, retroactividad, restrospectividad y ultra-actividad; 1.2. Aplicación de la ley tributaria en el tiempo; 1.3. Ámbito temporal de la ley tributaria en impuestos de periodo y en impuestos instantáneos; 2. Revisión jurisprudencial sobre la Tesis de la *Reviviscencia*; 2.1. Definición natural y jurídica de la *reviviscencia*; 2.2. Condiciones desarrolladas por la jurisprudencia para determinar la *reviviscencia* de una norma derogada; 3. El Componente inflacionario y sus efectos tributarios

de cara a la reviviscencia declarada por la Ley 2010 de 2019; 3.1. Consideraciones generales sobre el componente inflacionario; 3.2. Efectos fiscales del componente inflacionario en el tiempo; 4. Alcance del inciso tercero del artículo 160 de la Ley 2010 de 2019; 4.1. Revisión comparada de La ley 1943 de 2018 y la Ley 2010 de 2019; 4.2. Alcance de la aplicación en el tiempo del inciso tercero del artículo 160 de la ley 2010 de 2019; 5. Conclusiones y Recomendaciones; Bibliografía.

Introducción

El presente artículo analiza el tratamiento tributario que debería recibir el componente inflacionario de los rendimientos financieros que personas naturales no obligadas a llevar contabilidad devengaron en el año gravable 2019, y aquellos que pagaron por concepto de gastos financieros en esa misma vigencia, a partir de la determinación del alcance de la aplicación en el tiempo del término reviviscencia, incluido por la reforma tributaria expedida en Colombia, bajo la Ley 2010 de 2019.

El artículo 122 de la Ley 1943 del 28 de diciembre de 2018, *por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones*, derogó expresamente los artículos 38, 39, 40, 40-1, 41, 81, 81-1, y 118, entre otros, del Estatuto Tributario Colombiano. Estos establecían el tratamiento tributario del componente inflacionario de los rendimientos financieros que devenguen personas naturales y sucesiones ilíquidas, aquellos que son distribuidos a estas por los fondos de inversión, mutuos de inversión y de valores, y aquellos pagados por concepto de gastos financieros, por parte de personas naturales y sucesiones ilíquidas no obligadas a llevar contabilidad.

Esta derogatoria comenzó a regir a partir de la promulgación de la ley en mención, y tendría efectos a partir del año gravable 2019 inclusive.

Cabe resaltar, que el 16 de octubre de 2019 la Corte Constitucional, mediante Sentencia C-481 del mismo año, declaró inexecutable la Ley 1943 de 2018 por vicios de procedimiento en su formación y resolvió que dicha inexecutable tendría efectos a partir del 1 de enero de 2020, razón por la cual la Ley 1943 de 2018 surtiría plenos efectos únicamente para el año gravable 2019. Posteriormente, se expidió la Ley 2010 del 27 de diciembre de 2019, que en el inciso tercero de su artículo 160, declaró la reviviscencia expresa de los artículos 38, 39, 40, 40-1, 41, 81, 81-1, y 118 del Estatuto Tributario Colombiano, los cuales habían sido derogados anteriormente y se encontraban vigentes antes de la entrada en vigencia de la Ley 1943 de 2018.

Llama la atención la decisión del legislador de declarar expresamente la reviviscencia de los artículos en mención, ya que dicha figura es utilizada por la jurisprudencia para revivir o reincorporar normas derogadas al sistema jurídico colombiano tras la declaratoria de la inexecutable de la norma que había derogado la norma a revivir. Dada la novedad de que sea en esta ocasión el legislador quien decreta la reviviscencia de las normas derogadas referidas al tratamiento fiscal del componente inflacionario, sin relacionar ningún tipo de criterio para definir cómo debería operar en el tiempo dicha reviviscencia, resulta necesario efectuar un ejercicio de interpretación y definir los posibles efectos de esta figura.

Para lo anterior, se efectuará un análisis de la vigencia de la Ley 2010 de 2019, de lo que ha señalado la jurisprudencia y la doctrina sobre la tesis de la reviviscencia y sus posibles efectos en impuestos de periodo, tal y como lo es el impuesto sobre la renta y complementarios, y una ponderación entre los principios de irretroactividad y favorabilidad que rigen en materia tributaria, aterrizando dicha ponderación a los efectos materiales que tendría para los contribuyentes: que los artículos reincorporados afecten la vigencia fiscal del año gravable 2019.

1. Aplicación de la ley en el tiempo en materia tributaria, y sus efectos sobre impuestos de periodo

1.1. Ámbito de aplicación temporal de la ley, irretroactividad, retroactividad, retrospectividad y ultra-actividad

La ley tiene un ámbito de aplicación temporal, lo que significa que surte efectos en un tiempo determinado y se aplica solo a situaciones que tuvieron origen en el término de su vigencia. Esto es abordado por la Corte Constitucional, que ha decantado ampliamente el ejercicio de atribución de consecuencias normativas a situaciones de hecho y ha dispuesto para el ejercicio de esta labor que deben cumplirse las siguientes circunstancias:

- 1) Que sean subsumibles dentro de sus supuestos, y 2) que ocurran durante la vigencia de la ley. Esto es, como regla general las normas jurídicas rigen en relación con los hechos que tengan ocurrencia durante su vigencia, lo cual significa que, en principio, no se aplican a situaciones que se hayan consolidado con anterioridad a la fecha en que hayan empezado a regir

—no tienen efectos retroactivos—, ni pueden aplicarse para gobernar acontecimientos que sean posteriores a su vigencia —no tienen efecto ultractivo.³

La irretroactividad nace “cuando sobreviven supuestos, actos, relaciones, situaciones o efectos jurídicos con origen en una norma anterior, que traen causa de la misma, y que ha sido derogada por otra posterior”.⁴ En este evento, quedan en evidencia dos leyes: una anterior, que tiene efectos sobre supuestos que tuvieron origen durante la vigencia de dicha norma, y una norma posterior, que derogó la primera. Los hechos o situaciones que surjan a partir de la vigencia de la segunda norma se guiarán por esta y no tendrá efectos sobre ellos la norma derogada.

Si bien la irretroactividad funciona como regla general, se han desarrollado excepciones a la regla general desde la legislación y la jurisprudencia, dando cabida a figuras como la retroactividad, restrospectividad y la ultractividad. La retroactividad de la ley indica que esta será aplicable a situaciones de hecho ocurridas antes de su entrada en vigencia. Por su parte, la ultractividad de la ley implica que se aplique una norma que fue derogada, a situaciones de hecho que, aun cuando surgieron durante su vigencia, en la actualidad se encuentran gobernadas por una nueva norma. Por último, la retrospectividad de la ley, teoría que ha sido desarrollada por las altas cortes, consiste en que se pueda aplicar determinada norma a situaciones de hecho que, si bien tuvieron lugar con anterioridad a su entrada en vigencia, nunca vieron definitivamente consolidada la situación jurídica que de ellas se deriva, pues sus efectos siguieron vigentes.⁵

1.2. Aplicación de la ley tributaria en el tiempo

La ley tributaria sigue las reglas generales del ordenamiento jurídico colombiano en cuanto a su aplicación en el tiempo, esto es, la irretroactividad de la ley. La Constitución Nacional de 1991 reafirma lo anterior, al prever disposiciones especiales que gobiernan la aplicación de la norma tributaria en el tiempo. Ejemplo de ello son los artículos 338 y 363 de la misma.

