

La interpretación de la DIAN del principio de favorabilidad de las normas que afectan impuestos de período entre la interpretación de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado

The DIAN's interpretation of the principle of favorability of the rules that affect period taxes between the interpretation of the Constitutional Court and the Council of State

A interpretação do DIAN sobre o princípio da favorabilidade das regras que afetam os impostos do período entre a interpretação do Tribunal Constitucional e do Conselho de Estado

Carlos Mario Restrepo Pineda¹ 

Resumen

El objetivo del presente escrito es presentar la interpretación que ha hecho la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia (DIAN), del principio de favorabilidad de las cargas en materia tributaria. Entendiendo este principio como la aplicación en el mismo período de su entrada en vigencia de leyes, acuerdos y ordenanzas, que afectan uno o varios de los elementos estructurales de tributos de período, produciéndose una disminución o eliminación de las cargas en materia tributaria. Se desarrolló un análisis hermenéutico, buscando exponer y analizar la interpretación de la DIAN, la cual ha sido publicada en sus conceptos. También se interpretan los conceptos de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado sobre este principio,

Recibido 29 de septiembre de 2016; aceptado 15 de noviembre de 2016

Para citar este artículo:

Carlos Mario Pineda Restrepo: Restrepo, C. M. (2016). La interpretación de la DIAN del principio de favorabilidad de las normas que afectan impuestos de período entre la interpretación de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado. *Lúmina*, (17): 30 - 56.

1 Facultad de Contaduría pública, Universidad Autónoma Latinoamericana, Carrera 55 N° 49-51, Medellín Colombia. cmrp@hotmail.com - Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-7638-9724>

dado que la DIAN no ha tenido un criterio propio de interpretación, sus decisiones han estado oscilando entre la posición interpretativa de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, y entre estas dos corporaciones del Estado, la posición interpretativa respecto al principio de favorabilidad de las cargas en materia tributaria son diametralmente opuestas, la primera lo ha creado y lo acepta, y la segunda lo niega.

Palabras clave: Tributos de periodo; favorabilidad; principio de favorabilidad; retroactividad; retrospectividad; irretroactividad.

Abstrac

The objective of this paper is to present the interpretation made by the Directorate of National Taxes and Customs of Colombia (DIAN), of the principle of favorability of charges in tax matters. Understanding this principle as the application in the same period of its entry into force of laws, agreements and ordinances, which affect one or more of the structural elements of period taxes, resulting in a reduction or elimination of charges in tax matters. A hermeneutic analysis was developed, seeking to expose and analyze the interpretation of the DIAN, which has been published in its concepts. The concepts of the Constitutional Court and the Council of State on this principle are also interpreted, given that the DIAN has not had its own interpretation criteria, its decisions have been oscillating between the interpretative position of the Constitutional Court and the Council of State, and between these two corporations of the State, the interpretative position with respect to the principle of favorability of the charges in tax matters are diametrically opposed, the first one has created it and accepts it, and the second denies it.

Keywords: Period taxes; favorability; favorability principle; retroactivity; retrospective; non-retroactivity.

Resumo

O objetivo deste trabalho é apresentar a interpretação feita pela Diretoria de Impostos Nacionais e Alfândegas da Colômbia (DIAN), do princípio de favorabilidade dos encargos em matéria fiscal. Compreender este princípio como a aplicação no mesmo período de sua entrada em vigor de leis, acordos e ordenanças, que afetam um ou mais dos elementos estruturais dos impostos do período, resultando em redução ou eliminação de encargos em matéria fiscal. Uma análise hermenêutica foi desenvolvida, buscando expor e analisar a interpretação do DIAN, que foi publicado em seus conceitos. Os conceitos do Tribunal Constitucional e do Conselho de Estado sobre este princípio também são interpretados, uma vez que a DIAN não teve seus próprios critérios de interpretação, suas decisões têm oscilado entre a posição interpretativa do Tribunal Constitucional e do Conselho de Estado, e entre essas duas corporações do Estado, a posição interpretativa em relação ao princípio da favorabilidade das acusações em matéria fiscal é diametralmente oposta, a primeira a criou e aceita, e a segunda nega-a.

Palavras chave: Período de impostos; favorabilidade; princípio de favorabilidade; retroatividade; retrospectiva; não retroatividade.

JEL: H25; K34; K41.

Introducción

En materia tributaria las normas sustantivas se refieren a los elementos que estructuran del tributo: el sujeto activo y el pasivo; el hecho imponible o gravable y la base imponible o gravable; y la tarifa. Las normas sancionatorias establecen las sanciones relacionadas con el incumplimiento de los deberes tributarios. Las normas procesales se refieren a los procedimientos para imponer las sanciones, cuando el derecho sustantivo tributario ha sido vulnerado y producto de esa vulneración se produce una sanción.

En el área del derecho que se relaciona con los tributos, el principio de favorabilidad tiene dos acepciones: una relacionada con el principio de favorabilidad en materia sancionatoria, y otra relacionada con el principio de favorabilidad entendido como la aplicación de las leyes, acuerdos y ordenanzas, que afectan elementos estructurales de tributos de período, en el mismo período fiscal o gravable de su entrada en vigencia, produciendo una disminución o eliminación de las cargas tributarias.

El principio de favorabilidad relacionado con las sanciones en materia tributaria, se origina en el principio de favorabilidad consagrado en el artículo 29 constitucional en materia penal, acerca del debido proceso, cuando dice “en materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable” (Constitución, 1991, artículo 29).

La Ley 1607 de 2012 en el artículo 197 numeral 3, que fue derogado por la Ley 1819 de 2016 en su artículo 376 numeral 3, había establecido el principio de favorabilidad de las sanciones en el derecho tributario en los mismos términos constitucionales:

Artículo 197. Las sanciones a que se refiere el Régimen Tributario Nacional se deberán imponer teniendo en cuenta los siguientes principios: (...) 3. FAVORABILIDAD. En materia sancionatoria la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable. (Ley 1607, 2012, artículo 197).

La Ley 1819 de 2016 derogó el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, y el párrafo quinto del artículo 282 de esta ley modifica el artículo 640 del E.T. establece el principio de favorabilidad en materia sancionatoria tributaria en los siguientes términos “PARÁGRAFO 5. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior. (Ley 1819, 2016, artículo 282).

Por lo tanto a partir de la Ley 1607 de 2012 y la Ley 1819 de 2016 en materia sancionatoria tributaria, está redactado el principio de favorabilidad, con el mismo sentido del principio de favorabilidad instituido en el artículo 29 constitucional en materia penal.

El principio de favorabilidad de las cargas en materia tributaria, ha sido creado a partir de la jurisprudencia dada en las sentencias tipo C de la Corte Constitucional, que lo ha instituido a partir de la interpretación que esta corporación ha del artículo 338 tercer inciso y del artículo 363 segundo inciso constitucionales. La aplicación de esta segunda acepción del principio de favorabilidad ha dado lugar durante la vigencia de la actual Constitución de 1991 a una importante discusión jurídica con posiciones diametralmente opuestas entre la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, y en medio de este debate ha estado la DIAN con sus conceptos, una veces interpretando de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, y otras de acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado. Lewin (2002) dice que el Consejo de Estado tiene una posición diferente a la de la Corte Constitucional en relación el principio de irretroactividad respecto a impuestos de período, pues mientras el Consejo de Estado sostiene que las disposiciones legales solo entran a regir en el período fiscal o gravable que se sigue al periodo fiscal o gravable en que entró en vigencia, conforme lo dispone el artículo 338 constitucional; la Corte Constitucional sostiene que las normas tributarias favorables al contribuyente entendidas por estas las que disminuyen o eliminan las cargas en materia tributaria, entran a aplicarse, inmediatamente, en el mismo período fiscal o gravable en el cual entran en vigencia. El Consejo de Estado también sostiene que las normas reglamentarias en materia tributaria rigen desde el mismo período en que se expiden, puesto que se limitan a reglamentar la ley. Lo mismo ha sostenido respecto a las leyes interpretativas.

