

EL PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO ESPECIAL TRIBUTARIO

NO ES UNA FICCIÓN, ES UNA REALIDAD

Por: Carlos Mario Restrepo Pineda*

RESUMEN

La Corte Constitucional es la institución a la cual se la ha confiado la guarda de la integridad y supremacía de la constitución y en este sentido es la encargada de dar el alcance a los principios y mandatos constitucionales. La Corte Constitucional se ha pronunciado acerca de la aplicación del principio de favorabilidad en el derecho administrativo especial tributario en varias ocasiones, y la tesis acogida por ésta es la siguiente: El principio de irretroactividad de la ley no es absoluto en el derecho administrativo especial tributario, la irretroactividad de las leyes tributarias se debe entender en el sentido que si las leyes tributarias generan efectos retroactivos que beneficien o favorezcan al contribuyente, estas leyes se aplican de forma inmediata a los denominados

* Especialista en Legislación Tributaria de la Universidad Autónoma Latinoamericana (UNAUCLA), Abogado de la Universidad de Antioquia (U de A), Contador Público de UNAUCLA, y Tecnólogo en Sistemas de la Institución Universitaria Tecnológico de Antioquia (T de A). Candidato a Maestría en Derecho Procesal Universidad de Medellín (U. de M.). Profesor universitario de: Derecho Procesal Tributario, Derecho Comercial, Derecho de Sociedades, Hermenéutica Jurídica y Teoría del Control y la Información.

Email: cmrp@hotmail.com Version 2011

impuestos de período, de lo contrario, si no benefician o no favorecen al contribuyente se aplican el período siguiente al de su entrada en vigencia.

Palabras clave: Principio de irretroactividad, principio de favorabilidad, *obiter dicta*, *obiter dictum*, *ratio decidendi*, corte constitucional.

1. PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD

¿En qué consiste es el principio de favorabilidad en el derecho administrativo especial tributario?

El principio de favorabilidad consiste en que los ciudadanos, y en el caso del derecho administrativo especial tributario, los contribuyentes, puedan aplicar la norma sustantiva que más le favorezca a sus intereses, aunque esta norma sea posterior a la restrictiva o desfavorable. Este principio aplica en el derecho penal y en el derecho disciplinario.

En el derecho administrativo especial tributario la norma sustantiva es aquella norma que se refiere a los elementos estructurales del tributo los cuales son: El sujeto pasivo, el sujeto activo, el hecho gravable, la base gravable y la tarifa.

Las normas referentes al proceso o normas procesales que conforman el derecho procesal son de aplicación inmediata en todas las áreas del derecho.

En el derecho tributario la discusión acerca de si aplica o no el principio de favorabilidad en lo referente a las normas tributarias sustantivas se ha presentado por lo establecido en los artículos 363 y 338 de la constitución acerca de la irretroactividad de las leyes tributarias, el artículo 363 constitucional dice textualmente lo siguiente:

“El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán retroactivamente”.

Y, el artículo 338 constitucional en su parte final dispone su aplicación para los impuestos de período de la siguiente forma:

“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”.

El sentido del contenido del artículo 338 de la Constitución Política de Colombia de 1991 es el de no permitir que al final del año gravable el legislador le cambie las reglas de juego al contribuyente en los impuestos de período haciéndolos más gravosos modificando elementos estructurales del tributo tales como la tarifa, la base gravable, el hecho gravable y el sujeto pasivo, llegando incluso a adicionar nuevos tributos en el mismo período de vigencia de la ley¹. De ahí que el fin de esta norma es evitar que el Estado le haga más gravosa la situación fiscal al contribuyente, evitando abusos dentro del mismo período fiscal con normas desfavorables, pero la intención del constituyente no era privar al contribuyente de aplicar las normas favorables en el mismo período fiscal en que entran en vigencia como veremos a continuación al desarrollar la línea jurisprudencial de la Corte Constitucional referente a la principio de favorabilidad en el derecho tributario.

Los siguientes son los polos de respuesta:

¿Aplica el principio constitucional de favorabilidad establecido en el artículo 29 constitucional en el derecho tributario cuando dice textualmente: “En materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable”?		
(+)		(-)
El principio constitucional de favorabilidad establecido en el artículo 29 constitucional siempre aplica en el derecho tributario.		El principio constitucional de favorabilidad establecido en el artículo 29 constitucional no siempre aplica en el derecho tributario.

1 Práctica que fue muy usual en Colombia antes de la Constitución Política de 1991.

2. POSICIÓN DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

A continuación se desarrolla la línea jurisprudencial de la Corte Constitucional referente al principio de favorabilidad en el derecho tributario.

