

SJD



www.dian.gov.co

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221-
Bogotá D.C.

00793
18 JUN. 2015

DIAN No. Radicado 000S2015018128
Fecha 2015-06-19 12:22:40
Remitente SUB GES NORMATIVA DOCTRINA
Destinatario JAIME VARGAS CIFUENTES
Anexos 0 Folios 2



COR-000S2015018128

Ref.: Radicado No. 010087 del 12/03/2015.

Tema	Procedimiento Tributario
Descriptores	Aplicación de la Ley en el Tiempo
Fuentes formales	Artículo 197 de la Ley 1607 de 2012; Sentencias C-692 de 2008 y C-878 de 2011 de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. LIGIA LÓPEZ DÍAZ del 21 de noviembre de 2007, Radicación No. 25000-23-27-000-2002-00864-01 (15584); Oficio No. 057035 del 10 de septiembre de 2013.

Atento saludo Doctor Vargas Cifuentes.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, es función de esta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad.

Problema jurídico

Si una norma modifica alguno de los elementos constitutivos de un impuesto de periodo ¿Dicha norma es aplicable a partir de su entrada en vigencia de ser favorable para el contribuyente o a partir del siguiente periodo fiscal a la fecha de su promulgación?

De aceptarse que la norma en comento es aplicable a partir de su entrada en vigencia ¿Sus efectos gobiernan la totalidad del periodo fiscal o es necesario fraccionarlo para diferenciar el espacio de tiempo a partir del cual es aplicable dentro de aquel?

Tesis jurídica

No es de recibo la aplicación inmediata de una norma que modifica alguno de los elementos

constitutivos de un impuesto de periodo alegándose el principio de favorabilidad, pues en derecho tributario éste únicamente es predicable en materia sancionatoria. Por el contrario, la modificación legal en comento sólo es aplicable a partir del periodo fiscal siguiente a la fecha de su promulgación en aras de los principios constitucionales de legalidad e irretroactividad.

Interpretación jurídica

Mediante sentencia del 21 de noviembre de 2007, Radicación No. 25000-23-27-000-2002-00864-01 (15584), el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. LIGIA LÓPEZ DÍAZ manifestó:

"(...) de conformidad con los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, las normas tributarias no se aplican con retroactividad, y tratándose de impuestos en los que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, sólo se aplican a partir del periodo que comience después de la vigencia de la ley.

(...)

(...) Como ha señalado la Sala en ocasiones anteriores, no es posible la aplicación inmediata, ni la aplicación retroactiva de normas que afecten alguno de los elementos que estructuran impuesto de periodo, pues ello implicaría la vulneración de las normas constitucionales ya mencionadas, disposiciones que precisamente 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 (Principio de legalidad). (...)

Los artículos 338 y 363 de la Carta Política 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.

No tiene sustento alguno en el derecho tributario que se aplique el principio de favorabilidad propio de la legislación penal, pues los impuestos no constituyen un castigo, ni un agravio al contribuyente, sino que surgen de un deber de solidaridad de los ciudadanos, para coadyuvar con las cargas públicas. No puede considerarse desfavorable una norma fiscal que por principio pretende el bien común." (negrilla fuera de texto).

A su vez, habiéndose consultado a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales si el principio de favorabilidad consagrado en el numeral 3° del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 era aplicable para extinguir la obligación tributaria, este Despacho manifestó mediante Oficio No. 057035 del 10 de septiembre de 2013 que *"los principios consagrados en el artículo 197 del Estatuto Tributario, aplican única y exclusivamente en materia sancionatoria, y no tienen el alcance de hacer inaplicables las normas de determinación de los impuestos y menos aún de extinguir las obligaciones tributarias sustanciales"* (negrilla fuera de texto).

Sin perjuicio de lo anterior, esta Dirección advierte que en algunas ocasiones las altas cortes han reconocido la aplicación del principio de favorabilidad en el derecho tributario con cierta amplitud, como ocurre con la sentencia C-878 de 2011 en la cual la Corte Constitucional, M.P.

JUAN CARLOS HENAO PÉREZ expresó:

"(...) la Corte Constitucional ha reconocido que el principio de irretroactividad de la ley tributaria tiene como justificación la defensa del contribuyente frente a la imposición repentina de nuevas o más gravosas cargas. Sin embargo, asume que su aplicación no puede ser absoluta cuando se trate de modificaciones que resulten benéficas al contribuyente acogiendo un carácter eminentemente garantista y, en esa línea ha proferido providencias como la Sentencia C-527 de 1996, en virtud de la cual señaló:

'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'

De lo transcrito se infiere que la jurisprudencia de esta Corte, en desarrollo del principio de favorabilidad, mantiene la línea jurisprudencial asumida por la Corte Suprema Justicia con anterioridad a la expedición de la Constitución de 1991, al autorizar la aplicación inmediata de modificaciones que beneficien al contribuyente respecto de los denominados tributos de período, es decir, siempre que los hechos económicos gravados no se hayan consolidado, caso en el cual se está frente al fenómeno de retrospectividad de la ley y no de irretroactividad propiamente dicha, lo cual significa que se deja a salvo la prohibición de aplicación retroactiva de la ley tributaria contenida en el artículo 363 Superior." (negrilla fuera de texto).

Empero, en éste último caso, si bien es cierto que "es la Corte Constitucional el órgano que por antonomasia está llamado a interpretar los alcances de las disposiciones constitucionales" como fuera señalado por el consultante, también lo es que la reseñada interpretación fue emitida en un momento en el cual no existía claridad en torno a la incorporación del principio de favorabilidad en el derecho tributario ante la ausencia de una consagración positiva, como por el contrario acontecía con los principios de equidad, eficiencia, progresividad, no retroactividad (artículo 363 Superior) y el espíritu de justicia (artículo 683 del Estatuto Tributario); situación que difiere notoriamente en la actualidad, toda vez que a partir de la Ley 1607 de 2012 (artículo 197 numeral 3°) se dispuso la acogida del principio analizado en materia exclusivamente sancionatoria.

Aunado a ello, es propicio resaltar que ha sido la misma Corte Constitucional la que ha reconocido la aplicación del principio de favorabilidad en el ámbito del derecho punitivo como fuera explicado en la sentencia C-692 de 2008, M.P. Dr. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA:

"(...) aún cuando el artículo 29 de la Constitución se refiere a la aplicación del principio en materia penal, ello (...) no impide que el legislador lo extienda a otros ámbitos del derecho sancionador, como el disciplinario. Tampoco conduce a que el juez deba interpretar restrictivamente esta garantía, que tiene pleno sentido y especial relevancia dentro de un estado social de derecho en otros contextos punitivos diferentes al penal." (negrilla fuera de texto).

De modo que, toda vez que *“los impuestos no constituyen un castigo, ni un agravio al contribuyente, sino que surgen de un deber de solidaridad de los ciudadanos, para coadyuvar con las cargas públicas”* – en palabras del Consejo de Estado – bajo la lógica del máximo órgano de la jurisdicción constitucional quedaría descartado de plano el empleo del principio de favorabilidad en el derecho tributario, salvo en lo correspondiente al régimen sancionatorio como se indicara previamente.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestras bases de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: www.dian.gov.co siguiendo los iconos: “Normatividad” - “técnica” y seleccionando “Doctrina” y Dirección Gestión Jurídica.

Atentamente,



YUMER YOEL AGUILAR VARGAS
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

P/ARC. R/PPCC.