El presente escrito se apoya en la línea jurisprudencial tanto de la Corte Constitucional como del Consejo de Estado respecto el principio de favorabilidad de las cargas en el derecho tributario, y presenta la línea de la interpretación oficial de la DIAN, la cual se ha dado a través de sus conceptos.

El objetivo del escrito es mostrar como la DIAN en sus conceptos referente al tema, no ha tenido un criterio de interpretación propio, y por el contrario, se apoya una veces en los argumentos del Consejo de Estado, y otras veces en los argumentos de la Corte Constitucional, dependiendo de si en el concepto va aceptar o no la aplicación del principio de favorabilidad de las cargas del derecho tributario, además se observará como la línea de interpretación de la DIAN es caótica por cuanto una veces no la acepta y otras veces si lo acepta.

1. interpretación de la corte constitucional del principio de favorabilidad de las cargas

La siguiente es la línea jurisprudencial que ha desarrollado la Corte Constitucional relacionada con la aplicación del principio de favorabilidad de

las cargas del derecho tributario: Como se puede observar en la siguiente tabla, en todas las sentencias referenciadas, la Corte Constitucional es de la posición que las leyes, acuerdos y ordenanzas, que regulan aspectos estructurales de impuestos de período, siendo favorables al contribuyente, si pueden aplicarse en el mismo período fiscal o gravable en el que han entado en vigencia sin quebrantar ni el tercer inciso del artículo 338 ni el segundo inciso del artículo 363 constitucionales.

Tabla 1

Línea jurisprudencial de la corte constitucional

¿Aplica el principio de favorabilidad de las cargas en el derecho tributario?	
Sí	No
Sentencia C-527 de 1996	
Sentencia C-185 de 1997	
Sentencia C-006 de 1998	
Sentencia C-063 de 1998	
Sentencia C-926 de 2000	
Sentencia C-619 de 2001	
Sentencia C-806 de 2001	
Sentencia C-1251 de 2001	
Sentencia C-809 de 2007	
Sentencia C-952 de 2007	
Sentencia C-430 de 2009	
Sentencia C-686 de 2011	
Sentencia C-878 de 2011	
Sentencia C-785 de 2012	

Fuente: Tomada de (Restrepo, 2015, p. 436).

Con respecto a la Corte Constitucional, Ariza (2012) dice que la línea jurisprudencial acerca del principio de favorabilidad de las cargas del derecho tributario inicia con la Sentencia C-527 de 1996, que es la sentencia fundante de esta línea jurisprudencial.

El profesor Corredor (2011) se ha referido también a esta línea jurisprudencial constitucional, indicando que esta corporación, cuando ha interpretado la constitucionalidad de la aplicación de normas en materia tributaria que afectan tributos de periodo a partir de su entrada en vigencia, en cuanto al significado de la palabra *período*, la ha entendido como espacio de tiempo.

A continuación, se presentan los argumentos sustraídos de la línea jurisprudencial de la Corte Constitucional, los cuales han sido tomados de una publicación previa hecha por el autor del presente artículo Restrepo (2015, p. 433-437).

El principio de favorabilidad de las cargas en materia tributaria, es una elaboración jurisprudencial que hace la Corte Constitucional de la interpretación de los artículos 338 inciso tercero y 363 inciso segundo de la Constitución. Con respecto de la interpretación del artículo 338 inciso tercero Restrepo (2015) expone que la Corte Constitucional interpreta que en materia de tributaria, una norma que regule tributos de período, puede aplicarse en el mismo período fiscal en que entró en vigencia, siempre que se trate de normas que sean favorables al contribuyente, en el sentido de disminuir o eliminar las cargas tributarias. La Corte Constitucional llega a la anterior conclusión de la interpretación que hace del sentido de la palabra *período* contenida en el texto del artículo 338 constitucional, donde interpreta la palabra *período*, como espacio de tiempo, es decir, el período que inicia luego de que la norma ha comenzado su vigencia.

Con respecto al inciso segundo del artículo 363 constitucional Restrepo (2015) expone que la Corte interpreta que hay una prohibición para aplicar la norma retroactivamente, a no ser que se garantice el principio de favorabilidad. La norma nueva debe respetar los efectos producidos por la anterior, por lo que las “situaciones jurídicas consolidadas” equivalentes a “derechos adquiridos”, no se pueden desconocerlos la nueva norma, y se diferencia de las “meras expectativas de derecho”. La Corte interpreta que cuando el período fiscal está en ejecución no se puede predicar una situación jurídica consolidada que implique derechos adquiridos, pues es una mera expectativa de derecho, que se consolida en el último instante del período. Aplicar la norma en el mismo período fiscal en que entró en vigencia siempre que los hechos no se hayan consolidado, es una aplicación retrospectiva.

Los anteriores argumentos han sido sustraídos de las Sentencias C-527 de 1996, C-185 de 1997, C-006 de 1998, C-063 de 1998, C-926 de 2000, C-619 de 2001, C-806 de 2001, C-1251 de 2001, C-809 de 2007, C-952 de 2007, C-430 de 2009, C-686 de 2011, C-878 de 2011, y C-785 de 2012.

En conclusión, el principio de favorabilidad de las cargas en materia tributaria tiene como característica que no lo consagra la ley escrita, y que ha sido la jurisprudencia de la Corte Constitucional la que lo ha creado a partir de las sentencias donde el tema discutido ha sido la constitucionalidad de la aplicación de leyes a partir de su entrada en vigencia cuando se trata de tributos de período.

2. interpretación del consejo de estado del principio de favorabilidad de las cargas

La siguiente es la línea jurisprudencial desarrollada por el Consejo de Estado, como se podrá observar en la mayoría de las sentencias referenciadas, el Consejo de Estado es de la posición que las leyes, acuerdos y

ordenanzas, que entran en vigencia dentro de un período, no se puede aplicar en el mismo período fiscal en que entró en vigencia, las razones que da el Consejo de Estado es que de hacerlo, se viola el artículo 338 tercer inciso y del artículo 363 segundo inciso constitucionales. Se resalta que en la búsqueda de sentencias del Consejo de Estado acerca de este tema, se encontraron dos sentencias de 1998 y 2011 donde el Consejo de Estado interpreta que se acepta la aplicación del principio de favorabilidad de las cargas en materia tributaria en los términos que lo interpreta la Corte Constitucional, también se ha encontrado un tercer pronunciamiento de 2016, donde el Consejo de Estado ha suspendido un concepto de la DIAN, el Concepto 018128 de junio 19 de 2015, en el cual la DIAN negaba la aplicación del principio de favorabilidad de las cargas en materia tributaria, argumentando que la suspensión del Concepto 018128 de junio 19 de 2015 se debe a que en su expedición no se ha tenido en cuenta el precedente de la Corte Constitucional en lo referente a este tema.

Como se puede apreciar en la siguiente tabla, el Consejo de Estado en la mayoría de las ocasiones en que ha fallado acerca de este tema, es de la posición de negar la aplicación del principio de favorabilidad de las cargas en materia tributaria:

Tabla 2
Línea jurisprudencial del consejo de estado

¿Aplica el principio de favorabilidad de las cargas en el derecho tributario?	
Sí	No
	Sentencia de octubre 15 de 1993, Expediente 4710
	Sentencia de febrero 7 de 1997, Expediente 8036
Sentencia de abril 17 de 1998, Radicado 8331	
	Sentencia de marzo 5 de 1999, Radicado 9196
	Sentencia de julio 19 de 2000, Radicado 9907
	Sentencia de diciembre 7 de 2000, Radicado 10445
	Sentencia de agosto 3 de 2006, expediente 14897
	Sentencia de octubre 26 de 2006, Radicado 15177
	Sentencia de septiembre 13 de 2007, expediente 15503
	Sentencia de noviembre 21 de 2007, expediente 15584
	Sentencia de julio 31 de 2009, expediente 16016
	Sentencia de octubre 26 de 2009, expediente 16665
	Sentencia de noviembre 26 de 2009, expediente 16928
	Sentencia febrero 4 de 2010, expediente 17146
	Sentencia de junio 17 de 2010, Radicado 16427
	Sentencia de marzo 11 de 2010, expediente 16337
Sentencia de marzo 3 de 2011, Radicado 17443	
	Sentencia de marzo 6 de 2014, expediente 19649
Auto de diciembre 7 de 2016, expediente 22421	

Fuente: Tomada de (Restrepo, 2015, p. 445).