En varias sentencias la Corte Constitucional ha abordado el tema de la irretroactividad de las normas tributarias y el principio de favorabilidad, entre ellas tenemos la sentencia C-527 de 1996 donde la corte por primera vez se refiere al tema de la irretroactividad de las normas en el derecho tributario. En esta sentencia la Corte Constitucional hace una excepción al principio de irretroactividad de las normas en materia tributaria en los casos favorables al contribuyente. Por ser la primera vez que se trata el tema de la irretroactividad de las normas y el principio de favorabilidad en materia tributaria, esta sentencia se clasifica como una sentencia fundadora de la línea de interpretación que da aplicación al principio de favorabilidad en el derecho administrativo especial tributario. La Corte Constitucional lo expresa de la siguiente manera:

“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.”² (Subrayado por fuera del texto de la sentencia).

Este pronunciamiento de la corte, no es cualquier clase de pronunciamiento, es un pronunciamiento que se constituye en la *ratio decidendi* de la sentencia. Por lo tanto no es un *obiter dictum* (un dicho de paso). El que este pronunciamiento sea la *ratio decidendi* de la sentencia implica que tiene efectos *erga omnes* (frente a todos) y por lo tanto no

2 Sentencia C-527 de 1996 Corte Constitucional. M. P. Dr. Jorge Arango Mejía.

es un criterio auxiliar de la actividad judicial, sino que por el contrario obliga a acatarla a todos, incluidos los jueces.

En este pronunciamiento la Corte Constitucional ha establecido una prohibición de retroactividad de las normas tributarias de carácter sustantivo en lo desfavorable al contribuyente, pero si la medida le es favorable, la Corte Constitucional admite su vigencia inmediata. Esta es la sub regla contenida en esta sentencia y que implica su aplicación en el ordenamiento jurídico nacional.

De lo anterior se concluye que ha surgido el principio de favorabilidad en la aplicación de las normas tributarias de carácter sustantivo.

Luego en la sentencia C-185 de 1997 la Corte Constitucional confirma el principio establecido en la sentencia C-597 de 1996. Por lo tanto, la sentencia C-185 de 1997 se convierte en una sentencia confirmadora del principio establecido en la sentencia C-597 de 1995 y lo utiliza como criterio de interpretación para hacer de nuevo una excepción al principio de irretroactividad en los casos favorables al contribuyente y lo expresa de la siguiente manera:

“Estas normas constitucionales plasman garantías en beneficio de los contribuyentes, pues tienen origen en la necesidad de evitar que un Estado fiscalista abuse de su derecho de imponer tributos y pretenda dar a las normas que nos plasman efecto hacia el pasado. Se trata, entonces, de normas favorables al contribuyente y como tales deben ser interpretadas y aplicadas.”³ (Subrayado por fuera del texto de la sentencia).

Como se observa en este pronunciamiento, la Corte Constitucional afirma el espíritu de los artículos 338 y 363 de la Constitución, de los cuales se desprende que el interés del constituyente es proteger al contribuyente de los abusos de un Estado fiscalista.

Posteriormente en la Sentencia C-006 de 1998. M. P. Dr. Antonio Barrera Carbonell, La Corte Constitucional ratifica su postura en cuanto a la aplicación de las normas tributarias que favorecen al contribu-

3 Sentencia C-185 de 1997 Corte Constitucional. M. P. Dr. José Gregorio Hernández

yente, diciendo que se aplican en el mismo período en el cual entran en vigencia y se fundamenta en lo que ya había establecido en la sentencia C-527 de 1996. Por lo tanto, la sentencia C-006 de 1998 se convierte en una sentencia confirmadora del principio establecido en la sentencia C-597 de 1996 y lo utiliza como criterio de interpretación para hacer de nuevo una excepción al principio de irretroactividad en los casos favorables al contribuyente y lo expresa de la siguiente manera:

“Establecido lo anterior, cabe indagar si las previsiones del inciso tercero del artículo 338 superior que se acaba de examinar se imponen como marco de la conducta legislativa para las regulaciones que suprimen o reducen una obligación tributaria, esto es, si la norma respectiva tiene aplicación a partir del período que sigue después de iniciarse su vigencia, o puede comenzar a regir en forma inmediata.

La Corte Constitucional ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre el particular y su criterio constante sobre el tema ha sido, el de que no es aplicable, para estos casos, el inciso 3 del art. 338, por razones de justicia y equidad. Así se expresó:

“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.”⁴ (Subrayado por fuera del texto de la sentencia).