El artículo 338 de la Constitución Nacional de 1991 dispone que “las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden

3 Corte Constitucional. Sentencia C-377 de 2004. (M. P. Rodrigo Escobar Gil; Abril 27 de 2004).

4 VALERO FERNÁNDEZ, Carmen Yolanda. Cuestiones de Retroactividad Penal. Madrid: Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid. 2019, p 82-83.

5 Corte Constitucional. Sentencia T-564 de 2015. (M.P. Alberto Rojas Ríos; Septiembre 3 de 2015).

aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”.

De igual forma el artículo 363 de la Constitución Nacional de 1991 establece que “el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”.

La interpretación teleológica que ha hecho la Corte Constitucional con relación a estas disposiciones ha buscado que se preserve la seguridad jurídica de los destinatarios de la norma, cerciorándose que estos tengan certeza de las cargas tributarias que deberán asumir y que no se afecten las situaciones jurídicas consolidadas bajo la vigencia de una norma anterior.

1.3. *Ámbito temporal de la ley tributaria en impuestos de periodo y en impuestos instantáneos*

El artículo 338 superior antes citado tiene especial aplicación en lo que se denominan impuestos de periodo. Atendiendo a lo dispuesto por la jurisprudencia y la doctrina, se tiene que los impuestos pueden ubicarse en diferentes clasificaciones. En esta ocasión, interesa para el tema objeto de estudio la clasificación que distingue los impuestos de periodo de los instantáneos.

La Corte Constitucional dispone en la Sentencia C-1006 del 2003 que:

Entendiéndose como impuesto de periodo, el impuesto que requiere de un determinado lapso de tiempo, por ejemplo el impuesto sobre la renta que requiere verificar cual es el monto de la renta gravable existente entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de cada año.

Como su nombre lo dice, este impuesto se cuantifica por periodos, igualmente se establece la obligación tributaria, esto es por ejemplo, enero a diciembre del año vigente. No se confunde el impuesto de un periodo a otro, son perfectamente independientes.

En contraposición a este impuesto, está el impuesto instantáneo, que es, en otras palabras, el que se causa de manera simultánea a la realización del hecho imponible, sucede como su nombre lo indica instantáneamente. Un ejemplo de éste, es el impuesto sobre las ventas, cada vez que se vende se causa el impuesto.

En el caso analizado en esta Sentencia por parte de la Corte Constitucional, se dirimía si era constitucional o no que el impuesto sobre las ventas de licores, vinos, aperitivos y similares a que hacen referencia los artículos 49 a 54 de la Ley

788 de 2002, empezara a aplicarse a partir de la promulgación de la ley. Se hace énfasis en que se estudiaba la aplicación en el tiempo de una ley en un impuesto de aplicación instantánea.

Para tomar su decisión, la Corte contrastó las normas demandadas con el artículo 338 de la Constitución Política y concluyó que era vital distinguir los impuestos de periodo de los impuestos de aplicación instantánea, para determinar el ámbito temporal de la ley tributaria, dejando claro que el apartado constitucional en mención aplica específicamente para los “impuestos clasificados doctrinalmente como de periodo”. En palabras de la Corte:

No sucede lo mismo con los impuestos denominados instantáneos, pues aquí la vigencia de la ley no afectará las decisiones que ya se hayan tomado, tampoco puede entenderse que se aplica en forma retroactiva, sencillamente como su nombre lo indica, la obligación tributaria se impone de manera instantánea, y este es el caso del impuesto a las ventas de licores, vinos, aperitivos y similares a que hace referencia los artículos 49 a 54 de la ley 788 de 2002.

Quiere ello decir, que a partir de la vigencia de la presente ley, esto es a partir de su promulgación, el gravamen a las ventas de estos productos se regirán por lo estipulado en la ley 788 de 2002, sin que ello signifique que se impone una doble obligación, pues las obligaciones impuestas con anterioridad, se rigieron por la ley anterior al 27 de diciembre de 2002, fecha en que empezó a regir la nueva ley.

El impuesto sobre la renta es un impuesto de periodo, y así lo dispone el artículo primero del Decreto 187 de 1975, “por medio del cual se dictan disposiciones reglamentarias en materia de impuestos sobre la renta y complementarios”, al fijar que el periodo en el que se establece el “impuesto sobre la renta y complementarios es el mismo año calendario que comienza el 1º de enero y termina el 31 de diciembre”.

Los artículos 38, 39, 40, 40-1, 41, 81, 81-1, y 118 del Estatuto Tributario fueron derogados por la Ley 1943 de 2018 y revividos expresamente por la ley 2010 de 2019. Estos afectan la determinación del impuesto sobre la renta, que se clasifica como un impuesto de periodo, por lo cual resulta necesario que el presente análisis se enfoque en determinar la aplicación del artículo 338 constitucional para este caso, de cara a las excepciones antes enunciadas y a la figura de la *reviviscencia*.

2. Revisión jurisprudencial sobre la Tesis de la Reviviscencia

2.1. Definición natural y jurídica de la reviviscencia

La figura de la *reviviscencia* desde su definición pura y natural significa *traer a la vida*,⁶ es decir, hacer volver a la vida un hecho, acontecimiento o situación con los efectos y consecuencias que los mismos acarreen. Vista como fenómeno jurídico, la *reviviscencia* implica que normas suprimidas del ordenamiento jurídico resurjan en virtud de la declaratoria de invalidez o inexecutable de normas posteriores que regulaban los mismos asuntos. En este sentido, se entiende que el fin de la reviviscencia es precisamente revivir “los efectos de una ley derogada, por referencias posteriores que nuevas leyes hagan a aquella, o por la declaratoria de inexecutable de la ley que hubiere derogado a la anterior”,⁷ bajo el entendido que una norma que revive a) no sea contraria al ordenamiento superior y, b) sea necesaria para asegurar la supremacía de la Constitución.