A continuación, se presentan los argumentos sustraídos de la línea jurisprudencial del Consejo de Estado, los cuales fueron presentados y se han tomado de una publicación previa hecha por el autor del presente artículo Restrepo (2015, p. 437-446).

El Consejo de Estado interpreta los artículos 338 inciso tercero y 363 inciso segundo de la Constitución de forma muy diferente a como a hace la Corte Constitucional. Con respecto de la interpretación de estos dos artículos expone Restrepo (2015) que el Consejo de Estado interpreta que consagran la irretroactividad de la ley. Indica que las normas que afecten elementos estructurales de un tributo, pueden aplicarse a partir del período fiscal que inicie después de comenzar la vigencia de la norma. Esta corporación entiende que el artículo 338 constitucional ordena que las normas que regulen tributos de período, no pueden aplicarse sino a partir del período fiscal que inicie después de comenzar su vigencia. Dice además que está proscrita la aplicación retroactiva de la ley. Indica el Consejo de Estado que debe notarse como las normas constitucionales no señalan ninguna diferencia en cuanto a si son o no normas favorables al contribuyente.

Indica Restrepo (2015) que el Consejo de Estado en varias sentencias ha reiterado que no es posible aplicar inmediatamente ni retroactivamente, normas que regulan tributos cuya base se forma en un período, pues implica la violación de las disposiciones contenidas en el tercer inciso del artículo 338 y el segundo inciso del artículo 363 constitucionales. Interpreta el Consejo de Estado que la orden constitucional contenida en el tercer inciso del artículo 338 constitucional, se debe entender en el sentido que todas las disposiciones que afecten alguno de los cinco elementos estructurales del tributo, solo pueden comenzar a aplicarse a partir del período fiscal que inicie después de entrar en vigencia la respectiva norma, es decir, a partir del período fiscal o gravable siguiente. .

Expresa Restrepo (2015) que el Consejo de Estado interpreta que en atención de los principios de equidad y justicia, una nueva ley debe respetar las situaciones jurídicas que se consolidaron bajo la vigencia de una ley anterior. Expresa el Consejo de Estado que no existe sustento en el derecho tributario para aplicar el principio de favorabilidad propio de la legislación penal, porque los impuestos no constituyen un castigo para el contribuyente, agrega que los impuestos surgen del deber de solidaridad de los ciudadanos de coadyuvar con las cargas públicas, por lo que no puede considerarse desfavorable una disposición fiscal que por principio tiene como propósito el bien común.

En cuanto a la aplicación en el mismo período de su entrada en vigencia de normas que sean favorables al contribuyente por disminuir o eliminar las cargas tributarias expone Restrepo (2015) que el Consejo de Estado es reiterativo en indicar que es imposible la aplicación inmediata o retroactiva

de normas que afecten elementos estructurales de un tributo de período, pues estas, no pueden aplicarse sino a partir del período fiscal que inicie después de comenzar la vigencia de la norma, pues ello implicaría la vulneración del segundo inciso del artículo 338 y del tercer inciso del artículo 363 constitucionales, ya que estas disposiciones procuran que los hechos que se han formalizado jurídicamente bajo la vigencia de una ley, y los que se encuentran en curso al momento de ser expedida una nueva ley, no sean afectados por los cambios introducidos por la nueva ley en aras de la seguridad jurídica y de la certeza de las regulaciones de la obligación tributaria, previamente a la causación del impuesto. (Restrepo, 2015, p 437-446).

Los anteriores argumentos han sido sustraídos de las siguientes sentencias de: octubre 15 de 1993, Expediente 4710; febrero 7 de 1997, Expediente 8036; marzo 5 de 1999, Radicado 9196; julio 19 de 2000, Radicado 9907; diciembre 7 de 2000, Radicado 10445; agosto 3 de 2006, expediente 14897; octubre 26 de 2006, Radicado 15177; septiembre 13 de 2007, expediente 15503; noviembre 21 de 2007, expediente 15584; julio 31 de 2009, expediente 16016; octubre 26 de 2009, expediente 16665, noviembre 26 de 2009, expediente 16928; febrero 4 de 2010, expediente 17146; junio 17 de 2010, Radicado 16427; marzo 11 de 2010, expediente 16337; marzo 6 de 2014, expediente 19649. Estas sentencias conforman la línea jurisprudencial del Consejo de Estado en relación con del principio de favorabilidad de las cargas en materia tributaria, como se puede observar la línea jurisprudencial del Consejo de Estado ha sido contraria a la línea jurisprudencial de la Corte Constitucional.

Aunque hay tres fallos: dos sentencias y un auto (Sentencia de abril 17 de 1998, Radicado 8331; Sentencia de marzo 3 de 2011, Radicado 17443 y Auto de diciembre 7 de 2016, expediente 22421), en las cuales el Consejo de Estado interpreta que acepta la aplicación del principio de favorabilidad de las cargas del derecho tributario. Explica Restrepo (2015) que en cuanto a las dos sentencias, estas constituye referentes aislados, sin fuerza argumentativa para cambiar la posición que ha dominado en este tema en el Consejo de Estado, pues ha predominado la posición de no aceptarlo, pues el Consejo de Estado interpreta el vocablo "*período*" contenido en el tercer inciso del artículo 338 constitucional como "*período fiscal o periodo gravable*". De acuerdo con el Consejo de Estado no importa si la norma se va a aplicar a meras expectativas de derecho o a derechos consolidados, pues si se aplica en el mismo período fiscal en el cual ha entrado en vigencia, estaremos ante una aplicación retroactiva de la norma, por lo tanto, para el Consejo de Estado se viola tanto el tercer inciso del artículo 338 como el segundo inciso del artículo 363 constitucionales.

En el último pronunciamiento del Consejo de Estado referente al tema, el Auto de diciembre de 2016, Expediente 22421, en el cual decretó la suspensión temporal del Concepto de la DIAN 018128 de 2015, interpreta

el Consejo de Estado en cuanto a la aplicación de las normas que son favorables al contribuyente, que se debe aceptar la aplicación inmediata de normas que modifican tributos de período, si estas son favorables para el contribuyente, en armonía con la línea jurisprudencial que he hecho la Corte Constitucional acerca del principio de favorabilidad de las cargas en el derecho tributario, en el sentido que, las normas que regulen tributos de período y eliminan o reducen las cargas tributarias al contribuyente, rigen a partir del momento de su publicación, esto es, de forma inmediata, pero si crean o aumentan cargas tributarias al contribuyente rigen a partir del período fiscal o gravable siguiente al de la entrada en vigencia.

3. Interpretación de la DIAN del principio de favorabilidad de las cargas

En este acápite se expone la posición de la DIAN en relación a la aplicación del principio de favorabilidad de las cargas en el derecho tributario, la cual ha sido expuesta en los diferentes conceptos emitidos por esta entidad desde el año 2002, hasta el más reciente en el año 2016. Lo interesante de estos conceptos, es que la DIAN no ha sido constante en su posición, pasando de aceptar a no aceptar el principio de favorabilidad objeto de estudio, además de hacerlo con argumentos muy débiles. Como se podrá apreciar, hay cierta inclinación a no aceptar este principio; también se observará que en algunos conceptos, esta entidad del Estado hace una interpretación forzada de los argumentos de la Corte Constitucional para negar el principio, lo cual es inquietante, al constatar que la Corte Constitucional ha sido quien ha creado jurisprudencialmente a través de su jurisprudencia el principio de favorabilidad de las cargas en el derecho tributario, y la DIAN utiliza sus argumentos para negarlo. Es como si la DIAN redirigiera la doctrina constitucional convirtiéndose en juez constitucional y de paso usurpando la función de la Corte Constitucional.

