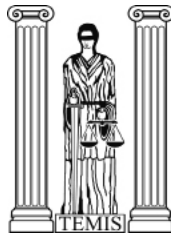


CATALINA PLAZAS MOLINA

EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

ANÁLISIS DESDE LA PERSPECTIVA DE LA JURISPRUDENCIA
DE LAS ALTAS CORTES COLOMBIANAS



EDITORIAL TEMIS S. A.
Bogotá - Colombia
2017

ÍNDICE GENERAL

	PÁG.
Introducción	1
CAPÍTULO I	
EL PRINCIPIO DE “IRRETROACTIVIDAD TRIBUTARIA”. LA APLICACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA EN EL TIEMPO	5
CAPÍTULO II	
DE LA PROHIBICIÓN DE “RETROACTIVIDAD” Y “RETROSPECTIVIDAD” DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO COLOMBIANO	11
CAPÍTULO III	
DESARROLLO JURISPRUDENCIAL DEL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD TRIBUTARIA	
<i>Sección I.—Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia y del Consejo de Estado anterior a la Constitución de 1991</i>	
1. Las sentencias dictadas por la Corte Suprema de Justicia bajo la vigencia de la Constitución de 1886	23
A) Sentencia de 30 de abril de 1930 (M. P. Francisco Tafur A.)	23
B) Sentencia de 14 de junio de 1969 (M. P. Eustorcio Sarria)	29
2. Sentencias del Consejo de Estado, expedidas bajo la vigencia de la Constitución de 1886.....	34
A) Sentencia de 30 de agosto de 1979 (C. P. Enrique Low Mutra).....	35
B) Sentencia de 30 de marzo de 1991 (C. P. Jaime Abella Zárate)	42

Sección II.—La jurisprudencia de la Corte Constitucional

	PÁG.
A) Sentencia C-549 de 1993 (M. P. Vladimiro Naranjo Mesa).....	48
B) Sentencia C-527 de 1996 (M. P. Jorge Arango Mejía).....	52
C) Sentencia C-185 de 1997 (M. P. José Gregorio Hernández Galindo)	55
D) Sentencia 6 de 1998 (M. P. Antonio Barrera Carbonell).....	57
E) Sentencia C-063 de 1998 (MM. PP. Jorge Arango Mejía y José Gregorio Hernández Galindo).....	61
F) Sentencia C-926 de 2000 (M. P. Carlos Gaviria Díaz).....	70
G) Sentencia C-430 de 2009 (M. P. Juan Carlos Henao).....	76
H) Sentencia C-635 de 2011 (M. P. Jorge Iván Palacio Palacio).....	85
I) Sentencia C-686 de 2011 (M. P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo)	100
J) Sentencia C-878 de 2011 (M. P. Juan Carlos Henao Pérez).....	106

Sección III.—La obligatoriedad del precedente constitucional en Colombia: la interpretación de la Corte en relación con el alcance de los artículos 338 y 363 debe ser acatada por todos los operadores jurídicos

A) Sentencia del Consejo de Estado, Sección Segunda, de 26 de septiembre de 2012, expediente, 2074166 (C. P. Gustavo Gómez Aranguren).....	117
B) Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 6 de marzo de 2014, expediente 18866 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas)...	119
C) Sentencia del Consejo de Estado, Sección Quinta, de 25 de febrero de 2016, expediente 2078052 (C. P.: Alberto Yepes Barreiro).....	119
D) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, auto de 7 de diciembre de 2016 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).....	120

Sección IV.—La jurisprudencia del Consejo de Estado en vigencia de la Constitución de 1991

A) Sentencia de 15 de octubre de 1993 (C. P. Consuelo Sarria Olcos)	122
B) Sentencia de 21 de marzo de 1997 (C. P. Consuelo Sarria Olcos)....	125
C) Auto de 26 septiembre 1997 (C. P. Julio Enrique Correa Restrepo)	132
D) Sentencia de 17 de abril de 1998 (C. P. Germán Ayala Mantilla)....	134
E) Sentencia de 24 de marzo de 2000 (C. P. Julio Enrique Correa Restrepo).....	142
a) Circular 124, de 29 de julio de 1997:.....	142
b) Cartilla de instrucciones para la declaración de renta personas naturales 1997.....	143