2.2. Condiciones desarrolladas por la jurisprudencia para determinar la reviviscencia de una norma derogada

En la jurisprudencia colombiana, la teoría de la reviviscencia ha ido evolucionando a tal punto, que la Corte Constitucional ha considerado necesario establecer límites a la aplicación automática de ese fenómeno, en aras de mitigar una atmósfera de inseguridad e injusticia jurídica. En cuanto a la declaratoria de la reviviscencia de las normas y su reincorporación al ordenamiento jurídico, la Corte ha precisado que:

En lo que respecta a la oportunidad de la declaratoria de reincorporación, la Corte ha optado por distintas alternativas a lo largo de su jurisprudencia. En la etapa inicial, que coincide con la defensa de la tesis de la reviviscencia automática, esta Corporación dispuso la procedencia de la misma, bien en la sentencia que declaraba la inexecutable del precepto derogatorio, o bien en la decisión que asumía el estudio de constitucionalidad de las normas reincorporadas, siendo el segundo el escenario más recurrente. Luego, en la etapa que coincide con la fijación de condiciones para la reviviscencia, la Corte optó progresivamente por

6 Diccionario de la Lengua Española. Real Academia de la Lengua Española.

7 Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 20097 (C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; Julio 16 de 2015).

poner de presente, generalmente en la parte motiva de las decisiones de inexecutable, los argumentos que sustentaban la mencionada reincorporación.⁸

Por lo anterior, se entiende que la reviviscencia de la norma puede identificarse en dos momentos:

1. En la sentencia que declara la inexecutable de la norma derogatoria en su parte motiva analizando las condiciones para su reviviscencia o en la parte resolutoria.
2. En momento posterior, cuando estudia la constitucionalidad de la norma que se reincorpora.

Asimismo, la Corte expresa que la reviviscencia o la reincorporación automática con plena vigencia al sistema jurídico de la norma derogada por la declarada inexecutable no opera de forma automática dado que está condicionada a:

1. La necesidad de establecer el peso específico que le asiste a los principios de justicia y seguridad jurídica en el caso concreto.
2. La garantía de la supremacía constitucional y los derechos fundamentales, que conllevan a la obligatoriedad de la reincorporación cuando el vacío normativo que se generaría sin ella, involucraría la afectación o puesta en riesgo de los mismos.

Adicional a lo expuesto, en la Sentencia C-251 de 2011, la Corte Constitucional concluyó que la inexecutable de una norma no siempre implica la reviviscencia de normas que habían sido derogadas por esta, puesto que para ello es necesario establecer:

Si el vacío normativo es de tal entidad que el orden constitucional se pueda ver afectado y ii) efectuar una ponderación entre los principios de justicia y seguridad jurídica, y frente a la oportunidad para determinar si se revive o no una norma derogada, se dijo que no existe un término o etapa específica para esa decisión, por cuanto se puede adoptar en la misma providencia en la que se determina la inexecutable, si la Corte así lo juzga necesario, o, posteriormente, cuando deba controlar el precepto derogado, una vez se haga uso de la acción pública de inconstitucionalidad.⁹

8 Corte Constitucional. Sentencia C-402 de 2010. (M.P. Luis Ernesto Vargas Silva; Mayo 26 de 2010). (Cursiva y subrayado fuera del texto).

9 Corte Constitucional. Sentencia C-251 de 2011. (M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub; Abril 6 de 2011). (cursiva y subrayado fuera del texto)

En el mismo sentido, el Consejo de Estado, coincidiendo con la Corte, dispuso que:

La procedencia de la reincorporación deberá analizarse en cada caso concreto, a partir de los criterios antes anotados, puesto que un requisito de mención expresa por parte de la Corte en la sentencia que declara la inexecutable de las normas derogatorias no está previsto ni por la Constitución ni por la ley.¹⁰

En aras de concretar estos pronunciamientos, se enlistan las condiciones que a lo largo del tiempo la Corte Constitucional ha decantado, para decidir la reincorporación o reviviscencia de una norma al sistema jurídico colombiano:

1. Que se haya declarado la inexecutable de la ley que hubiere derogado la norma a reincorporar.
2. Que la norma que se revive no sea contraria al ordenamiento superior.
3. Que la reviviscencia sea necesaria para asegurar la supremacía de la Constitución.
4. Que la decisión de reviviscencia sea sopesada con los principios de justicia y seguridad jurídica.
5. Que se garantice la supremacía constitucional y los derechos fundamentales.

Surge entonces de lo revisado anteriormente la inquietud de lo que debería suceder si la reviviscencia de una norma es declarada por una ley y cuál sería el alcance que tendría esta figura jurídica de la reviviscencia si dicha norma y sus efectos recaen en materia tributaria, específicamente en un impuesto de periodo como lo es el impuesto sobre la renta. Es claro que el presente ejercicio se enfrenta a un juicio de aplicación de las normas en el tiempo, el cual se propenderá por resolver en líneas posteriores.

3. El Componente inflacionario y sus efectos tributarios de cara la reviviscencia declarada por la Ley 2010 de 2019

El presente acápite se dedicará a efectuar una revisión de los efectos materiales que derivarían de revivir los artículos 38, 39, 40, 40-1, 41, 81, 81-1, y 118 del Estatuto Tributario, para que los mismos tengan aplicación en el año gravable 2019.

10 Consejo de Estado. Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto Sala de Consulta 2243 (C.P. Álvaro Namén Vargas; Enero 28 de 2015).

3.1. Consideraciones generales sobre el componente inflacionario

En palabras del Banco de la República,¹¹ la inflación es un *aumento sustancial, persistente y sostenido del nivel general de precios a través del tiempo*, que supone una disminución de la capacidad adquisitiva que tienen las personas. El componente inflacionario es aquella parte de los intereses que se devengan o que se pagan, que corresponden a la inflación en un tiempo determinado. En otras palabras, un capital que está sujeto a rentabilidad, bien sea por la tenencia de un producto financiero o por un crédito, perderá valor en el tiempo, así que parte los rendimientos que este capital genere serán absorbidos por la inflación, como mecanismo de reajuste de dicho capital.

3.2. Efectos fiscales del componente inflacionario en el tiempo

El tratamiento tributario del componente inflacionario de los rendimientos financieros que se devengan y de los intereses que se pagan ha sido materia de regulación en Colombia desde hace más de treinta años. Dados los efectos de la inflación sobre las inversiones, se ha hecho evidente la necesidad de regular el tema en materia tributaria. Por ello fue expedida la Ley 9 de del 8 de junio de 1983, “por la cual se expiden normas fiscales relacionadas con los impuestos de renta y complementarios, aduanas, ventas y timbre nacional, se fijan unas tarifas y se dictan otras disposiciones”, la cual dispone en su capítulo VII, el tratamiento fiscal de los rendimientos financieros.

La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, en la Sentencia 12195 del 7 de septiembre de 2001,¹² ahonda en los motivos que alientan al legislador primario para introducir la Ley 9 de 1983, los cuales resultan propicios para la producción del presente escrito. En la sentencia en mención, la Sala recuerda que los artículos 30 y 31 de la Ley 9 de 1983 que integran su capítulo VII, sobre el tratamiento fiscal de los rendimientos financieros:

Se ocuparon de introducir **una desgravación parcial** del impuesto sobre la renta y de ganancias ocasionales en relación con los rendimientos financieros y la corrección monetaria percibidos por los contribuyentes, personas naturales y sucesiones ilíquidas, así como las sociedades y pagados por entidades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria.

