

Subdirección de Normativa y Doctrina

**Virtual Radicado No.
000S2022906723**

100208192-1096

Bogotá, D.C. **06/09/2022**

Tema: Procedimiento tributario
Descriptores: Aplicación de la ley en el tiempo
Fuentes formales: Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 27 de junio de 2019, radicación N° 11001-03-27-000-2016-00020-00 (22421), C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario consulta por la “posición” de esta Subdirección con respecto a lo señalado por el Consejo de Estado en la Sentencia con número de radicación 11001-03-27-000-2016-00020-00(22421) del veintisiete (27) de junio de dos mil diecinueve (2019) respecto de la aplicación de la ley tributaria en el tiempo.

Sobre el particular, las consideraciones generales de este Despacho son las siguientes, teniendo en cuenta que no se plantea un problema jurídico particular por parte del peticionario:

El H. Consejo de Estado en sentencia del 27 de junio de 2019, radicación N° 11001-03-27-000-2016-00020-00(22421), C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, se pronunció respecto a la aplicación de las normas tributarias en el tiempo, la prohibición de retroactividad y el principio de favorabilidad, indicando, entre otros:

“2- En resumidas cuentas, la litis planteada gira en torno al problema de la eficacia temporal de las leyes tributarias y la proyección que pueden tener sobre hechos del pasado. Esta temática tradicionalmente ha ocupado un lugar destacado en las discusiones doctrinales y judiciales pues existe la preocupación de que los efectos retroactivos de las normas

Subdirección de Normativa y Doctrina

tributarias menoscaben la garantía de seguridad jurídica de los contribuyentes. Con el ánimo de obviar esa clase de discusiones y para cerrarle puertas tanto a la retroactividad propia (i.e. la producida cuando las nuevas disposiciones regulan supuestos de hecho de periodos ya concluidos), como a la retroactividad impropia (i.e. la que tiene lugar cuando las nuevas normas inciden sobre hechos imponderables que se están desarrollando en el periodo gravable en curso), nuestra Constitución adoptó reglas estrictas sobre la materia.

*De una parte, el artículo 363 proscribió los efectos retroactivos de las disposiciones tributarias; y, de otra, **el inciso final del artículo 338 dispuso que las normas referidas a tributos cuya «base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo».** El primero de los artículos mencionados impide en términos generales la retroacción, mientras que el último ataja una específica manifestación de ese fenómeno: la retroactividad impropia. A decir verdad, la perentoria prohibición del artículo 363 bastaría para conjurar cualquier disminución de la seguridad jurídica de los obligados tributarios mediante normas que proyectaran sus efectos sobre hechos correspondientes a periodos ya concluidos o sobre hechos anteriores del periodo en curso; pero para evitar cualquier riesgo al respecto, se prefirió positivizar, con rango constitucional, la particular regla de inicio de la vigencia de las nuevas normas sobre tributos periódicos transcrita.*

Ambas disposiciones se explican por sí mismas. Basta leerlas para comprender el mandato que incorporan. Tienen la pretensión de automatizar el examen constitucional de las decisiones legislativas que dotan de efectos retroactivos a las normas tributarias, zanjando toda duda acerca de la inadmisibilidad de las posibles formas de retroacción que pudieran presentarse; deslegitiman, con una regla apriorística, cualquier ejercicio de ponderación que se plantee entre seguridad jurídica y libertad de configuración normativa tributaria, pues siempre primará aquella sobre esta.

(...)

*11.3- De todas las jurisprudencias citadas, solo resulta ser pertinente a la acusación la sentencia de la Corte Constitucional C-686 de 2011 (MP. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo), que conceptuó sobre la constitucionalidad del artículo 16 de la Ley 1429, del 29 de diciembre de 2010, que dispuso que los apoyos económicos no reembolsables entregados por el Estado a empresas a título de capital semilla para el emprendimiento tendrían en el impuesto sobre la renta la calificación jurídica de ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, «a partir del año 2010, inclusive». La norma resultó ser constitucional. Pero no se puede perder de vista que tuvo efectos inmediatos porque su contenido era beneficioso a los contribuyentes que se encontraban en esa situación y **porque así lo ordenó el legislador. Es decir, que su aplicación para el mismo periodo en que se promulgó no surgió por efecto del criterio de «favorabilidad» que aquí alegan los demandantes, sino por expresa disposición legislativa,** lo cual recalcó la Corte Constitucional al considerar que «en relación con el beneficio comentado, el legislador estableció una regla específica para su vigencia». Por tanto, si bien se trata de un pronunciamiento judicial relativo al mismo tema del cual se ocupa el acto acusado, no constituye un precedente judicial desatendido.*

Subdirección de Normativa y Doctrina

12- En resumidas cuentas, esta Sala juzga que, por las razones arriba expuestas con detalle, no existe el precedente jurisprudencial alegado en la acusación. Así las cosas, **ni de la Constitución, ni de la ley, ni de la jurisprudencia vigente, surge el principio de favorabilidad como un mandato que imponga la forzosa aplicación inmediata de las normas que modifican de manera beneficiosa los elementos de los tributos de periodo.** Por esa razón, no entraña ninguna ilegalidad el acto acusado pues, tanto en la tesis que afirma como en el análisis jurídico que realiza, deja en claro que **en el ámbito tributario la «favorabilidad» no representa un precepto que habilite al destinatario de la norma a plantear la aplicación de la disposición novedosa antes de que inicie su vigencia, a partir de ejercicios interpretativos sobre el favor o desfavor que conlleva**. (Subrayado y negrilla fuera de texto)

De lo anterior se encuentra que, conforme con lo manifestado por el H. Consejo de Estado, a menos que haya expresa disposición legislativa, no existe en materia tributaria un mandato que exija la aplicación inmediata de las normas que modifican de manera beneficiosa los elementos de los tributos de periodo y, por lo tanto, no podrá alegarse “favorabilidad” para sustentar la aplicación inmediata de la ley.