En esta sentencia C-006 de 1998 señala la Corte que la retroactividad de la norma tributaria en lo favorable al contribuyente no es extravagante ni censurable, y por el contrario, ello responde a finalidades

4 Sentencia C-006 de 1998 Corte Constitucional. M. P. Dr. Antonio Barrera Carbonell.

que se adecuan al principio de equidad y al de una justicia tributaria claramente cifrada sobre la realidad social.

“Al limitarse en el tiempo la aplicación inmediata de una norma que regula un impuesto de período se busca favorecer al contribuyente, así sea en desmedro del erario, para defender en cierta medida el patrimonio de aquél y otorgarle la elemental oportunidad de que programe el gasto y ordene los medios que le permitan asumir su costo. En eso no hay nada de extravagante ni censurable, y por el contrario, ello responde a finalidades que se adecuan al principio de equidad y al de una justicia tributaria claramente cifrada sobre la realidad social.

Por lo mismo, las normas que derogan tributos o establecen medidas que eximen o disminuyen de tales obligaciones a los contribuyentes, tiene efecto general inmediato y principian a aplicarse a partir de la promulgación de la norma que las establece, salvo, por supuesto, que el legislador expresamente haya establecido reglas específicas para su vigencia”⁵. (Subrayado por fuera del texto de la sentencia).

Como se puede apreciar en esta sentencia la Corte Constitucional indica que el efecto inmediato y aplicación de la ley tributaria, en el mismo período en que ésta entra en vigencia, respecto a impuestos de período, debe entenderse respecto de las disposiciones que le son favorables al contribuyente, y la aplicación de la norma en algunos casos se da desde el primer día del inicio del período, y en otros casos desde el momento de su promulgación como es el caso de las normas derogatorias, sin que nada de esto vaya en contra del artículo 338 inciso tercero constitucional. Por lo tanto se concluye que la norma que favorece al contribuyente puede ser retroactiva al primero de enero del período fiscal en que entra en vigencia la norma tributaria teniendo en cuenta que si la norma es derogatoria es retroactiva desde su promulgación.

5 Sentencia C-006 de 1998 Corte Constitucional. M. P. Dr. Antonio Barrera Carbonell.

De lo expuesto hasta aquí se tiene que en relación con los tributos que se clasifican como de período, no se sigue la regla general establecida en los artículos 363 y 338 de la constitución en forma exegética aplicando la interpretación gramatical, pues aunque pareciera que estos textos constitucionales tienen un sentido claro, no es así, ya que su sentido es oscuro y la Corte Constitucional ha tenido que ir a auscultar el espíritu de la norma para encontrar su sentido y para ello ha tenido que ir a la historia fidedigna de su establecimiento para desentrañar cual era el querer del constituyente al redactar estos dos artículos de la constitución, según los cuales, las normas comienzan a aplicarse en el período siguiente al de su entrada en vigencia (aplicación del principio de irretroactividad), lo que supone una mayor seguridad jurídica para el contribuyente en presencia de este tipo de tributos, pero esta condición solo aplica para las normas tributarias que desfavorezcan al contribuyente, ya que si la norma le es favorable tiene aplicación en el mismo período en que entró en vigencia.

Por último, la Corte Constitucional, en Sentencia C-926 de 2000 M. P. Dr. Carlos Gaviria Díaz, dijo:

“La retroactividad de la ley está íntimamente ligada con su aplicación en el tiempo, pues una ley no puede tener efectos hacia el pasado, salvo que se trate de garantizar el principio de favorabilidad.”⁶ (Subrayado por fuera del texto de la sentencia).

En esta expresión la Corte Constitucional afirma lo que ya se había establecido con anterioridad, en cuanto que admite la aplicación del principio de favorabilidad en el derecho tributario sustantivo.

No obstante la línea jurisprudencial desarrollada por la Corte Constitucional que ha sido expuesta hasta el momento en torno al principio de favorabilidad, podría generarse alguna confusión con lo expresado en la sentencia C-619 de 2001 donde la Corte Constitucional establece que si bien es válida la irretroactividad de la ley para evitar la vulneración de situaciones jurídicas consolidadas, ella se predica de los derechos adquiridos y no de meras expectativas de derechos.