11 <https://www.banrep.gov.co/es/contenidos/page/qu-inflaci-n>

12 Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 12195. (C.P. Juan Angel Palacio Hincapie; Septiembre 7 de 2001). (Negrita y subrayado fuera del original).

La corrección monetaria es el *procedimiento para restablecer el poder adquisitivo de la moneda por medio de la indexación*, que consiste en *ajustar una cantidad de dinero al aumento del costo de la vida (inflación)*.¹³ Este sistema de desgravación parcial suponía un beneficio fiscal sobre los rendimientos financieros que perseguía incentivar a los contribuyentes que ahorraran en UPAC¹⁴ en instituciones financieras que en aquel entonces se encontraban vigiladas por la Superintendencia Bancaria, hoy Superintendencia Financiera de Colombia. Lo anterior, como mecanismo para mitigar la crisis del sector financiero de 1982.

Más tarde, se promulga la Ley 75 del 23 de diciembre de 1986, la cual deroga los artículos 30 y 31 de la Ley 9 de 1983, y en palabras del Consejo de Estado en la Sentencia previamente citada, “introduce **un sistema de desgravación proporcional del componente inflacionario** de los rendimientos financieros percibidos hasta el año de 1991”, ya que a partir del 1992, aquellos que estuvieran obligados a efectuar ajustes por inflación debían aplicar las normas relacionadas con los ajustes por inflación. (Negrita y subrayado por fuera del texto original).

No obstante lo anterior, con la expedición de la Ley 1111 de 2016, “por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”, el componente inflacionario para los obligados a llevar contabilidad perdió definitiva relevancia, toda vez que esta ley prescindió de los ajustes por inflación en materia fiscal para este tipo de contribuyentes. Es evidente cómo el componente inflacionario, si bien era un sistema de desgravación que aplicaba tanto para personas naturales como para personas jurídicas, hoy en día solo aplica para las primeras.

Los artículos del Estatuto Tributario, que dirigían los efectos fiscales del componente inflacionario, previo a la derogatoria declarada por la ley 1943 de 2018, fueron compilados, modificados y adicionados por una serie de normas en distintos momentos. La Ley 75 de 1986 es la que introduce la redacción original de los artículos 38, 40, 81 y 118 del Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989 y este, a su vez, incorpora el artículo 39. La Ley 223 de 1995, “por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones”,

13 https://enciclopedia.banrepcultural.org/index.php?title=Correcci%C3%B3n_monetaria

14 *UPAC son las iniciales de unidad de poder adquisitivo constante*. Este sistema buscaba que *los créditos hipotecarios para la compra de vivienda y las cuentas de ahorro en UPAC, ajustaran su valor de acuerdo con el índice de inflación*. La UPAC se ajustaba conforme al IPC inicialmente, y a partir de 1994 comenzó a ajustarse conforme al DTF (tasa para depósitos a término fijo). Dado el incremento que alcanzó la DTF versus al IPC, el costo de los créditos aumentó desmesuradamente, excediendo inclusive la capacidad de pago de sus tomadores. Dado el colapso que esto trajo al sistema de créditos de vivienda y al sector de la construcción, la Corte Constitucional creó una nueva unidad para calcular estos créditos, la UVR. Tomado de: https://enciclopedia.banrepcultural.org/index.php/UPAC_y_UVR

adiciona los artículos 40-1 y 81-1. Por su parte, la Ley 1111 de 2006, introdujo la redacción inicial del artículo 41 del Estatuto Tributario.

Partiendo del hecho de que estos artículos experimentaron modificaciones y adiciones posteriores, se procederá a analizar la regulación que cada uno disponía previo a su derogación, que más tarde fue reincorporada por la Ley 2010 de 2019. El artículo 38 del Estatuto Tributario dispone que no constituirá renta ni ganancia ocasional la parte que corresponda al componente inflacionario, percibido por personas naturales o sucesiones ilíquidas, que provengan de entidades sometidas a inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera, títulos de deuda pública y bonos y papeles comerciales cuya emisión haya sido autorizada por la comisión nacional de valores.

El artículo 39 del Estatuto Tributario, por su parte, enuncia que no constituirán renta ni ganancia ocasional en la parte correspondiente al componente inflacionario de los rendimientos financieros recibidos por las utilidades que sean abonadas por fondos mutuos de inversión, fondos de inversión y fondos de valores a sus afiliados, y que provengan de entidades sometidas a inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera; títulos de deuda pública; y bonos y papeles comerciales cuya emisión haya sido autorizada por la comisión nacional de valores. El artículo 40-1 dispone que el componente inflacionario, para fines de los cálculos previstos en los artículos 38, 39 y 40 del Estatuto Tributario, será el resultado de dividir la tasa de inflación del respectivo año gravable, certificada por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística —DANE—, por la tasa de captación más representativa del mercado en el mismo período certificada por la Superintendencia Financiera.

El artículo 41 expresa que el componente inflacionario de los rendimientos y gastos financieros, de los artículos 40-1, 81-1 y 118, solo será aplicable por personas naturales y sucesiones ilíquidas no obligadas a llevar libros de contabilidad. Los artículos 81, 81-1 y 118 del Estatuto Tributario contemplan el porcentaje del componente inflacionario de los intereses y demás costos y gastos financieros, que no constituirá costo ni será gasto deducible, incluidos en ambos casos los ajustes por diferencia en cambio. Por su parte, el artículo 81-1 específicamente dispone que el componente inflacionario de intereses y demás costos y gastos financieros es el resultado de multiplicar el valor bruto de tales intereses o costos y gastos financieros, por la proporción que exista entre la tasa de inflación del respectivo ejercicio, certificada por el DANE, y la tasa promedio de colocación más representativa en el mismo período, según certificación de la Superintendencia Financiera de Colombia.

Para la determinación del porcentaje del componente inflacionario que no constituye renta ni ganancia ocasional, el DANE y la Superintendencia Financiera certifican respectivamente de forma anual al Ministerio de Hacienda y Crédito Público la inflación en Colombia de la vigencia respectiva y la tasa de captación más representativa del mercado en el respectivo año. Asimismo, con el fin de determinar el componente inflacionario de los intereses y demás costos y gastos financieros que no constituyen ni costo ni gasto deducible, la Superintendencia Financiera y el Banco de la República certifican respectivamente de forma anual al Ministerio de Hacienda y Crédito Público la tasa promedio de colocación más representativa del mercado de la vigencia respectiva y la tasa más representativa del costo promedio del endeudamiento externo en el respectivo año.

Para el año gravable 2018, el componente inflacionario de los rendimientos financieros que no constituyó renta ni ganancia ocasional, en términos de lo previsto en los artículos 38, 39, 40-1 y 41, se estimó por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público en el 62,97% del valor de los rendimientos financieros percibidos por las personas naturales o sucesiones ilíquidas. Respecto del componente inflacionario de los costos y gastos financieros, de las personas naturales y sucesiones ilíquida, se fijó para ese mismo año gravable en 17,14 %. Se resalta que en aplicación del artículo 335 del Estatuto Tributario, los ingresos que se categorizan como rentas de capital, corresponden a aquellos obtenidos por concepto de intereses, rendimientos financieros, arrendamientos, regalías, y explotación de la propiedad intelectual. Estos ingresos son comúnmente catalogados como rentas pasivas, dado que no hay que incurrir en una actividad activa para poder percibir las, razón por la cual los costos y gastos asociados a este tipo de actividades son relativamente bajos en comparación a los ingresos que pueda generar.