Antes de hacer el análisis de los conceptos emitidos por la DIAN referentes a la aplicación del principio de favorabilidad de las cargas en el derecho tributario, se hará una breve descripción del alcance jurídico que tiene los conceptos emitidos por la DIAN.

Los conceptos administrativos, y en este caso los de la DIAN, se refieren a la posición oficial de cómo se debe interpretar y aplicar una determinada ley o decreto reglamentario, por lo tanto, estos conceptos constituyen un medio para establecer el alcance de las normas tributarias. El tratadista colombiano Bravo (2000) registra un hecho histórico cuando en 1982, en la Circular General N° 1 del 21 de julio de ese año, en un acto, a su juicio desbordado, en la medida en que intentó suplantar al legislador, y pretendió darle a sus interpretaciones de la ley, fuerza vinculante en el campo del derecho tributario.

Dichas instrucciones, circulares y conceptos, contienen, por lo tanto, la interpretación autorizada de la ley y el reglamento y se entienden incorporados a la disposición explicada, pues el intérprete no hace más que dar la definición de la norma materia de su estudio (DIAN, 1982, Circular General N° 1).

Agrega Bravo (2000) que esta circular fue demandada ante el Consejo de Estado, el cual en Sentencia del 18 de junio de 1984 anuló algunas partes. Esto fue lo que se dijo en esta corporación en dicha sentencia:

Tanto el Decreto 978 de 1971 como el 74 de 1976 otorgaron una facultad interpretativa a la Dirección General de Impuestos Nacionales, pero el alcance de esta facultad es desde luego restringido, para buscar la unidad doctrinaria y para facilitar la administración de los tributos. No puede el Director de Impuestos, en uso de esta facultad abrogarse funciones de carácter legislativo o reglamentario pues unas y otras, por norma expresa de la Constitución, están reservadas bien al Congreso (las legislativas) bien al Gobierno (las reglamentarias) (Bravo, 2000, p. 144-145).

En la actualidad, para establecer el alcance jurídico que tienen los conceptos emitidos por la DIAN, para los funcionarios adscritos a dicha entidad, se debe tener en cuenta que el Decreto 4048 de 2008, el cual en su artículo 20, que fue modificado por el Decreto 1321 de 2011 artículo 10, establece que la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN tiene la función de resolver las consultas o derechos de petición que se presenten acerca de la interpretación y aplicación de la normatividad tributaria de carácter nacional, y de la normatividad aduanera y cambiaria, función que es llevada a cabo a través de los conceptos y los oficios que se expiden en este sentido. El párrafo del Artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 modificado por el Decreto 1321 de 2011 artículo 10 dice:

PARÁGRAFO. Los conceptos emitidos por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Gestión Jurídica sobre la interpretación y aplicación de las leyes tributarias, de la legislación aduanera, en materia cambiaria o de derechos de explotación y gastos de administración sobre los juegos de suerte y azar explotados por entidades públicas del nivel nacional en asuntos de competencia de la Entidad, que sean publicados, constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la DIAN y por ende de su obligatoria observancia. (Decreto 4048, 2008, artículo 20) (Decreto Reglamentario 1321, 2011, artículo 10).

La interpretación de esta norma implica que los conceptos de la DIAN acerca de la interpretación y aplicación de las leyes en materia tributaria, son obligatorios para los empleados públicos de la DIAN.

El Consejo de Estado en la sentencia del 12 de mayo de 2010, expediente 16534, consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, se refirió acerca del tema en los siguientes términos:

Adicionalmente, con respecto a la vinculatoriedad y los efectos de los conceptos emitidos por la DIAN, esta Sección ha precisado que “los conceptos que en ejercicio de las funciones expide la División de Doctrina Tributaria de la Dirección de impuestos Nacionales, constituyen interpretación oficial para los funcionarios de la entidad” y, “aunque no son obligatorios para los contribuyentes, sí son un criterio auxiliar de interpretación.” (Consejo de Estado, Expediente 16534, 2010).

Por lo tanto, si bien los conceptos emitidos por la DIAN no vinculan al contribuyente, sí vinculan a los empleados públicos pertenecientes a la DIAN que deben actuar conforme a los conceptos vigentes expedidos por la entidad, ya que para ellos los conceptos son de obligatoria observancia. Lo anterior no significa que el contribuyente no pueda controvertir los conceptos de la DIAN, pues este tiene la opción de demandarlos en nulidad y controvertirlos en la vía judicial, donde la doctrina de la DIAN no es vinculante.

Ahora, el alcance de los conceptos emitidos por la DIAN para el contribuyente lo establece el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 que expresa:

ARTICULO 264. Los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos. Durante el tiempo en que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias. Cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por ella deberá publicarlo (Ley 223, 1995, artículo 264).

Esta disposición fue declarada como constitucional por la Corte, en la Sentencia C-487 del 26 de septiembre de 1996, en la cual expresó lo siguiente:

La norma acusada, es una forma de autorregulación o autodisposición de la administración tributaria, que en lugar de censura más bien merece el reconocimiento de la Corte, porque materializa el deber que se postula frente a quien formula su opinión o interpretación oficial con respecto a la ley, de limitarse en el ejercicio del poder administrativo, en el sentido de ser el primer obligado a acatarla o a respetarla. Con este alcance debe entenderse el aparte normativo acusado, cuando advierte que durante el tiempo en que los referidos conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo, no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias (Corte Constitucional, Sentencia C-487, 1996).

La interpretación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995 implica que los contribuyentes pueden actuar apoyándose en los conceptos de la DIAN expedidos por la Subdirección Jurídica, tanto en sede administrativa como en sede judicial. Estos conceptos constituyen criterio auxiliar de interpretación de la ley, y son actos o decisiones administrativas que no afectan la esfera jurídica de los contribuyentes relacionados con la imposición de obligaciones o derechos no establecidos en la ley. Ahora, cuando los conceptos tengan un alcance normativo al establecer obligaciones o derechos no establecidos en la ley, y dado el carácter obligatorio en su aplicación para los funcionarios Administración, podrán ser demandados en sede judicial.

Ahora que se ha descrito el alcance de los conceptos de la DIAN, tanto para los empleados públicos de la DIAN como para el contribuyente, se pasa a presentar los argumentos sustraídos de los conceptos de la DIAN, con los cuales se construye a línea de interpretación de la DIAN acerca de la aplicación el principio de favorabilidad de las cargas en el derecho tributario.

En el Concepto 16559 de marzo 18 de 2002, la DIAN resuelve una consulta acerca de la aplicación de la Ley 488 de 1998 referente a la exención sobre indemnizaciones y bonificaciones derivadas de planes de retiro en entidades públicas. Se consultó a la DIAN si la exención aplicaba para los pagos realizados durante el año 1998, o solo aplicaba para los años 1999 y siguientes. La DIAN da la siguiente respuesta, para lo cual cambia la postura que presentada en el Concepto DIAN 530 de 1999)

Ahora bien, mediante Concepto 530 de 1999 se sostuvo por este despacho que la exención del Impuesto sobre la Renta por las sumas recibidas por concepto de indemnizaciones y bonificaciones en virtud de programas de retiro aplicaba a partir del 1o de enero de 1999, sin atender lo dispuesto en la Sentencia C-527 de 1996 proferida por la Corte Constitucional. Por las razones expuestas, se revoca el Concepto 530 de 1999 (DIAN, Concepto 16559, 2002).

El profesor Corredor (2011) interpreta que con el Concepto 16559 de 2002 se revoca el Concepto 530 de 1999, y la DIAN admite que los pagos realizados a partir del día siguiente de haber entrado en vigencia la ley son exentos, admitiendo que la norma se aplica en el mismo período de su entrada en vigencia en 1998 pero a partir del día siguiente, y revoca la posición que traía en el sentido que dichas normas solo aplicaban a partir de enero 1 de 1999. Por lo tanto se acepta la aplicación del principio de favorabilidad relacionado con los tributos de período.