6 Sentencia C-926 de 2000 Corte Constitucional M. P. Dr. Carlos Gaviria Díaz.

“Ahora bien, a manera de resumen de lo dicho hasta ahora puede concluirse que en materia de regulación de los efectos del tránsito de legislación, la Constitución solo impone como límites el respeto de los derechos adquiridos, y el principio de favorabilidad y de legalidad penal. Por fuera de ellos, opera la libertad de configuración legislativa. Con base en ello, el legislador ha desarrollado una reglamentación general sobre el efecto de las leyes en el tiempo, contenida en la Ley 153 de 1887, según la cual en principio las leyes rigen hacia el futuro, pero pueden tener efecto inmediato sobre situaciones jurídicas en curso. Tal es el caso de las leyes procesales, pues ellas regulan actuaciones que en sí mismas no constituyen derechos adquiridos, sino formas para reclamar aquellos.”⁷ (Subrayado por fuera del texto de la sentencia).

Y continúa diciendo la Corte:

“No obstante lo anterior, la regla general que se acaba de exponer según la cual las leyes procesales son de efecto general inmediato, si bien es la acogida como norma general por la legislación y también por la doctrina contemporánea, no emana de la Constitución, la cual, respecto de la regulación de los efectos de la ley en el tiempo, lo único que dispone categóricamente, como antes se dijo, es la garantía de los derechos adquiridos conforme a las leyes anteriores, los mencionados principios de legalidad y favorabilidad de la ley penal, y la constitucionalidad de la retroactividad de la ley expedida por razones de utilidad pública o interés social.

(...)

“Así como el legislador tiene competencia para mantener en el ordenamiento las leyes hasta el momento en que encuentra conveniente derogarlas, modificarlas o subrogarlas, de igual manera puede determinar el momento hasta el cual va a producir efectos una disposición legal antigua, a pesar de haber proferido otra nue-

7 Sentencia C-619 de 2001 Corte Constitucional. M. P. Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra.

va que regula de manera diferente la misma materia.”⁸ (Subrayado por fuera del texto de la sentencia).

Como se puede apreciar es necesario definir qué se entiende por “derechos adquiridos”, sobre este tema la jurisprudencia de la Corte Constitucional, como también la de la Corte Suprema de Justicia y del Consejo de Estado, han expresado:

“El principio de la irretroactividad de la ley tiene plena aplicación en el ordenamiento jurídico colombiano y ha sido desarrollado por una abundante jurisprudencia de la H. Corte Suprema de Justicia, del H. Consejo de Estado y de esta misma Corte Constitucional.

“Una nueva ley, dispone tal principio fundamental para la seguridad jurídica en el Estado Social de Derecho, no puede regular las situaciones jurídicas del pasado que ya se han definido o consolidado, y que por tanto resultan incólumes en sus efectos jurídicos, con la fuerza que les presta la ley bajo la cual se constituyeron.

“En la doctrina y la jurisprudencia sobre esta materia jurídica se recurre a términos como los “derechos adquiridos”, de mucha raigambre clásica, pero que hoy son sustituidos por las expresiones “situaciones jurídicas subjetivas o particulares”, opuestas en esta concepción a las llamadas “meras expectativas”, que apenas conforman una simple posibilidad de alcanzar un derecho, y que por tanto sí pueden ser reguladas o modificadas por la ley, según un principio generalmente aceptado en la doctrina universal “Las meras expectativas no constituyen derecho contra la ley nueva que las anule o cercene”, dice el art. 17 de la ley 153 de 1887, precepto que además ha adquirido la fuerza expresiva de un aforismo. Vale la pena también anotar que en la C.P. sólo existe una excepción al principio de la irretroactividad en materia penal, por la prevalencia de la ley permisiva o favorable, según lo dispone el artículo 58 en concordancia con el 29 de la C.P.”⁹ (Subrayado por fuera del texto de la sentencia).

8 Sentencia C-619 de 2001 Corte Constitucional. M. P. Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra.

9 Sentencia C-619 de 2001 Corte Constitucional. M. P. Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra.

Y aclara aún más el término cuando establece:

“En la sentencia No. 168 de 1995 (M.P. Dr. Carlos Gaviria Díaz), luego de un amplio estudio del concepto de “derechos adquiridos” se recoge parte importante de la jurisprudencia colombiana sobre este particular. Es pertinente recoger parte de esa jurisprudencia de la H. Corte Suprema de Justicia:

(...)

“La noción de derecho adquirido se contrapone a la de mera expectativa..... Por derecho adquirido ha entendido la doctrina y la jurisprudencia aquél derecho que ha entrado al patrimonio de una persona natural o jurídica y que hace parte de él, y que por lo mismo, no puede ser arrebatado o vulnerado por quien lo creó o reconoció legítimamente.