Suponiendo que para el año 2019 aplicase el mismo porcentaje que aplicó para el año 2018, de eliminarse este sistema de desgravación proporcional del impuesto sobre la renta, la renta líquida ordinaria de los rentistas de capital con inversiones en entidades sometidas a inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera, títulos de deuda pública, y bonos y papeles comerciales cuya emisión haya sido autorizada por la comisión nacional de valores se vería incrementada en un 62,97%, lo que ocasionará a los mismos una imposición mucho mayor a lo de los años anteriores. Interpretando que la reviviscencia de los artículos objeto de estudio, rige a partir del año gravable 2020, sumando la eliminación de la desgravación del componente inflacionario, a la carente posibilidad material de deducir costos y gastos de la renta líquida ordinaria, se tendrá que la imposición de los rentistas de capital con inversiones financieras se incrementará drásticamente para el año gravable 2019.

4. Alcance del inciso tercero del artículo 16015 de la Ley 2010 de 2019

4.1. Revisión comparada de La ley 1943 de 2018 y la Ley 2010 de 2019

Revisada la exposición de motivos de la Ley 1943 de 2018 para dilucidar cuáles pudieron ser las razones que promovieron la derogación de los artículos 38, 39, 40, 40-1, 41, 81, 81-1, y 118 del Estatuto Tributario, no se encontró ningún aparte que pudiera expresamente dar luces de tales razones. El mismo ejercicio se realizó con la Ley 2010 de 2019 y tampoco se encontraron apartes que expresamente hicieran alusión a la reviviscencia de las normas abordadas en el presente artículo.

No obstante lo anterior, pese a que no se encontraron razones que específicamente se enfocaran en la derogatoria y la reviviscencia de los artículos en mención, se procedió con la revisión de los pilares y objetivos que soportan la promulgación de las leyes 1943 de 2018 y 2010 de 2019, con el fin de determinar cuáles deberían ser los efectos de la reviviscencia, de tal forma que los mismos guarden congruencia con tales pilares. Según su exposición de motivos, los pilares de la Ley 1943 de 2018, son “i) balancear el Presupuesto General de la Nación para la vigencia 2019, ii) aumentar el crecimiento económico, iii) avanzar en progresividad tributaria, iv) simplificar el sistema tributario y v) garantizar la sostenibilidad fiscal del país”. La Ley 2010 por su parte, surge como una propuesta normativa que, en sus palabras:

Ratifica las disposiciones contenidas en la ley 1943 de 2018, con los ajustes mínimos necesarios para eliminar o modificar aquellas disposiciones, (i)

15 Artículo 160 de la Ley 2010 de 2019. Vigencia y derogatorias. La presente ley rige a partir de su promulgación y deroga el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, el artículo 9° de la Ley 1753 de 2015, el inciso tercero del artículo 48, el párrafo 3° del artículo 49, 56-2, 115-2, 116, el párrafo 3° del artículo 127-1, 223, el párrafo 6° del artículo 240, la referencia al numeral 7 del artículo 207-2 del párrafo 1° del artículo 240, 258-2, 292, 292-1, 293, 293-1, 293-2, 294, 294-1, 295, 295-1, 296, 296-1, 297, 297-1, 298-3, 298-4, 298-5, el literal d) del numeral 5 del artículo 319-4, el literal d) del numeral 4 del artículo 319-6, 338, 339, 340, 341, 410, 411, las partidas 29.36, 29.41, 30.01, 30.02, 30.03, 30.04 y 30.06 del artículo 424, 430, 446, el párrafo primero del artículo 468, el numeral 1 del artículo 468-1, el numeral 2 del artículo 477, 485-1, el párrafo 1° del artículo 485-2, 499, 505, 506, 507, 508, la expresión”; así como los servicios de alimentación institucional o alimentación a empresas, prestado bajo contrato (Catering),” del párrafo del artículo 512-8, el inciso 5° del artículo 714, el numeral 3 del artículo 730 del Estatuto Tributario. A partir del 1° de enero de 2020, deróguese el artículo 312 de la Ley 1819 de 2016.

Los artículos 22, 23, 24, 25 y 26 rigen a partir del 1° de julio de 2020 y hasta el 30 de julio de 2021. Cumplido el año de aplicación de los artículos señalados en este inciso, se faculta al Gobierno nacional para evaluar los resultados y determinar la continuidad de estas medidas.

Se declara la reviviscencia expresa de los artículos 38, 39, 40, 40-1, 41, 81, 81-1, 118 y 491 del Estatuto Tributario, los cuales se encontraban vigentes antes de la entrada en vigencia de la Ley 1943 de 2018.

que cumplieron con su objetivo en el año 2019, porque tenían una vigencia limitada a ese año y no se consideró pertinente volver a establecerlas para el 2020 y siguientes, (ii) que establecían un plazo o transición para que los contribuyentes se ajustaran a las nuevas medidas, con el fin de eliminarlos para aquéllos casos en los que se estimó innecesario volver a otorgarlos por haber accedido a los mismos, (iii) que al hacer referencia al año 2019 naturalmente debían ser actualizadas al año 2020 o debía hacerse referencia explícita a la Ley 1943 de 2018 y, (iv) que fueron modificadas por la Ley 1955 de 2019 “Por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022. “Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad”.

En consonancia con lo anterior, esta ley busca fijar medidas que promuevan el “crecimiento económico, lucha contra la evasión y el abuso en materia tributaria, de formalización, seguridad jurídica, simplificación y facilitación, y medidas para promover la progresividad del sistema tributario”.

En el caso específico del impuesto sobre la renta, tanto la Ley 1943 de 2018 como la Ley 2010 de 2019 identifican la existencia de inequidades en la contribución de las personas naturales tanto en sentido vertical, como en sentido horizontal. La inequidad vertical obedece a que las tarifas marginales no se adecuan a la capacidad de pago de las personas; la inequidad horizontal, a que los beneficios fiscales que se conceden no son análogos para todos los contribuyentes, lo que crea diferencias sustanciales en la determinación de la renta líquida de contribuyentes con ingresos similares. Con el fin de mitigar tales inequidades sin disminuir el recaudo tributario, ambas normativas determinan la necesidad de implementar la reestructuración del impuesto sobre la renta para personas naturales. A continuación se relacionan las apreciaciones encontradas al respecto en la exposición de motivos de ambas leyes.

