



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero sustanciador: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Bogotá, siete (7) de diciembre de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 110010327000201600020-00 (22421)
Demandante: María Catalina Plazas Molina y Mauricio Plazas Vega
Demandado: UAE DIAN
Asunto: Medio de control de nulidad
Régimen: Ley 1437

AUTO QUE RESUELVE SOLICITUD DE MEDIDA CAUTELAR

El despacho resuelve la medida cautelar de suspensión provisional solicitada por los demandantes en el proceso de la referencia, una vez surtido el traslado ordenado por el inciso segundo del artículo 233 de la Ley 1437 de 2011.

1. ANTECEDENTES

1. El 28 de marzo de 2016, en ejercicio del medio de control de nulidad previsto en el artículo 137 de la Ley 1437 de 2011, los ciudadanos María Catalina Plazas Molina y Mauricio Plazas Vega, solicitaron la nulidad del Concepto 018128 del 19 de junio 2015, expedido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

–DIAN–. Con la demanda, además, pidieron decretar la medida cautelar de suspensión provisional de los efectos del acto impugnado.

2. El 5 de julio de 2016, la Sección Cuarta del Consejo de Estado admitió la demanda interpuesta contra el Concepto 018128 del 19 de junio 2015. En la misma fecha, dispuso correr traslado a la DIAN para que se pronunciara sobre la medida cautelar solicitada por los demandantes.

1.1. La demanda

Los demandantes solicitan que se decrete la nulidad del Concepto 018128 del 19 de junio de 2015, expedido por el Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN.

1.1.1. El concepto objeto de la solicitud de la medida cautelar

El acto demandado, y que solicita suspender, establece:

**CONCEPTO N° 018128
19-06-2015
DIAN**

*Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina
100208221- 00793
Bogotá D.C.*

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

Tema Procedimiento Tributario

Descriptores Aplicación de la Ley en el Tiempo

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

Atento saludo Doctor Vargas Cifuentes.

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

Problema jurídico

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

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

Tesis jurídica

No es de recibo la aplicación inmediata de una norma que modifica alguno de los elementos constitutivos de un impuesto de período alegándose el principio de favorabilidad, pues en derecho tributario éste únicamente es predicable en materia sancionatoria. Por el contrario, la modificación legal en comento sólo es aplicable a partir del período fiscal siguiente a la fecha de su promulgación en aras de los principios constitucionales de legalidad e irretroactividad.

Interpretación jurídica

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

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

(…)

(…) Como ha señalado la Sala en ocasiones anteriores, **no es posible la aplicación inmediata, ni la aplicación retroactiva de normas que afecten alguno de los elementos que estructuran impuesto de período**, pues ello implicaría la vulneración de las normas constitucionales ya mencionadas, disposiciones que precisamente procuran que los hechos ya formalizados jurídicamente y los que se encuentran en curso al momento de expedición de una ley, no se vean afectados por los cambios, **en aras de la seguridad jurídica y de que haya certeza de las regulaciones de la obligación tributaria, previamente a la causación del impuesto (Principio de legalidad).** (…)

Los artículos 338 y 363 de la Carta Política proscriben de manera categórica la retroactividad de la ley, **sin diferenciar si son o no favorables al contribuyente.** La ley aplicable es la vigente al inicio del período.

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

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

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

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

'Si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad, 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 del contribuyente, modificando las regulaciones en relación con períodos vencidos o en curso. La razón de la prohibición es elemental: El que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe'

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

Empero, en éste último caso, si bien es cierto que "es la Corte Constitucional el

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

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

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

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

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

Atentamente,

YUMER YOEL AGUILAR VARGAS

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

1.1.2. Normas violadas

Los demandantes invocaron como normas violadas las siguientes:

- Constitución Política: artículos 6, 121, 230 y 338.

- Ley 153 de 1887: artículo 4.
- Ley 270 de 2006: artículo 48.
- Ley 1607 de 2012: artículo 197.

1.1.3. El concepto de la violación

Los demandantes desarrollaron el concepto de la violación en los términos que se reseñan a continuación:

a) Desacato de la interpretación autorizada que ha dado la Corte Constitucional al inciso tercero del artículo 338 de la Constitución Política.