	PÁG.
F) Sentencia de 2 de junio de 2000 (C. P. Delio Gómez Leyva)	151
a) Versión original de los artículos 6º y 8º del decreto 2075 de 1992	152
b) Versión modificada por el decreto 2541 de 1993, de los artículos 6º y 8º del decreto 2075 de 1992	154
G) Sentencia de 19 de julio de 2000 (C. P. Germán Ayala Mantilla) ...	160
H) Sentencia de 10 de noviembre de 2000 (C. P. Delio Gómez Leyva)	168
I) Sentencia de 3 de julio de 2002 (C. P. Germán Ayala Mantilla)	170
J) Sentencia de 3 de agosto de 2006 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa)	174
K) Sentencia de 21 de noviembre de 2007 (C. P. Ligia López Díaz)....	182
L) Sentencia de 26 de noviembre de 2009 (C. P. Martha Teresa Briceño)	186
M) Sentencia de 3 de marzo de 2011 (C. P. Carmen Teresa Ortiz).....	190
N) Sentencia de 10 de mayo de 2012 (C. P. Hugo Fernando Bastidas)	197
O) Sentencia de 10 de septiembre de 2014 (C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez)	202
P) Auto del 7 de diciembre de 2016 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).....	208
Apéndice: Breve referencia al derecho comparado	213
1. España	213
2. Italia.....	222
A) Sentencia 16 de 6 de febrero de 2002	225
B) Sentencia 285 de 28 de julio de 2004	225
Bibliografía	229

CAPÍTULO I

EL PRINCIPIO DE “IRRETROACTIVIDAD TRIBUTARIA”. LA APLICACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA EN EL TIEMPO

Para conocer los efectos de una norma jurídica, cualquiera que ella sea, es necesario conocer los límites de su aplicabilidad, los cuales son de diversos tipos y podemos clasificar de la siguiente manera:

- Límites espaciales: dónde se aplica la norma.
- Límites subjetivos: a quién se aplica la norma.
- Límites objetivos: cuál es el fundamento de la aplicación de la norma.
- Límites temporales: desde cuándo o hasta cuándo se aplica la norma.

Los límites reseñados pueden estar incluidos en la norma jurídica cuyos efectos se pretende analizar, o en una norma de mayor jerarquía a la cual la norma en cuestión esté supeditada. La *irretroactividad*, como se advirtió, está consagrada constitucionalmente en los artículos 338 y 363 superiores y delimita la aplicación de la norma tributaria en el tiempo mediante la proscripción de la norma hacia el pasado.

Debe recordarse que, por regla general, las normas jurídicas regulan las situaciones que se producen durante su vigencia y no aquellas que han tenido lugar antes de que la norma entre en vigor o después de que la norma ha sido derogada. Sin embargo, como excepción, algunas normas regulan hechos ocurridos con anterioridad a su entrada en vigencia (normas retroactivas) y otras regulan situaciones que se concretan con posterioridad a su derogatoria (normas ultractivas). En relación con la retroactividad y ultractividad de las normas, nuestra Corte Constitucional ha sostenido lo siguiente:

“Al referirse a los efectos de la ley en el tiempo, la Corte Constitucional, en sentencia C-329 de 2001, señaló que en principio, toda disposición legal surte sus efectos atribuyendo consecuencias normativas a aquellas situaciones de hecho que cumplan dos condiciones: 1) que sean subsu-

mibles 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 ultraactivo—.

”La retroactividad y la ultraactividad de la ley tienen carácter excepcional y deben estar expresamente previstas en el ordenamiento [...] En ese contexto, retroactividad y ultraactividad son fenómenos simétricos, aunque de sentido contrario, en la medida en que se refieren a la aplicación de una ley para regular situaciones de hecho que han tenido ocurrencia por fuera del ámbito temporal de su vigencia”¹.