Como principal medida para mitigar tanto las inequidades en sentido vertical como en el horizontal, el Gobierno propuso con la Ley 1943 de 2018. Ley 2010 de 2019 mantuvo la misma línea para distribuir los ingresos de los contribuyentes en 3 grupos de cédulas, a saber: i) la cédula general, integrada por las rentas de trabajo, de capital y no laborales; ii) cédula de rentas de pensiones; iii) y cédula de dividendos y participaciones.

Para promover la equidad vertical específicamente, ambas leyes crearon nuevos rangos en la parte superior del esquema, de tal forma que las personas naturales con mayores ingresos, tuvieran una mayor tributación. Así las cosas, las tarifas marginales guardarían relación con la capacidad de pago de las personas que devengan ingresos más elevados. Frente a la inequidad horizontal, desde la perspectiva del Gobierno Nacional, la tributación en este sentido ocasiona “que

personas con ingresos similares tengan cargas tributarias significativamente diferentes”. Así las cosas, y como propuesta para aumentar la equidad horizontal, se busca homogenizar las cargas tributarias entre individuos con los mismos niveles de ingresos. Llama la atención este último punto sobre la inequidad contributiva en sentido horizontal, la cual surge especialmente de la aplicación de las reglas y beneficios legales, que guían la determinación de la base gravable sobre la que las personas naturales aplicarían las tarifas para la determinación del impuesto sobre la renta.

Con el fin de tener una mejor comprensión de lo anterior, se recurre al análisis que efectuó el Gobierno Nacional sobre el caso específico de la tributación de los pensionados en la promulgación de la Ley 1943 de 2018. Desde la óptica del Gobierno en ese momento, tras la sustracción de ingresos no gravados, costos y gastos asociados, rentas exentas y deducciones de ley, no existe homogeneidad contributiva para quienes devengan ingresos de la cédula general, con relación a la contribución de quienes devengan ingresos pensionales, aun si el monto devengado por unos y por otros es similar.

Con la exención que existe para las rentas de pensiones, correspondiente a 1.000 UVT mensuales (aproximadamente \$34.000.000 para el 2019), no existe una real tributación por parte de los pensionados. En virtud de tal disimilitud, la Ley 1943 de 2018, en su proyecto inicial, pretendió reducir el límite de renta exenta por pensiones, pasando de una exención mensual de 1.000 UVT, a una exención del “25% del valor total de los pagos por concepto de rentas de trabajo, pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos profesionales, las indemnizaciones sustitutivas de las pensiones o las devoluciones de saldos de ahorro pensional, limitado mensualmente a doscientas cuarenta (240) UVT” (\$8.000.000 aproximadamente). Se resalta que esta propuesta no tuvo lugar en el texto final.

Siendo entonces claro de donde se deriva la inequidad en sentido horizontal, y que uno de los fines comunes de las normativas objeto de análisis es homogenizar las reglas para la tributación de las personas naturales, se considera que eliminar el sistema de desgravación del componente inflacionario para el año gravable 2019 sería una medida que iría en contraposición a las pretensiones del Gobierno Nacional previamente expuestas, ya que crearía diferencias en las cargas tributarias de entre quienes devengan ingresos por rendimientos financieros, y quienes devengan otro tipo de ingresos. Retomando lo abordado en el acápite anterior, se reitera que los rendimientos financieros hacen parte de las rentas de capital, comúnmente denominadas como rentas pasivas. Pese a que en materia fiscal, la depuración de la renta líquida gravable bajo el sistema de la

cédula general admite que sean detraídos todos los costos y gastos que guarden relación de causalidad, proporcionalidad y necesidad con la actividad, la realidad es que este tipo de rentas no requieren usualmente gran inversión de costos y gastos para producirlas.

Así las cosas, con la eliminación del porcentaje del componente inflacionario que no constituye renta ni ganancia ocasional, se estaría dejando a los rentistas de capital con una carga significativamente diferente y mayor a la que podrían tener otras personas con ingresos similares, creando así una inequidad mayor a la que antes existía bajo el sistema de renta cedular que regía previo a la promulgación de la Ley 1943 de 2018. Como evidencia de lo expuesto, se puede señalar que el Gobierno Nacional optó por revivir las normas relativas al efecto fiscal del componente inflacionario, en aras de no crear inequidades entre los contribuyentes, lo cual debería extenderse para el año gravable 2019 inclusive.

4.2. Alcance de la aplicación en el tiempo del inciso tercero del artículo 160 de la ley 2010 de 2019

Este acápite se centrará finalmente en determinar el alcance de la aplicación en el tiempo del inciso tercero del artículo 160 de la Ley 2010 de 2019. El mencionado artículo declara la reviviscencia de ciertas normas del estatuto tributario que fueron sustraídas del sistema jurídico colombiano, por la Ley 1943 de 2018, tras ser declarada inexecutable por la Corte mediante la Sentencia C-481 del 16 de octubre de 2019. Esta Sentencia modula los efectos de la inexecutable, definiendo los mismos:

Una vez adoptada la decisión de declarar la inexecutable de la ley demandada por las razones anteriores, y practicadas pruebas técnicas sobre los efectos que tendría el fallo, se determinó la necesidad de modular sus efectos, difiriendo los efectos de la decisión al 1º de enero de dos mil veinte (2020), con fundamento en lo previsto en los artículos 2, 4, 95 y 334 de la Constitución, pues se constató que la declaratoria de inconstitucionalidad simple ocasionaría un vacío normativo en el sistema tributario que afectaría la posibilidad de recaudar, lo cual, impactaría el gasto y las inversiones del Estado ante la desaparición de algunos de los rubros más importantes de los ingresos corrientes de la Nación.¹⁶

16 Corte Constitucional. Sentencia C-481 de 2019. (M.P. Alejandro Linares Cantillo; Octubre 16 de 2019). Cursiva y subrayado fuera del texto)

En aplicación de lo anterior, se entiende que la sentencia tiene efectos a partir del 1 de enero de 2020. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que el Congreso Nacional expidió la Ley 2010 el 27 de diciembre de 2019, la cual podría sumarse a la modulación de los efectos en el tiempo de la ley 1943 de 2018.

Por medio del artículo 160 de la ley 2010 de 2019, el legislador colombiano revivió expresamente los artículos 38, 39, 40, 40-1, 41, 81, 81-1, 118 y 491 del Estatuto Tributario que regulan el tratamiento fiscal del componente inflacionario. Estas normas consagran un beneficio tributario para el componente inflacionario al considerarlos ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional para las personas naturales y sucesiones ilíquidas, al igual que disponen el porcentaje del componente inflacionario de los gastos financieros que no deben tomarse como costo o gasto deducible.

Si se analiza el artículo 160 de la Ley 2010 de 2019, se observa que el legislador definió términos especiales de derogación y entrada en vigencia de varios grupos de normas, por ejemplo: “los artículos 22, 23, 24, 25 y 26 rigen a partir del 1º de julio de 2020 y hasta el 30 de julio de 2021”. No obstante, para los artículos relacionados con el componente inflacionario, sencillamente los *revivió expresa y automáticamente*.