En la Circular 09 de 2007, expedida por el Director General de la DIAN, interpreta que las normas de la Ley 1111 de 2006 que entró en vigencia el 27 de diciembre de ese año aplican a partir del año 2007. La siguiente es la cita:

Conforme con el artículo 338 de la Constitución Política, las leyes que regulen impuestos de período se aplican a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley. Como la Ley 1111 fue expedida el 27 de diciembre de 2006, las disposiciones por las cuales se reduce la tarifa del impuesto sobre la renta aplican a partir del año 2007. Igual ocurre con la derogatoria del artículo 260-11 del Estatuto Tributario, disposición que consagra la obligación de liquidar la sobretasa por el año gravable 2006, la cual no pierde vigencia para dicho año gravable., toda vez que los efectos de la derogatoria se dan a partir del año 2007 (DIAN, Circular 009, 2007).

Lo primero que hay que advertir es que esta circular no es un concepto DIAN de los reglados en el artículo 20 del Decreto 4048 modificado por el Decreto 1321 de 2011 artículo 10, ni de los referidos por la Ley 223 de 1995 en el artículo 264, pues la potestad para emitir conceptos la tiene la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, por lo tanto, no estamos ante un concepto de la DIAN. Lo cierto del caso es que el Director General de la DIAN no tiene en cuenta la aplicación del principio de favorabilidad. En palabras del profesor Corredor, en esta circular el Director General de la DIAN acoge el postulado de no aplicación inmediata de las normas favorables:

La Ley 1111 de 2006 estableció diversas modificaciones de contenido favorable a los contribuyentes. En enero 17 de 2007, la DIAN emite la Circular 09 por medio de la cual acoge el postulado de no aplicación inmediata de las normas favorables, pretextando ampararse en el artículo 338 de la carta. Esta circular, que goza de amparo de presunción de legalidad, está vigente y no conocemos demanda en su contra (Corredor, 2011, p. 73).

En el Concepto 009037 de marzo 20 de 2011, la DIAN acerca de la aplicación de un beneficio que concede la Ley 1429 de 2010 para el capital semilla, que por mandato de esta ley aplica en el mismo año 2010. La DIAN interpreta la aplicación inmediata de las normas favorables, en el mismo período en que estas han entrado en vigencia, la fundamentación para esta interpretación la toma de la Sentencia C-527 de 1996 de la Corte Constitucional.

Igualmente indicó en la citada sentencia: 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 al contribuyente, modificando las regulaciones en relación con período vencido 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 (DIAN, Concepto 009037, 2011).

Como se puede apreciar, en este concepto la DIAN acepta la aplicación del principio de favorabilidad de las cargas del derecho tributario, y lo hace apoyándose en la jurisprudencia de la Corte Constitucional al respecto, es decir, interpreta la DIAN de acuerdo con la Corte Constitucional que las normas favorables al contribuyente, tratándose de impuestos de período, aplican en el mismo período en que ha entrado en vigencia.

En el Concepto 057712 de agosto 4 de 2011, que trata acerca de la aplicación de las normas de la Ley 1450 de 2011 que aumentan la deducibilidad de las inversiones en planes de ciencia y tecnología. Interpreta la DIAN en este concepto que no procede la aplicación inmediata de normas relacionadas con Impuesto de Renta.

Así las cosas, a efectos de determinar la aplicabilidad de una nueva norma tributaria en materia del impuesto de renta, es preciso recordar que el período fiscal en materia de impuesto de renta y complementarios es el mismo calendario que comienza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre; razón por la cual, al tenor de la normativa constitucional citada, resulta clara la aplicabilidad de los artículos 36 y 37 de la Ley 1450 de 2011 a partir del período fiscal que comienza el primero de enero de 2012 (DIAN, Concepto 057712, 2011).

Como se puede apreciar, la DIAN desconoce la aplicación de principio de favorabilidad, indicando que las normas de Ley 1450 de 2011 aplican a partir del año siguiente de haber entrado en vigencia.

En parafraseando al profesor Corredor (2011) resulta curioso, por no decir sospechoso, el cambio de posición de la DIAN entre el Concepto 009037 de marzo 20 de 2011 y el Concepto 057712 de agosto 4 de 2011, pasando de reconocer la aplicación de las normas tributarias favorables al contribuyente en el mismo período de su entrada en vigencia, a reconocer que su aplicación se hace pero a partir del período siguiente al de su entrada en vigencia.

Como se puede apreciar la DIAN ignora la jurisprudencia constitucional al respecto del principio de favorabilidad en los tributos de período.

En el Concepto 077921 (10020108 – 877), de diciembre de 2012, la DIAN resuelve un interrogante referido al contenido y aplicación de los artículos 158-1 y 125 del Decreto 624 (Estatuto Tributario) de 1989.

Para dar respuesta a esta consulta acerca del contenido y aplicación del artículo 158-1, la DIAN invoca la Sentencia C-527 de la Corte Constitucional, pero no cita ningún apartado de esta, y con ello justifica la conclusión a la que llega en cuanto a que una nueva disposición en materia tributaria referente al Impuesto de Renta y Complementarios se comienza a aplicar a partir del período fiscal o gravable siguiente al del inicio de su entrada en vigencia. La cita es la siguiente:

Ahora bien, sobre la vigencia de la disposición transcrita este despacho ha enfatizado que de acuerdo a los artículos 363 y 338 de la Constitución Política, y la Sentencia C- 527 de la Corte Constitucional, una nueva norma tributaria en materia de renta y complementarios entra a aplicarse a partir del periodo fiscal siguiente al inicio de su vigencia, de donde resulta claro que teniendo en cuenta que el Artículo 36 de la Ley 1450 del 2011 esta norma empieza a ser aplicable a partir del periodo fiscal que comienza el primero de enero del 2012. (DIAN, Concepto 077921, 2012).

Lo anterior desconoce de plano la definición de la palabra período incluida en el inciso tercero del artículo 338 y contenida en la Sentencia C-527 de 1996, pues la Corte Constitucional por el contrario a lo afirmado en el Concepto en comentario, llega a la conclusión que la palabra *período* no está calificada con el adjetivo de *período fiscal* siguiente, sino que se refiere a que el período siguiente es el período siguiente a la entrada en vigencia de la ley, por lo que si el artículo 36 de la Ley 1450 del 2011 entra en vigencia en el año 2011, a partir del día siguiente comienza el periodo siguiente, y si este está dentro del año 2011 y la norma es una norma sustantiva que disminuye o elimina cargas tributaria, de acuerdo con la Sentencia C-527 de 1996 se puede aplicar en el mismo año 2011.

Para dar respuesta a la consulta acerca a la aplicación del artículo 125 del Decreto 624 (Estatuto Tributario) de 1989, la DIAN invoca el Concepto 016559 de 2002 ya comentado en este escrito:

En cuanto al período en que se aplican las normas favorables al contribuyente en materia del Impuesto sobre la Renta es pertinente tener en cuenta lo señalado en la Sentencia C-527 de 1996 de la H. Corte Constitucional frente a la cual puede consultarse lo expresado en la doctrina jurídica de la DIAN en el oficio 016559 de 2002, copia del cual se adjunta para su inmediata referencia (DIAN, Concepto 077921, 2012).

Por lo tanto la DIAN en esta parte del concepto da a entender que si la norma es una norma sustantiva referente a los elementos estructurales de un impuesto de periodo y disminuya o elimina las cargas tributarias si se puede aplicar en el mismo período en que entró en vigencia a partir del día siguiente, como ya se dijo el profesor Corredor (2011) interpreta que el Concepto 16559 de 2002 revoca el Concepto 530 de 1999, y la DIAN admite que se aplique en el mismo período de su entrada en vigencia en 1998 pero a partir del día siguiente, y termina cambiando la posición que traía, en el sentido que dichas normas solo aplicaban a partir de enero 1 de 1999.

Como se puede apreciar, este es un concepto bastante extraño, toda vez que en el mismo se tienen dos respuestas contradictorias, en una se niega la aplicación del principio de favorabilidad de las cargas del derecho tributario y la otra se acepta la aplicación del principio de favorabilidad de las cargas del derecho tributario.