“Lo anterior conduce a afirmar que el derecho adquirido es la ventaja o el beneficio cuya conservación o integridad, está garantizada, en favor del titular del derecho, por una acción o por una excepción.”¹⁰ (Subrayado por fuera del texto de la sentencia).

Por lo tanto, se pueden presentar dos situaciones al interpretar esta sentencia. La primera situación es considerar que las normas tributarias sustantivas que benefician al contribuyente y se hayan originado en una ley que entre en vigencia dentro del respectivo período gravable, podrían no constituir derechos adquiridos por los contribuyentes mediante leyes anteriores, porque no hacían parte del patrimonio de estos contribuyentes, y como consecuencia no aplicarían estos beneficios por el simple hecho de haber entrado en vigencia la norma en el mismo período, pues se trataría de unas meras expectativas de derechos y no de derechos adquiridos. La segunda situación que se presenta es que si el período gravable se consolida solamente al final del período, por ejemplo en el impuesto de renta cuyo período va del 1 de enero al 31 de diciembre, éste se consolida solamente el 31 de diciembre, y si la nueva ley

10 Sentencia C-619 de 2001 Corte Constitucional. M. P. Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra.

tributaria entra en vigencia en el mismo período, se aplicaría al hecho que se consolida el 31 de diciembre, de tal forma que en armonía con las anteriores sentencias de la Corte Constitucional que conforman la línea jurisprudencial del principio de favorabilidad citadas en este trabajo, la norma fiscal favorable al contribuyente se aplica en el mismo período fiscal, y éste es el sentido de esta sentencia, pues el período se consolida solamente al final y como tal se le aplica la norma favorable al contribuyente que entro en vigencia en ese mismo período.

3. GRÁFICO DE LA LÍNEA JURISPRUDENCIAL DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

¿Aplica el principio constitucional de favorabilidad establecido en el artículo 29 constitucional en el derecho tributario cuando dice textualmente: “En materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable”?			
El principio constitucional de favorabilidad establecido en el artículo 29 constitucional siempre aplica en el derecho tributario.	(+)	(-)	El principio constitucional de favorabilidad establecido en el artículo 29 constitucional no siempre aplica en el derecho tributario.
	C-527 de 1996 (la corte por primera vez se refiere al tema de la irretroactividad de las normas en el derecho tributario)		
	C-185 de 1997 (confirma el principio establecido en la sentencia C-597 de 1996)		
	C-006 de 1998 (ratifica su postura en cuanto a la aplicación de las normas tributarias que favorecen al contribuyente)		
	C-926 de 2000 (afirma lo que ya se había establecido con anterioridad, en cuanto que admite la aplicación del principio de favorabilidad en el derecho tributario sustantivo)		
	C-619 de 2001 (estable que si bien es válida la irretroactividad de la ley para evitar la vulneración de situaciones jurídicas consolidadas, ella se predica de los derechos adquiridos y no de meras expectativas de derechos)		

La utilidad de una línea jurisprudencial radica en la posibilidad de identificar el lugar del “balance constitucional” o “sombra decisional” dentro de los dos extremos posibles, mediando el análisis estructural de varias sentencias que se relacionan entre sí. Entendiéndose por “balance constitucional” una doctrina jurisprudencial vigente más o menos definida, o en otras palabras, el sub-segmento (más o menos amplio) en el cual se espera que se ubique el siguiente fallo de un caso análogo dentro de una línea de precedentes.

La línea jurisprudencial objeto de este trabajo corresponde a la definición anterior. Por lo que se concluye que es una línea jurisprudencial con balance.

4. POSICIÓN DEL CONSEJO DE ESTADO

Consejo de Estado en sentencia del 13 de marzo de 1998, Consejero ponente Delio Gómez Leyva, con radicación número: 8487, se cita la sentencia C-185 de 1997; recuérdese que en esta sentencia la Corte Constitucional confirma el principio establecido en la sentencia C-597 de 1996 por el cual el principio de favorabilidad en materia tributaria sí aplica porque el interés del constituyente es proteger al contribuyente de los abusos de un Estado fiscalista. El siguiente es el apartado de la sentencia del Consejo de Estado del 13 de marzo de 1998 radicación número: 8487 por la cual el Consejo de Estado comparte la interpretación hecha por la Corte Constitucional en la sentencia C-185 de 1997:

“El argumento de la demandada en el sentido de que la derogatoria de la contribución especial se produjo, a partir del año gravable de 1996, por mandato del artículo 99 de la Ley 223 de 1995, no resulta de recibo, pues la Corte Constitucional, en un fallo cuyas consideraciones constituyen interpretación con autoridad, de acuerdo con lo expuesto, precisó y de manera contundente, se reitera, que la derogación del artículo 248-1 del E.T. se surtió por mandato del artículo 285 de la Ley 223 de 1995 y a partir del año gravable de 1995. Observa sin embargo la sala que la aparente contradicción existente entre los dos artículos ya precisados, se resuelve en favor de la interpretación efectuada por la Corte, no

solo porque así debe ser, por tratarse de una interpretación hecha con autoridad, y por tanto obligatoria, al amparo del artículo 48 de la Ley 270 de 1996, sino porque de acuerdo con lo previsto en el numeral 2º del artículo 45 de la Ley 57 de 1887, sustituido por el artículo 5º de la citada Ley “Cuando las disposiciones tengan una misma especialidad o generalidades y se hallen en un mismo Código, preferirá la disposición consignada en el artículo posterior” para el sub judice el artículo 285 de la Ley 223 de 1995. Nótese además que si la Circular acusada versa sobre los efectos de la sentencia de exequibilidad N° C-185 del 10 de abril de 1997, a ella debe circunscribirse en su integridad y no como procedió la demandada, es decir, tomando expresiones y sacándolas de su contexto, para obtener así conclusiones totalmente distintas a las expresamente plasmadas en el fallo cuyos efectos dice precisar. En consecuencia y por cuanto con el primer aparte acusado de la Circular N° 090 de 1997, la Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales contravino efectivamente el artículo 48 de la Ley 270 de 1996, pues desconoció la interpretación con autoridad efectuada por la Corte Constitucional en Sentencia N° C-185 del 10 de abril de 1997, debe desaparecer del ordenamiento jurídico.”¹¹ (Subrayado por fuera del texto de la sentencia).

Luego en sentencia del Consejo de Estado del 17 de abril de 1998, consejero ponente Germán Ayala Mantilla con radicación número: 8331, esta corte cita las sentencias C-149 de 1993 y la C-527 de 1996 de la corte Constitucional, sentencia esta última fundante de la línea jurisprudencial del principio de favorabilidad en materia tributaria, estos son los apartados de la sentencia donde se citan los argumentos de las sentencias C-149 de 1993 y la C-527 de 1996.

“Así lo entendió esta Corte en Sentencia C - 149 del 22 de abril de 1993 (M.P : Dr. José Gregorio Hernández Galindo), en la cual advirtió :

11 Consejo de Estado. Sentencia del 13 de marzo de 1998. Consejero ponente: Delio Gómez Leyva. Radicación número: 8487.

“El fundamento jurídico de las aludidas limitaciones al poder del Congreso, las asambleas y los concejos no es otro que el criterio de justicia, preconizado por la Constitución desde su Preámbulo. Como en el caso de la imposición de sanciones, la de tributos requiere la predeterminación de los mismos y de las reglas exigibles a los contribuyentes a objeto de evitar el abuso del gobernante y de permitir a quienes habrán de pagarlos la planeación de sus propios presupuestos y la proyección de sus actividades tomando en consideración la carga tributaria que les corresponderá asumir por razón de ellas. La persona debe estar preparada para cancelar el impuesto y, por tanto, sufre daño cuando la imposición de gravámenes cubre situaciones o hechos que ya están fuera de su control y previsión. En tal caso, si el no pago del impuesto es castigado, como es normal que ocurra (...), la persona resulta condenada injustamente, lo cual quebranta postulados básicos de todo sistema jurídico.

Téngase presente el mandato contenido en el artículo 95, numeral 9º, de la Constitución, a cuyo tenor es deber de la persona y del ciudadano contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, pero “dentro de conceptos de justicia y equidad”.

De allí dedujo la Corte el principio que inspiró su Fallo C - 527 del 10 de octubre de 1996 (M.P. : Dr. Jorge Arango Mejía), en el que se dijo :

“Sobre este particular, es necesario precisar que cuando la Constitución dice que las leyes tributarias “no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”, la palabra “período”, por estar libre de cualquier calificativo, no coincide con la noción, más restringida, del período gravable anual característico del impuesto a la renta y complementarios.

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 retro-activos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe”.

Así, pues, las derogaciones tributarias, cuando benefician al contribuyente, tienen efecto general inmediato y, por lo tanto, principian a aplicarse a partir de su promulgación, a menos que el legislador, de manera expresa, advierta lo contrario.