Siendo evidentes las distinciones señaladas por el legislador sobre cuáles serían los efectos en el tiempo de la aplicación de la Ley 2010 o Ley de Crecimiento Económico, podrían surgir varias interpretaciones del inciso de esta norma, a saber:

1. Teniendo bajo consideración que las disposiciones referentes al componente inflacionario son aplicables al impuesto sobre la renta, que es un impuesto de período, estas tendrían aplicación a partir de la vigencia fiscal siguiente a su promulgación, es decir, a partir del 1 de enero de 2020, en términos del artículo 338 constitucional. Al respecto, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio del Oficio No. 357 expedido el 21 de abril de 2020, apoya esta tesis, en el sentido que indica que la reviviscencia de las normas relativas al beneficio aplicable al componente inflacionario, opera desde el 1 de enero de 2020, toda vez que se trata de normas relativas al impuesto sobre la renta.

Al tratarse de un impuesto de período, las normas empezarían a regir en la vigencia siguiente a su promulgación.

2. Dado que la Ley de Crecimiento revive los artículos 38, 39, 40, 40-1, 41, 81, 81-1 y 118 del Estatuto Tributario, que estaban vigentes antes de la promulgación de la Ley de Financiamiento, y tomando bajo consideración que esta

última fue declarada inexecutable, entonces las disposiciones referentes al componente inflacionario tienen aplicación inmediata y rigen para todo el año gravable 2019. En consecuencia, la Ley tendría efectos retrospectivos en cuanto a este inciso del artículo 160.

Se entiende que por regla general, tal y como ha sido expuesto previamente, la Ley Tributaria rige a partir de su promulgación. Sin embargo, dadas las consideraciones que han sido abordadas a lo largo del presente artículo, se concluye necesario que se defina el alcance y aplicación de la disposición que declara la reviviscencia. Esto parte del hecho que los efectos del artículo 160 de la Ley 2010 de 2019 constituyen una excepción a la regla general y que consecuentemente se debe aplicar el beneficio para el año gravable 2019.

Como se ha expresado, el impuesto sobre la renta del año 2019 se causaría el 31 de diciembre del mismo año. Al momento de la promulgación de la Ley 2010 de 2019 todavía no se había consolidado esta situación. Por lo tanto, siendo que el legislador automáticamente revivió el beneficio aplicable al componente inflacionario, esta norma rige y afecta la determinación del impuesto sobre la renta del año gravable 2019. Esto, en desarrollo de una aplicación retrospectiva del artículo 160 de la Ley 2010 de 2019.

De acuerdo con la Sentencia 430 de 2009, la Corte, en desarrollo del principio de favorabilidad, autoriza la aplicación inmediata de modificaciones que beneficien al contribuyente respecto de impuestos de período, siempre que los hechos económicos gravados no se hayan consolidado. En este caso, se aplica el fenómeno de la retrospectividad de la ley y no de irretroactividad propiamente dicha, lo que implica que no se está contrariando la prohibición de aplicación retroactiva de la Ley Tributaria establecida en el artículo 363 de la Constitución Política.

En la misma sentencia, la Corte explica que su posición jurisprudencial resulta justa y equitativa para el contribuyente, ya que la prohibición establecida en el artículo 338 de la Constitución Política con relación a los impuestos de período, solo tendrá aplicación cuando se trate de la imposición de un impuesto o de la modificación de uno existente que resulte más gravoso para el contribuyente. No obstante, la aplicación de beneficio tendrá un efecto inmediato.

La Corte ha reconocido que, aun cuando el principio de irretroactividad de la norma tributaria busca proteger el principio de seguridad jurídica, este no puede ser absoluto. Así pues, podría exceptuarse dicho principio en el caso de que las normas que se modifiquen resulten beneficiosas al contribuyente, salvo que se trate de situaciones jurídicas consolidadas, caso en el cual no aplicaría la

excepción. Por medio de la Sentencia C-527 de 96,¹⁷ la Corte ha explicado que por razones de justicia y equidad, si una norma beneficia al contribuyente podría aplicarse en el mismo período gravable sin que esto implique el quebrantamiento de la constitución.

De igual forma, en la Sentencia C-785 de 2012 y en la Sentencia C-235 del 2019, la Corte indica que:

Si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad, si puede aplicarse en el mismo período sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución. La prohibición contenida en esta norma está encaminada a impedir que se aumenten las cargas del contribuyente, modificando las regulaciones en relación con períodos vencidos o en curso. La razón de la prohibición es elemental: El que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe.

No obstante lo anterior, esta Corporación ha modulado la excepción citada, en el sentido de que la posibilidad de reconocer efectos retroactivos a leyes tributarias está atada a la presencia de situaciones jurídicas consolidadas.¹⁸

De lo anterior se concluye que la excepción al principio de irretroactividad de la ley es el principio de favorabilidad y encuentra su limitación en las situaciones jurídicas consolidadas. En materia tributaria específicamente, este principio rige plenamente, y su aplicación debe ser considerada en casos como el que ocupan al presente escrito. Al respecto, la Corte Constitucional en la Sentencia C-549 de 1993 dispone:

En la generalidad de las circunstancias se prohíbe, con base en la preservación del orden público y con la finalidad de plasmar la seguridad y estabilidad jurídicas, que una ley tenga efectos con anterioridad a su vigencia, salvo circunstancias especiales que favorezcan tanto al destinatario de la norma como a la consecución del bien común, de manera concurrente.¹⁹

17 “Si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad, sí puede aplicarse en el mismo período sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución. La prohibición contenida en esta norma está encaminada a impedir que se aumenten las cargas al contribuyente, modificando las regulaciones en relación con períodos vencidos o en curso. La razón de la prohibición es elemental: el que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe”.

18 Corte Constitucional. Sentencia C-785 de 2012. (M.P. Jorge Ivan Palacio Palacio; Octubre 10 de 2012).

19 César Augusto Molina Romero, Yenny Cristina Grass Suárez & Ximena Cristina García Caicedo. Principios constitucionales que rigen el sistema tributario. Dixi (2013): 66-77. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5572582>

En esa medida, los efectos de circunstancias que debieron ser regulados por una norma anterior pero que para la época de expedición de una nueva norma siguen vigentes, siempre que sea más favorable, en términos de la Corte Constitucional, esta última debería ser la que regule tales circunstancias de hecho y sus efectos. Teniendo en cuenta que la Ley 2010 de 2019 se expidió durante el mismo periodo en el que se encontraba vigente la eliminación del componente inflacionario, debería aplicarse aquella por ser más favorable que la Ley 1943 de 2018, pues representa mantener un beneficio tributario que las personas naturales tienen desde hace más de 30 años.

Se insiste en que la eliminación abrupta del porcentaje del componente inflacionario traería consigo inequidades en la tributación de los rentistas de capital, ya que estos tendrían cargas tributarias mucho mayores que otros contribuyentes que devengan ingresos parecidos, pero que sus rentas obedecen a otro tipo de fuentes. Esta inequidad podría subsanarse al darle aplicación retrospectiva al artículo 160 de la Ley 2010 de 2019, entendiendo que el componente inflacionario revive para el año gravable 2019 inclusive.