En el Concepto 045336 de julio 23 de 2013, la DIAN resuelve el siguiente interrogante:

¿Cuál es la tarifa aplicable a las personas jurídicas para el año gravable 2012 por concepto de ganancia ocasional por activos omitidos y pasivos inexistentes consagrada en el párrafo transitorio del artículo 239-1 del Estatuto Tributario, párrafo adicionado por el artículo 163 de la Ley 1607 de 2012? (DIAN, Concepto 045336, 2013).

El interrogante se va a resolver en el sentido de desconocer la tarifa más favorable al contribuyente, basándose en una interpretación literal de los artículos 338 y 363 constitucionales.

La aplicación de la tarifa del impuesto de ganancias ocasionales al 10% a partir del año gravable 2013 se ciñe a lo señalado en el artículo 363 de la Constitución Política, el cual establece de manera clara que las leyes tributarias no se aplican con retroactividad. Igualmente el artículo 338 Superior consagra que tratándose de leyes que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, solo pueden aplicarse a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley (DIAN, Concepto 045336, 2013).

Dice la DIAN que la Corte Constitucional, tratándose de tributos, ha permitido que normas que han entrado en vigencia en un periodo fiscal, se apliquen en el mismo periodo de su entrada en vigencia, con el fin de evitar que al contribuyente se le aumente su tributación. Pero que tratándose del caso del artículo 163 de la Ley 1607 de 2012 no se puede aplicar. Argumenta la DIAN que los artículos 239-1 y 163 de la Ley 1607 de 2012 del Decreto 624 (Estatuto Tributario) de 1989, han consagrado la posibilidad de incluir tanto activos omitidos como pasivos inexistentes sin generar renta por comparación patrimonial, ya sea como renta líquida gravable o como ganancia ocasional. Indica la DIAN en este concepto, que por esa razón no se está frente a normas que aumenten las cargas tributarias al contribuyente sobre las cuales deba aplicarse el principio de favorabilidad. Argumento que resulta bastante extraño, ya que desconoce toda la línea jurisprudencial de la Corte Constitucional que es el máximo tribunal constitucional e intérprete natural de la Constitución, pues estamos ante una norma favorable al contribuyente que disminuye cargas tributarias, y en este caso, la menor carga la genera una menor tarifa.

La DIAN en este concepto desconoce que estamos ante una norma favorable al contribuyente, y que por ser una norma derogatoria aplica a todo el período 2012, pero lo que resulta verdaderamente extraño, es la forma de interpretar que en este caso no aplica el principio de favorabilidad establecido en la doctrina de la Corte Constitucional porque en este caso se trata, dice la DIAN, de una norma que no aumenta las cargas al contri-

buyente, ignorando que la norma establece una tarifa más favorable que implica que se reducen sus cargas tributarias.

En el Concepto 056878 de 9 de septiembre de 2013, la DIAN resuelve una consulta relativa a la procedencia de la deducción establecida en el artículo 158-1 del Decreto 624 (Estatuto Tributario) de 1989, deducción que fue modificada por el artículo 192 de la Ley 1607 de 2012. Se trata de si la inversión realizada a través de programas de becas de instituciones aprobadas por el MEN (Ministerio de Educación Nacional) gozan de la deducción, o si para que proceda esta está condicionada a la expedición del Decreto Reglamentario.

Al dar respuesta a la consulta, la DIAN en relación con la vigencia de las normas tributarias, remite al Concepto 016559 de 2002 y el Oficio 077921 de 2012 para indicar que constituyen doctrina vigente, conceptos que ya han sido comentados en este escrito:

Finalmente, en relación con la vigencia de las disposiciones tributarias, considerando que la doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se ha pronunciado en oportunidades anteriores en torno al tema, entre otras a del Concepto 016559 de 2002 y el Oficio 077927 de 2012, por constituir doctrina vigente, nos permitimos adjuntar copia para su conocimiento (DIAN, Concepto 056878, 2013).

Lo primero que se debe aclarar es que la DIAN cuando en el concepto en cometo (DIAN, Concepto 056878, 2013) cita el Oficio 077927 de 2012, hay un error de digitación, pues el oficio al que se hace referencia es el Oficio 077921 de 2012. Se recuerda que en estos dos conceptos citados por la DIAN en este concepto, en el primero indica Corredor (2011) que la DIAN interpreta que se admite la aplicación del principio de favorabilidad de las normas sustantivas relativas a los elementos estructurales del tributo en los impuestos de período, y de paso revoca el Concepto 530 de 1999. En el segundo concepto se indicó ya en este trabajo que es un concepto bastante extraño, ya que en él se dan dos respuestas contradictorias, en la primera niega la aplicación del principio de favorabilidad de las cargas en materia tributaria relativas a los elementos estructurales del tributo en los impuestos de período, y en la segunda acepta.

En el Concepto 057035 de septiembre 10 de 2013, la DIAN le da respuesta dos preguntas:

¿En vigencia de la Ley 1607 de 2012, cuyo artículo 111 (artículo 260-1 del Estatuto Tributario), eliminó para efectos de precios de transferencia la causal de vinculación económica consagrada en el numeral 9 del artículo 450 del Estatuto Tributario, puede la Administración Tributaria imputar cargos a un contribuyente con fundamento en dicha causal para hechos ocurridos con antelación a la expedición de la Ley 1607 de 2012?, y ¿En el caso planteado,

es aplicable el principio de favorabilidad consagrado en el numeral 3 del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, para extinguir la obligación tributaria? (DIAN, Concepto 057035, 2013).

La DIAN a la primera pregunta responde indicando que según el texto del artículo 338 constitucional, esa norma se debe aplicar en el período siguiente, es decir en el 2013. No analiza la DIAN que le preguntan si se pueden imputar cargos al contribuyente, e imputar cargos tiene sentido si están relacionados con una sanción, por lo que la respuesta a la pregunta debería estar relacionada con la interpretación del alcance del numeral 3 del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 en materia sancionatoria tributaria

A la segunda pregunta, referente a si en este caso se puede aplicar el principio de favorabilidad en materia tributaria establecido en el numeral 3 del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, relativa a la extinción de la obligación tributaria, a lo que la DIAN dice:

Al respecto es necesario precisar que los principios consagrados en el artículo 197 del Estatuto Tributario (sic), 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: (...)
(DIAN, Concepto 057035, 2013).

Se aprecia como la DIAN en este caso, al interpretar no hace el análisis relativo a lo redactado en el numeral 3 del artículo 197 de la Ley 1607, cuando establece que en materia sancionatoria tributaria se aplica la norma más favorable, así el hecho haya ocurrido en el pasado. La DIAN en este caso solo se limita a decir que el principio de favorabilidad establecido en el numeral 3 del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 aplica solamente en caso de sanciones, indicando que esta norma no tiene el alcance para que se inapliquen normas acerca de la determinación de impuestos, y menos para extinguir la obligación tributaria; es así como no se analiza si en este caso el régimen de precios de transferencia de la Ley 1607 de 2012 establece una sanción más beneficiosa, caso en el cual estaría dentro del presupuesto de la citada norma.

En el Concepto 018128 de junio 19 de 2015, la DIAN resuelve los siguientes interrogantes:

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 comentario 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? (DIAN, Concepto 018218, 2015).

Para resolver los interrogantes la DIAN cita una sentencia del Consejo de Estado del año 2007, Radicado 15584, magistrada ponente Ligia López Díaz, donde se manifiesta que: los artículos 338 y 363 constitucionales prohíben la retroactividad de la ley, donde el Consejo de Estado indica que en este caso las normas referenciadas no diferencian si se trata o no de normas favorable al contribuyente. Indica el Consejo de Estado que la ley aplicable es la vigente al comienzo periodo. Por lo tanto, las normas tributarias no se pueden aplicar retroactivamente, y tratándose de impuestos cuya base se forme en un período, solo se pueden aplicar a partir del periodo fiscal que inicie después de entrar en vigencia la ley. Por lo tanto, no es permitido aplicar ni inmediatamente ni retroactivamente la norma, cuando se trata de normas que afecten alguno de los elementos que estructurales de un impuesto cuya base se forma en un periodo, pues ello implicaría la violación de los artículos 338 y 363 constitucionales.