Colígese de lo dicho que, habiendo dispuesto el legislador que la Ley 223 de 1995 regiría a partir de la fecha de su publicación (es decir, el 22 de diciembre de 1995, según Diario Oficial No 42160), desde ese mismo día dejó de ser obligatoria la contribución especial que había sido impuesta mediante artículo 248 - 1 del Estatuto Tributario, derogado de manera expresa por el artículo 285, demandado, perteneciente a la enunciada Ley.”¹² (Subrayado por fuera del texto de la sentencia).

Como se puede preciar El Consejo de Estado en esta sentencia utiliza la regla subyacente en la *ratio decidendi* de la sentencia C-597 de 1996 de tal forma que ha de entenderse que la norma tributaria que si favorece al contribuyente puede aplicarse en el mismo período en que entró en vigencia. Además el Consejo de Estado comparte la posición de la Corte Constitucional en el sentido que las normas derogatorias en el derecho tributario, cuando benefician al contribuyente, tienen efecto general inmediato y portanto, comienzan a aplicarse a partir de su promulgación, a menos que el legislador, de manera expresa, advierta lo contrario.

El Consejo de Estado en sentencia del 13 de marzo de 2003 Consejero ponente Juan Ángel Palacio Hincapié, radicado número: 25000-23-27-000-2000-1311-01(13145) cita la sentencia C-185 de 1997 de la Corte Constitucional, en este caso el Consejo de Estado comparte y se apoya en lo establecido en esta sentencia en lo referente a que las normas derogatorias en materia tributaria tienen aplicación inmediata, dice el Consejo de Estado:

¹² Consejo de Estado. Sentencia del 17 de abril de 1998. Consejero ponente: Germán Ayala Mantilla. Radicación número: 8331.

“Mediante sentencia C-185 de abril 10 de 1997 la Corte Constitucional decidió sobre la demanda de inconstitucionalidad instaurada contra la expresión “*parágrafo único del artículo 115*” del Estatuto Tributario que hace parte del artículo 285 de la Ley 223 de 1995, por el cual se disponen las “derogatorias y vigencias”, declarando su exequibilidad. El artículo 115 consagraba la posibilidad de tratar como deducción el valor de la contribución especial en el año en que se pagara en su totalidad.

En la parte considerativa de la sentencia aludida precisó la Corte:

“...la circunstancia de que el legislador haya derogado de manera expresa el parágrafo único del artículo 115 del Estatuto Tributario no viola la Constitución.”

Se refirió a los efectos de la derogatoria del artículo 248-1 ib., y con base en el criterio según el cual “las derogatorias tributarias, cuando benefician al contribuyente, tienen efecto general inmediato y, portanto, principian a aplicarse a partir de su promulgación, a menos que el legislador, de manera expresa, advierta lo contrario, concluyó:

“...habiendo dispuesto el legislador que la Ley 223 de 1995 regiría a partir de la fecha de su publicación (es decir, el 22 de diciembre de 1995, según Diario Oficial No.42160), desde ese mismo día dejó de ser obligatoria la contribución especial que había sido impuesta mediante el artículo 248-1 del Estatuto Tributario, derogado de manera expresa por el artículo 285. ...En consecuencia, al liquidar y pagar lo correspondiente al impuesto de renta y complementarios por el año gravable de 1995, los contribuyentes no tenían que liquidar ni pagar las sumas correspondientes al tributo derogado...”

(...)

De acuerdo con lo anterior debe concluirse que si bien la sentencia C-185/97 declaró ajustado a la Carta Política el artículo 285 en cuanto derogaba el artículo 248-1 del Estatuto Tributario, que regulaba la contribución especial, no por ello desapareció la obligación de liquidar y pagar la contribución en el año gravable 1995, pues según la misma sentencia, “las derogaciones tributarias, cuando benefician al contribuyente, tienen efecto general inmediato y por tanto principian a aplicarse a partir de su promulga-

ción”. Es decir que si tal derogatoria produce efectos a partir del 22 de diciembre de 1995, fecha en que empezó a regir la Ley 223 de 1995, hasta esa fecha debió liquidarse en forma proporcional la contribución especial, puesto que el artículo 248-1 estuvo vigente y fue obligatorio hasta la fecha de su derogatoria.