Sumado a lo anterior, trayendo a colación las condiciones que la Corte ha establecido para que proceda la reviviscencia de las normas jurídicas y que se enuncian en el acápite 2.2 de este artículo, es importante mencionar que la norma que se revive expresamente por la Ley 2010 de 2019, e indirectamente por la declaratoria de inexecutable de la Ley 1943 de 2018, no contraría la Constitución Nacional. Las normas relativas al componente inflacionario evocan un beneficio tributario, por lo cual, contrario a colocar al contribuyente en una posición de injusticia o inseguridad frente sus deberes tributarios o crear una carga tributaria adicional, brinda una herramienta de ahorro tributario.

De igual forma, la posibilidad de aplicar en este caso el principio constitucional de favorabilidad asegura la supremacía de la Constitución, al permitir aplicar de forma retrospectiva las normas que consagran el beneficio tributario propio del componente inflacionario. Máxime porque en el momento que se causa el impuesto (31 de diciembre de 2019) ya se encontraba vigente la Ley 2010 de 2019 y, por ende, las normas correspondientes, revividas.

5. Conclusiones y Recomendaciones

Luego de haber efectuado un análisis normativo, jurisprudencial y doctrinal del ámbito temporal de la ley tributaria, en impuestos de periodo como lo es el impuesto sobre la renta, en contraste con el alcance que debería tener la reviviscencia decretada por la Ley 2010 de 2019, de los artículos 38, 39, 40, 40-1, 41, 81, 81-1, y 118, del Estatuto Tributario Colombiano, que fueron expresamente

derogados por la Ley 1943 de 2018, se ha concluido, que dicha reviviscencia debería tener aplicación para el año gravable 2019, inclusive.

Como se ha mencionado a lo largo del artículo, por regla general en materia tributaria rige el principio de irretroactividad y las normas que afectan a los impuestos de periodo deben comenzar a regir en la vigencia siguiente a la fecha de promulgación de la ley que se expide. No obstante, en relación con el artículo 160 de la Ley 2010 de 2019, dado que no se había consolidado el hecho económico (esto es, la causación del impuesto sobre la renta al momento de su promulgación), se estaría frente a la posibilidad de aplicar retrospectivamente la ley, máxime que se trata de un beneficio tributario. Adicionalmente, en el caso concreto que ocupó el presente escrito, pudo comprobarse que el análisis de la aplicación de la misma no debe ser estudiado de forma aislada sino que deben sopesarse con los demás principios superiores que regulan la actividad impositiva del legislador, especialmente con el principio de favorabilidad.

Para finalizar, aunado a lo anterior, guiados por la aplicación del principio de favorabilidad en mención, se ahondó en el alcance del término reviviscencia, y en las condiciones que ha decantado la jurisprudencia, para determinar la procedencia de la reincorporación al sistema jurídico de normas derogadas. Tales condiciones fueron aplicadas al caso concreto, con el fin de demostrar de forma justificada que los artículos 38, 39, 40, 40-1, 41, 81, 81-1, y 118, del Estatuto Tributario Colombiano que fueron derogados, se reincorporaron en aras de no causar inequidades y cargas excesivas a los contribuyentes, para los años gravables 2019 y posteriores.

Bibliografía

Normatividad.

Constitución Política de Colombia. Arts. 338 y 363. 7 de Julio de 1991 (Colombia).

Estatuto Tributario Nacional. Decreto 624 de 1989. Arts. 38, 39, 40, 40-1, 41, 81, 81-1, 118, y 335. Marzo 30 de 1989 (Colombia).

Ley 9 de 1983. Por la cual se expiden normas fiscales relacionadas con los impuestos de renta y complementarios, aduanas, ventas y timbre nacional, se fijan unas tarifas y se dictan otras disposiciones. Junio 8 de 1983. D.O. 36.274.

Ley 75 de 1986. Por la cual se expiden normas en materia tributaria, de catastro, de fortalecimiento y democratización del mercado de capitales, se conceden unas facultades extraordinarias y se dictan otras disposiciones. Diciembre 23 de 1986. D.O. 34.276.

La Ley 223 de 1995. Por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones. Diciembre 20 de 1995. D.O. 42.160.

Ley 1111 de 2016. Por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Diciembre 27 de 2006. D.O. 46.494.

Ley 1943 de 2018. Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones. Diciembre 28 de 2018. D.O. No. 50.820.

Ley 2010 de 2019. Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones. Diciembre 27 de 2019. D.O. No. 51.179.

Jurisprudencia.

Corte Constitucional.

Corte Constitucional. Sentencia C-527 de 1996. (M.P. Jorge Arango Mejía; Octubre 10 de 1996).

Corte Constitucional. Sentencia C-1006 de 2003. (M.P. Alfredo Beltrán Sierra; Octubre 28 de 2003).

Corte Constitucional. Sentencia C-377 de 2004. (M. P. Rodrigo Escobar Gil; Abril 27 de 2004).

Corte Constitucional. Sentencia C-430 de 2009. (M.P. Juan Carlos Henao Perez; Julio 1 de 2009).

Corte Constitucional. Sentencia C-402 de 2010. (M.P. Luis Ernesto Vargas Silva; Mayo 26 de 2010).

Corte Constitucional. Sentencia C-251 de 2011. (M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub; Abril 6 de 2011).

Corte Constitucional. Sentencia C-785 de 2012. (M.P. Jorge Ivan Palacio Palacio; Octubre 10 de 2012).

Corte Constitucional. Sentencia T-564 de 2015. (M.P. Alberto Rojas Rios; Septiembre 3 de 2015).

Corte Constitucional. Sentencia C-481 de 2019. (M.P. Alejandro Linares Cantillo; Octubre 16 de 2019).

Consejo de Estado.

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 12195. (C.P. Juan Angel Palacio Hincapie; Septiembre 7 de 2001).

Consejo de Estado. Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto Sala de Consulta 2243 (C.P. Álvaro Namén Vargas; Enero 28 de 2015).

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 20097 (C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; Julio 16 de 2015).

Doctrina.

Carmen Yolanda Valero Fernández, Cuestiones de Retroactividad Penal, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, p 82-83. (2019).

Artículos de Revistas.

César Augusto Molina Romero, Yenny Cristina Grass Suárez & Ximena Cristina García Caicedo. Principios constitucionales que rigen el sistema tributario, Dixi. (2013). At. 66.

Publicaciones electrónicas.

<https://www.banrep.gov.co/es/contenidos/page/qu-inflaci-n> (S.F.).

https://enciclopedia.banrepcultural.org/index.php?title=Correcci%C3%B3n_monetaria (S.F.).

https://enciclopedia.banrepcultural.org/index.php/UPAC_y_UVR (S.F.).