Así, la retroactividad de la ley es una situación excepcional que permite que una determinada norma regule situaciones de hecho que han tenido ocurrencia por fuera del ámbito temporal de su vigencia; puntualmente, aquellas que han acaecido con anterioridad a la entrada en vigencia de la norma en cuestión.

En ese sentido, la *irretroactividad* tributaria podría definirse como aquel principio que proscribe la aplicación de normas tributarias a situaciones que ocurrieron con anterioridad a su entrada en vigencia. Sin embargo, debe advertirse que el alcance de la proscripción varía dependiendo de si el impuesto al que se refiere la norma en cuestión es un impuesto de *causación instantánea* o un *impuesto de período*. En efecto, como bien lo recuerda MAURICIO PLAZAS VEGA, “de acuerdo con la manera instantánea o sucesiva en que se configura el hecho imponible, y en su manifestación externa el hecho generador, se hace referencia en la doctrina a hechos gravados instantáneos o sucesivos. En los primeros el presupuesto fáctico condicionante se realiza en un solo acto, por una sola vez, en un solo momento. En los segundos, en cambio, dicho supuesto se manifiesta a través de un cierto lapso que implica la sucesiva ocurrencia de «hechos» o «actos» que se realizan en diversos momentos. Por eso se habla también en la doctrina de hechos generadores de verificación instantánea y de hechos generadores de verificación sucesiva. En el impuesto a las ventas el hecho jurídico generador es instantáneo. En el impuesto sobre la renta

¹ Corte Const., sent. C-377 de 2004 (M. P. Rodrigo Escobar Gil).

el presupuesto fáctico es sucesivo [...] En el impuesto sobre la renta, los ingresos que sucesivamente obtiene el contribuyente en el período fiscal son hecho generador en potencia y se convierten finalmente en acto al finalizar el ejercicio impositivo. En el impuesto sobre las ventas cada operación gravada envuelve un hecho generador en acto y no en potencia [...] en el impuesto sobre la renta, el período fiscal es la dimensión temporal del hecho generador”².

De acuerdo con el aspecto temporal del hecho generador de cada impuesto, los mismos se han clasificado en *impuestos instantáneos* e *impuestos de período*. En los primeros, como anota PLAZAS VEGA, el hecho generador es instantáneo y se configura por la ocurrencia de un simple acto que tiene lugar en un momento determinado. En ese sentido, la obligación nace por la realización de una actuación instantánea que la ley considera generadora del gravamen. En los segundos, por el contrario, el hecho generador es de período y, en consecuencia, solo se configura cuando termina el período gravable del impuesto. Es decir, la obligación tributaria nace cuando el hecho generador se ha configurado en un lapso determinado por la ley que, por lo general, coincide con el año calendario, como ocurre con el impuesto sobre la renta. Esta distinción es fundamental para el análisis de la *retroactividad* dado que esta es la aplicación de las normas a situaciones de hecho que han tenido ocurrencia antes de su entrada en vigencia.

Es claro que una norma que regula un *impuesto instantáneo* será retroactiva si se aplica a hechos generadores ocurridos con anterioridad. Por ejemplo, si una norma que modifica la tarifa del impuesto sobre el valor agregado entra en vigencia el 15 de junio, es claro que la norma será retroactiva si se aplica a ventas, importaciones o prestaciones de servicios que hayan tenido lugar antes del 15 de junio.

Sin embargo, la aplicación del principio de irretroactividad no es tan simple en el caso de *impuestos de período*. Por ejemplo, si una norma modifica la tarifa del impuesto sobre la renta el 15 de junio, ¿se consideraría retroactiva si se aplica respecto de los ingresos obtenidos durante todo el período, incluyendo aquellos ingresos percibidos antes del 15 de junio? Para responder al interrogante planteado debemos tener en cuenta que

² MAURICIO A. PLAZAS VEGA, *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, t. II, 2ª ed., Bogotá, Edit. Temis, 2005, pág. 708.