Luego la DIAN en el concepto en comentario cita el Oficio No. 057035 del 10 de septiembre de 2013 en el que se resolvió una consulta, acerca de si el principio de favorabilidad en materia sancionatoria tributaria consagrado en el numeral 3 del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, se podía aplicar para extinguir la obligación tributaria. A lo que la DIAN en el concepto 057035 del 10 de septiembre de 2013 respondió:

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) (DIAN, Concepto 18128, 2015).

Es así como la DIAN en este concepto confunde las dos acepciones que tiene el principio de favorabilidad en el derecho tributario, pues uno es el principio de favorabilidad referente a las sanciones, y otro es el principio de favorabilidad entendido como la aplicación en el mismo período fiscal de la entrada en vigencia de leyes, acuerdos y ordenanzas, que afectan elementos estructurales de tributos de período, produciendo una disminución o eliminación de las cargas tributarias.

Luego la DIAN en el concepto en comentario, cita la Sentencia C-878 de 2011 de la Corte Constitucional para indicar que en algunas ocasiones las altas cortes han permitido la aplicación del principio de favorabilidad del derecho tributario con cierta amplitud. La Corte Constitucional ha reconocido que si se pueden aplicar las normas más favorables en el mismo período de su entrada en vigencia, cuando se trate de modificaciones que resulten benéficas al contribuyente, para lo que cita la Sentencia C-527 de 1996 en la que dice 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, 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. Agrega que 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 (Corte constitucional, Sentencia C-527, 1996).

Luego la DIAN en el concepto en comento, sin hacer ningún análisis a la línea de la Corte Constitucional en la que esta corporación ha creado el principio de favorabilidad de las normas sustantivas que modifican la estructura de impuestos de período en materia, entendidas las normas sustantivas favorables como aquellas que disminuyen o eliminan las cargas tributarias, y solo referenciando una sentencia, la C-527 de 1996, de las que constituyen la línea jurisprudencial de la Corte Constitucional, indica que queda descartado la aplicación del principio de favorabilidad en el derecho tributario, salvo en lo correspondiente a las sanciones.

Es así como el interrogante lo resuelve la DIAN concluyendo que no acepta la aplicación inmediata de una norma que modifica alguno de los elementos estructurales de un impuesto de los denominados de periodo invocando el principio de favorabilidad. Indica la DIAN que, en el derecho tributario, el principio de favorabilidad aplica únicamente en materia sancionatoria. Afirma la DIAN que, por el contrario, la norma en comento es aplicable solo a partir del periodo fiscal o gravable siguiente al de su entrada en vigencia.

La DIAN en el Concepto 001947 de febrero de 2016, ratifica lo dicho en el concepto 018128 de junio 19 de 2015, donde se indica que el principio de favorabilidad no tiene aplicación en materia de normas sustantivas siendo solo aplicable en materia sancionatoria (DIAN, Concepto 001947, 2016).

Los anteriores conceptos conforman la línea jurisprudencial de la DIAN en relación con el principio de favorabilidad de las cargas en materia tributaria, los cuales se presentan en la tabla 3.

Como se puede apreciar de la línea de interpretación de la DIAN, que esta entidad del Estado no ha tratado en forma profunda el asunto relacionado con el principio de favorabilidad entendido como la aplicación en el mismo período fiscal de la entrada en vigencia de leyes, acuerdos y ordenanzas, que afectan elementos estructurales de tributos de período, produciendo una disminución o eliminación de las cargas tributarias. La falta de profundidad al tratar el tema consiste en que la DIAN ha tomado solamente fragmentos aislados de algunas sentencias de la Corte Constitucional, la mayoría de veces de la Sentencia C-527 de 1996, una ocasiones con la intención de aceptarlo y otras para negarlo, pero nunca ha hecho un estudio acerca de la posición de la Corte Constitucional acerca del tema.

Tabla 3
Línea de interpretación de la DIAN

¿Aplica el principio de favorabilidad de las cargas del derecho tributario?	
Sí	No
Concepto 16559 de marzo 18 de 2002	
	Circular 009 de 2007
Concepto 009037 de marzo 20 de 2011	
	Concepto 057712 de agosto 4 de 2011
Concepto 077921 (10020108 – 877) de diciembre de 2012	Concepto 077921 (10020108 – 877) de diciembre de 2012
	Concepto 045336 de julio 23 de 2013
Concepto 056878 de 9 de septiembre de 2013	Concepto 056878 de 9 de septiembre de 2013
	Concepto 057035 de septiembre 10 de 2013
	Concepto 018128 de junio 19 de 2015
	Concepto 001947 de febrero 10 de 2016

Fuente: elaboración propia

La posición de la DIAN con respecto a la acepción del principio de favorabilidad en comento no ha sido constante, al punto de admitir en algunas ocasiones la aplicación del principio en los términos de la Corte Constitucional, y en otras negarlo en los términos del Consejo de Estado. Incluso se han encontrado conceptos donde al mismo tiempo se acepta y se niega este principio como los conceptos 077921 (10020108 – 877) de 2012 y el 056878 de 2013.

En los conceptos de la DIAN encontrados y trabajados en este artículo, no se encontraron argumentos que se pueda decir son propios de la DIAN, siempre la DIAN ha recurrido a los argumentos presentados por el Consejo de Estado y la Corte Constitucional, ya sea para negar o aceptar la aplicación del principio, pero no ha sido contante en su interpretación.

4. Conclusiones

Para la Corte Constitucional el principio de favorabilidad de las cargas en materia tributaria si aplica, es más, el principio ha sido creado por esta corporación, como se puede apreciar en la línea jurisprudencial de esta corporación. Por el contrario, el Consejo de Estado ha sido de la posición de que este principio no tiene aplicación en lo que se refiere a las cargas tributarias, excepto su último pronunciamiento de 2016, en el que puede observarse que ha tenido en cuenta la posición de la Corte Constitucional.

En cuanto a la posición asumida por la DIAN, la conclusión a la que se llega después de presentar los conceptos, oficios y circulares donde esta entidad estatal se ha referido al principio de favorabilidad de los tributos de

período relacionado con las cargas en materia tributaria, es que la DIAN no ha tenido un criterio uniforme de interpretación y ha estado entre la posición del Consejo de Estado cuando esta corporación interpreta que el principio de favorabilidad de las cargas en materia tributaria no tiene aplicación en el derecho tributario; y la posición de la Corte Constitucional cuando esta corporación interpreta que si se aplica.

También se observa en la línea interpretativa de la DIAN, que se evidencia una inclinación hacia la línea de pensamiento del Consejo de Estado cuando esta corporación interpreta que el principio de favorabilidad de las cargas en materia tributaria no tiene aplicación en el derecho tributario, incluso en la directriz dictada de la Circular 009 de 2007 del Director General.

Ahora, se debe tener en cuenta que la *ratio decidendi* de las sentencias de la Corte Constitucional, de acuerdo con la Sentencia C-131 de 1993 obligan a los jueces en los mismos términos que obliga la ley de acuerdo con el artículo 230 de la Constitución, y que la jurisprudencia de la Corte Constitucional contenida en la *ratio decidendi* de sus sentencias no es criterio auxiliar, sino que vincula a los jueces en la misma forma que los vincula la ley, y que una sola sentencia de la Corte Constitucional sobre un tema hace línea jurisprudencial, en este orden de ideas tenemos que bien lejos está la DIAN de acatar los preceptos de la *ratio decidendi* bajo los cuales la Corte Constitucional ha creado, aplicado y mantenido vigente el principio de favorabilidad de las cargas en materia tributaria.