Por lo tanto, como en la declaración de corrección la contribuyente no liquidó la contribución especial correspondiente al año gravable 1995, correspondía a la Administración determinarla, como en efecto lo hizo en la liquidación oficial de revisión acusada, atendiendo para ello la interpretación y los parámetros fijados en la sentencia C-063/98. Lo anterior, por cuanto los conceptos consignados en la parte considerativa referidos a la obligatoriedad y forma de liquidación de la contribución especial, guardan relación directa con lo dispuesto en el numeral 2 de la parte resolutive de la misma, y en tales circunstancias, la interpretación hecha por la Corte Constitucional tiene carácter obligatorio general, tal como está previsto en el artículo 48 de la Ley 270 de 1996 que en lo pertinente reza: “La parte motiva constituirá criterio auxiliar para la actividad judicial y para la aplicación de las normas de derecho general. La interpretación que por vía de autoridad hace, tiene carácter obligatorio general”.

En cuanto a las consideraciones expuestas en la sentencia de marzo 13 de 1998 proferida en el proceso 8487, donde se declaró la nulidad de la Circular 90 de mayo 29 de 1997, en virtud de la cual se pretendía negar a los contribuyentes el derecho a corregir sus declaraciones con el fin de excluir de las mismas la liquidación de la contribución especial, debe advertirse que tal decisión no puede considerarse determinante de la legalidad de los actos objeto de la presente demanda, puesto que las razones de la nulidad declarada, tienen fundamento en la imposibilidad de negar a los contribuyentes la facultad de corregir su declaración en los términos del artículo 589 del Estatuto Tributario, sin perjuicio de la facultad de revisión respecto de tales declaraciones que en todo caso se reconoce a la Administración tributaria.”¹³(Subrayado por fuera del texto de la sentencia).

13 Consejo de Estado. Sentencia del 13 de marzo de 2003 Consejero ponente Juan Ángel Palacio Hincapié. Radicación número: 25000-23-27-000-2000-1311-01(13145).

Por lo tanto, el Consejo de Estado comparte la posición de la Corte Constitucional según la cual las normas derogatorias en materia tributaria tienen efecto inmediato si favorecen al contribuyente, y se aplican desde su promulgación.

5. CONCLUSIONES

El principio de favorabilidad, en el derecho tributario, tiene su origen en la irretroactividad de las leyes tributarias establecida en el artículo 363 constitucional, y en la regla establecida en el artículo 338 inciso final de la Constitución, consiste este principio en que la aplicación de las normas tributarias de los impuestos denominados de período comienza en el período siguiente a aquel en que entraron en vigencia. Interpreta la Corte Constitucional que esta regla ha de entenderse en el sentido que la norma tributaria no favorezca al contribuyente, ya que si favorece al contribuyente puede aplicarse en el mismo período en que entró en vigencia, interpretación que se desprende de la línea jurisprudencial analizada en este informe. Además el Consejo de Estado comparte la posición de la Corte Constitucional en el sentido que las normas derogatorias en el derecho tributario, cuando benefician al contribuyente, tienen efecto general inmediato y portanto, comienzan a aplicarse a partir de su promulgación, a menos que el legislador, de manera expresa, advierta lo contrario.

6. BIBLIOGRAFÍA

BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. Nociones Fundamentales de Derecho Tributario. 3a. ed. Santafé de Bogotá: Legis Editores S.A. 2000. 366 P.

LÓPEZ MEDINA, Diego Eduardo. El Derecho de los Jueces: Obligatoriedad del precedente. Santafé de Bogotá, Ediciones Uniandes y Legis Editores S.A. 2000. 220 P.

Sentencias de la Corte Constitucional:

- Sentencia C-149 de 1993 Magistrado Ponente Dr. José Gregorio Hernández Galindo
- Sentencia C-527 de 1996. Magistrado ponente Dr. Jorge Arango Mejía.
- Sentencia C-185 de 1997. Magistrado ponente Dr. José Gregorio Hernández.
- Sentencia C-006 de 1998. Magistrado ponente Dr. Antonio Barrera Carbonell.
- Sentencia C-926 de 2000. Magistrado ponente Dr. Carlos Gaviria Díaz.
- Sentencia C-619 de 2001. Magistrado ponente Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra.

Sentencias Consejo de Estado:

- Consejo de Estado. Sentencia del 13 de marzo de 1998. Consejero ponente: Delio Gómez Leyva. Radicación número: 8487.
- Consejo de Estado. Sentencia del 17 de abril de 1998. Consejero ponente: Germán Ayala Mantilla. Radicación número: 8331.
- Consejo de Estado. Sentencia del 13 de marzo de 2003. Consejero ponente: Juan Ángel Palacio Hincapié. Radicación número: 25000-23-27-000-2000-1311-01(13145).