Esto, teniendo en cuenta la interpretación y finalidad de los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, en especial el artículo 338, el cual, de conformidad con lo expuesto por el Alto Tribunal, busca atacar el fenómeno de la irretroactividad impropia al disponer que las normas referidas a tributos cuya base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley.

Así, se pone de presente que este Despacho ha reconocido lo establecido por el H. Consejo de Estado en sentencia del 27 de junio de 2019, radicación N° 11001-03-27-000-2016-00020-00(22421), C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Por ejemplo, en el Oficio No. 901489 [int. 447] del 19 de noviembre de 2021, al analizar la aplicación de los nuevos requisitos introducidos por la Ley 2155 de 2021 al incentivo tributario para empresas de economía naranja, este Despacho indicó:

*“(…) Atendiendo lo consagrado en las antepuestas disposiciones de rango constitucional, resulta patente que los cambios efectuados por la Ley 2155 de 2021 (antes detallados) sólo aplican a partir del 1° de enero del año 2022, ya que el incentivo tributario contenido en el numeral 1 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario -así como en sus demás numerales- **está relacionado con el impuesto sobre la renta y complementarios (el cual se caracteriza por ser un impuesto de período)**, específicamente en lo atinente al tratamiento de renta exenta atribuido a algunos ingresos que, de otra manera, estarían sometidos a imposición, incidiendo así en su base gravable.*

En efecto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA, en la Sentencia del 4 de febrero de 2010, Radicación N° 11001-03-27-000-2008-00018-00(17146), manifestó en torno al artículo 363 Superior:

(…)

Subdirección de Normativa y Doctrina

En la Sentencia del 27 de junio de 2019, Radicación N° 11001-03-27-000-2016-00020-00 (22421), C.P. JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ, la mencionada Corporación igualmente indicó:

“(…) para cerrarle puertas tanto a la retroactividad propia (i.e. la producida cuando las nuevas disposiciones regulan supuestos de hecho de periodos ya concluidos), como a la retroactividad impropia (i.e. la que tiene lugar cuando las nuevas normas inciden sobre hechos imponderables que se están desarrollando en el periodo gravable en curso), nuestra Constitución adoptó reglas estrictas sobre la materia.

De una parte, el artículo 363 proscribió los efectos retroactivos de las disposiciones tributarias; y, de otra, el inciso final del artículo 338 dispuso que las normas referidas a tributos cuya «base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo». El primero de los artículos mencionados impide en términos generales la retroacción, mientras que el último ataja una específica manifestación de ese fenómeno: la retroactividad impropia”. (Subrayado fuera de texto).

Con base en lo anterior, se exponen los siguientes escenarios para efectos de lo consultado:

a. Contribuyentes que cuentan con el respectivo acto de conformidad emitido por el Ministerio de Cultura desde antes de la entrada en vigencia de la Ley 2155 de 2021.

(…)

Dejando de lado la aplicación favorable de la ley tributaria, sobre lo cual el propio Consejo de Estado y esta Entidad han expresado en reiteradas ocasiones su improcedencia (cfr. Sentencia del 27 de junio de 2019, Radicación N° 11001-03-27-000-2016-00020-00(22421) antes citada y Concepto N° 018128 del 19 de junio de 2015, entre otros pronunciamientos), salvo en lo referente al régimen tributario sancionatorio, para este Despacho los contribuyentes cuentan con una situación jurídica consolidada en el escenario planteado.

(…)

b. Contribuyentes que desean acogerse al tratamiento contemplado en el numeral 1 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario después de la entrada en vigencia de la Ley 2155 de 2021 y antes de finalizar el 31 de diciembre de 2021.

Como se expuso previamente, **los cambios efectuados por la Ley 2155 de 2021 al beneficio tributario aquí analizado sólo aplican a partir del 1° de enero de 2022**, motivo por el cual los contribuyentes y la Administración Tributaria deben observar lo indicado en el punto anterior (a).

c. Contribuyentes que se desean acoger al tratamiento contemplado en el numeral 1 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario a partir del 1° de enero de 2022.

Subdirección de Normativa y Doctrina

En la aplicación de la renta exenta se deberá atender el numeral 1 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario teniendo en cuenta los cambios realizados por la Ley 2155 de 2021, con lo cual:

- *El término para disfrutar de la renta exenta es de 5 años.*
- *No se está obligado a cumplir con un monto mínimo de inversión”.*

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín
Tel: 6079999 Ext: 904101
Bogotá, D.C.

Proyectó: Estefanía Jaimes Dávila