Por último, está el contribuyente, quien asume las consecuencias de este choque de trenes entre la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, lo que genera inseguridad jurídica con respecto al tema, pues en la mayoría de los casos el Consejo de Estado ha negado la aplicación del principio de favorabilidad de las cargas en materia tributaria, desconociendo el presente y la posición que ha asumido la Corte Constitucional en este tema. La DIAN también en la mayoría de los casos ha negado su aplicación, igualmente desconociendo el presente y la posición que ha asumido la Corte Constitucional.

Lo anterior muestra que hay una contradicción entre las altas cortes, y que el perjudicado es el contribuyente que queda en medio de la inseguridad jurídica que se genera al alrededor de este tema, pues aunque el principio existe y está en la línea jurisprudencial de la Corte Constitucional, el Consejo de Estado lo ha desconocido, y la DIAN también en sus conceptos lo ha desconocido, una vez apoyándose en el Consejo de Estado, y otras, haciendo una mala interpretación de las sentencias de la Corte Constitucional con el fin de negar su aplicación.

Referencias

Ariza, C. (2012). La ductilidad de los principios constitucionales en materia tributaria, *Revista Estudios de Derecho de la Universidad de Antioquia*, volumen 69, (153), Medellín: Universidad de Antioquia, págs. 287-314.

Bravo, J. (2000) *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*. 3a. ed. Santafé D.C.: Ed. Legis Editores S.A.

Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [Magistrada Ponente: Dra. Consuelo Sarria Olcos], Radicado 4710, 15 de octubre de 1993.

Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [Magistrado Ponente: Delio Gómez Leyva], Radicado 8036, 7 de febrero de 1997.

Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [Magistrado Ponente: German Ayala Mantilla], Radicado 8331, 17 de abril de 1998.

Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [Magistrado Ponente: German Ayala Mantilla], Radicado 9907, 19 de junio de 2000.

Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [Magistrado Ponente: Daniel Manrique Guzmán], Radicado 10445, 7 de diciembre de 2000.

Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [Magistrada Ponente: María Inés Ortiz Barbosa], Radicado 14897, 3 de agosto de 2006.

Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [Magistrada Ponente: María Inés Ortiz Barbosa], Radicado 15177, 26 de octubre de 2006.

Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [Magistrada Ponente: Ligia López Díaz], Radicado 15503, 13 de septiembre de 2007.

Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [Magistrada Ponente: Ligia López Díaz], Radicado 15584, 21 de noviembre de 2007.

Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [Magistrada Ponente: Héctor J. Romero Díaz], Radicado 16016, 31 de julio de 2009.

Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [Magistrada Ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas], Radicado 16665, 26 de octubre de 2009.

Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [Magistrada Ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia], Radicado 16928, 26 de noviembre de 2009.

Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [Magistrada Ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia], Radicado 17146, 4 de febrero de 2010.

Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [Magistrada Ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas], Radicado 16534, 12 de mayo de 2010.

Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [Magistrada Ponente: William Giraldo Giraldo], Radicado 16427, 17 de junio de 2010.

Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [Magistrada Ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas], Radicado 16337, 11 de marzo de 2010.

Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [Magistrada Ponente: Carmen Teresa Ortiz], Radicado 17443, 3 de marzo de 2011.

Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [Magistrada Ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia], Radicado 19649, 6 de marzo de 2014.

Consejo de Estado, sala de lo Contencioso administrativo, Sección Cuarta, [Magistrada Ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas], Radicado 22421, 7 de diciembre de 2016.

Constitución Política de Colombia 1991, Gaceta Constitucional No. 116, Santafé de Bogotá, Colombia, 20 de julio de 1991.

Corredor, J. O. (2011). Aplicación de normas tributarias favorables: visión panorámica desde la Corte, el Consejo de Estado y la DIAN, *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, (65), Bogotá D.C.: I.C.D.T., págs. 49-80.

Corte Constitucional, [Magistrado sustanciador: Alejandro Martínez Caballero], Sentencia C-131, 1 de abril de 1993.

Corte Constitucional, [Magistrado sustanciador: Antonio Barrera Carbonell], Sentencia C-487, 26 de septiembre de 1996.

Corte Constitucional, [Magistrado sustanciador: Jorge Arango Mejía], Sentencia C-527, 10 de abril de 1996.

Corte Constitucional, [Magistrado sustanciador: José Gregorio Hernández Galindo], Sentencia C-185, 10 de abril de 1997.

Corte Constitucional, [Magistrado sustanciador: Antonio Barrera Carbonell], Sentencia C-006, 22 de enero de 1998.

Corte Constitucional, [Magistrado sustanciador: José Gregorio Hernández Galindo], Sentencia C-063, 5 de marzo de 1998.

Corte Constitucional, [Magistrado sustanciador: Carlos Gaviria Díaz], Sentencia C-926, 19 de julio de 2000.

Corte Constitucional, [Magistrado sustanciador: Marco Gerardo Monroy Cabra], Sentencia C-619, 14 de junio de 2001.

Corte Constitucional, [Magistrado sustanciador: Clara Inés Vargas Hernández], Sentencia C-806, de 1 de agosto de 2001.

Corte Constitucional, [Magistrado sustanciador: Clara Inés Vargas Hernández], Sentencia C-1251, 28 de noviembre 2001.

Corte Constitucional, [Magistrado sustanciador: Manuel José Cepeda Espinosa], Sentencia C-809, 3 de octubre de 2007.

Corte Constitucional, [Magistrado sustanciador: Jaime Araújo Rentería], Sentencia C-952, 14 de noviembre de 2007.

Corte Constitucional, [Magistrado sustanciador: Juan Carlos Henao Pérez], Sentencia C-430, 1 de julio de 2009.

Corte Constitucional, [Magistrado sustanciador: Gabriel Eduardo Mendoza Martelo], Sentencia C-686, 19 de septiembre de 2011.

Corte Constitucional, [Magistrado sustanciador: Juan Carlos Henao Pérez], Sentencia C-878, 22 de noviembre de 2011.

Corte Constitucional, [Magistrado sustanciador: JorgelánPalacioPalacio], Sentencia C-785, 20 de octubre de 2012.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, Circular General N° 1 de 21 de julio de 1982.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, Circular 009 de 17 de enero de 2007.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, Concepto 16559 de 18 de Marzo de 2002.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, Concepto 009037 de 3 de Marzo de 2011.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, Concepto 057712 de 4 de agosto de 2011.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, Concepto 077921 de 13 de diciembre de 2012.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, Concepto 045336 de 23 de julio de 2013.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, Concepto 056878 de 9 de septiembre de 2013.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, Concepto 057035 de 10 de septiembre de 2013.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, Concepto 018128 de 18 de junio de 2015.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, Concepto 001947 de 10 de febrero de 2016.

Decreto 4048 de 2008. Presidencia de la República, Santafé de Bogotá, Colombia, Diario Oficial No. 47.150 de 22 de octubre de 2008.

Decreto 1321 de 2011. Presidencia de la República, Santafé de Bogotá, Colombia, Diario Oficial No. 48.053 de 27 de abril de 2011.

Decreto 624 (Estatuto Tributario) de 1989, Presidencia de la República, Santafé de Bogotá, Colombia, Diario Oficial 38756 de marzo 30 de 1989.

Lewin, A. (2002). La jurisprudencia de la Corte Constitucional en materia tributaria y su incidencia en la jurisprudencia del Consejo de Estado, *Revista de Derecho*

de Derecho Público, (15), Bogotá D.C.: Universidad de los Andes, págs. 49-125.

Ley 223 de 1995. Diario Oficial No. 42.160, Santafé de Bogotá, Colombia, 22 de diciembre de 1995.

Ley 1607 de 2012. Diario Oficial No. 48.655, Santafé de Bogotá, Colombia, 26 de diciembre de 2012.

Ley 1819 de 2016. Diario Oficial No. 50.101, Santafé de Bogotá, Colombia, diciembre 29 de 2016,

Restrepo, C. (2015). El Principio de favorabilidad de las normas sustantivas en materia tributaria. Choque de trenes entre la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, *Revista Cuadernos de Contabilidad*, Vol. 16, N°. 41, 2015, Bogotá D.C.: Universidad Javeriana, págs. 429-456.