Dijeron que en desarrollo de los artículos 241 de la Constitución Política y 48 de la Ley 270 de 1996 –Estatutaria de la Administración de Justicia–, la Corte Constitucional ha interpretado el sentido del inciso tercero del artículo 338 superior y ha estructurado una línea jurisprudencial que es de obligatorio cumplimiento para todos los operadores jurídicos.

Que, según la interpretación de la Corte Constitucional, el tercer inciso del artículo 338 de la Constitución Política debe ser entendido en el sentido de que la leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos en un periodo determinado, y que no sean desfavorables al contribuyente, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva norma.

Agregaron que la Corte Constitucional ha precisado que el artículo 338 de la Constitución Política es una disposición garantista que se incluyó en la norma superior con el objeto de proteger al contribuyente, por lo que la limitación en la aplicación de la ley en el tiempo tiene sentido cuando conlleva una situación más gravosa para el contribuyente respecto de la que regía antes de su entrada en vigencia de la disposición correspondiente.

Que, en consecuencia, si la norma que se agrega al ordenamiento jurídico establece un tratamiento más favorable para el contribuyente debe ser aplicada desde el mismo periodo en el que la disposición entra en vigencia.

Para sustentar lo anterior se remitieron a las sentencias C-257 de 1996, C-185 de 1997, C-006 de 1998, C-926 de 1998, C-1251 de 2001, C-430 de 2009, C-686 de 2011, C-878 de 2011 y C-785 de 2012.

Señalaron que de las anteriores providencias se advertía que la Corte Constitucional ha precisado en reiteradas oportunidades el alcance del tercer inciso del artículo 338 de la Constitución Política en el sentido de que la limitación en el tiempo que prevé la norma constitucional únicamente tiene aplicación cuando las modificaciones hagan más gravosa la situación del contribuyente pero, en ningún caso, respecto de las situaciones favorables.

Lo anterior, señalaron, en razón a que la limitación del artículo 338 de la Constitución Política es una garantía para el contribuyente, encaminada a impedir que se aumenten las cargas tributarias con la modificación de regulaciones que afecten periodos vencidos o en curso. Que, por tanto, la aplicación de la limitación no tenía sentido cuando la norma no establece una mayor carga sino que, por el contrario, beneficia al contribuyente.

b) Desconocimiento del precedente constitucional. Violación de los artículos 48 de la Ley 270 de 1996, 4 de la Ley 158 de 1887 y 6, 211 y 230 de la Constitución Política.

Dijeron que de conformidad con el artículo 48 de Ley 270 de 1996, la Corte Constitucional tiene a cargo la interpretación con autoridad de la Constitución Política, interpretación que es obligatoria para las autoridades administrativas.

Que, por tanto, proponer interpretaciones alternativas a la Constitución Política, que no se ajusten al entendimiento que de esta ha fijado por la Corte Constitucional, como en efecto lo hace la DIAN en el acto administrativo que se demanda, viola el artículo 48 de la Ley 270.

Agregaron que según el artículo 4 de la Ley 153 de 1887, la doctrina constitucional es norma para interpretar las leyes, por lo que solo son admisibles las interpretaciones que estén acorde con la doctrina constitucional que sobre un asunto en particular se haya fijado.

Señalaron que como se explicó en acápite anterior, el concepto demandado desconoce el precedente fijado por la Corte Constitucional en relación con el alcance del artículo 338 de la Constitución Política, en desmedro de lo estipulado en los artículos 48 de la Ley 270 y 4 de la Ley 153 de 1887.

Advirtieron que, además, el acto demandado transgrede los artículos 6, 121 y 230 de la Constitución Política por cuanto desconoce que el precedente, como lo ha precisado la Corte Constitucional –entre otras en la sentencia C-593 de 2011– es obligatorio y vinculante para todas las autoridades administrativas.

c) Desconocimiento de la jurisprudencia del Consejo de Estado

Los demandantes advirtieron que el concepto demandado dice estar fundado en una sentencia del Consejo de Estado, dictada el 21 de noviembre de 2007, en la que esa corporación sostuvo que no es procedente la aplicación inmediata de las normas que modifican elementos de los impuestos de periodo aun cuando resulten favorables al contribuyente.

Que, sin embargo, con posterioridad a la providencia antes referida, el Consejo de Estado varió el criterio inicialmente acogido para, en su lugar, aceptar la aplicación inmediata de las normas que modifican impuestos de periodo cuando estas son favorables al contribuyente, conforme lo ha precisado la Corte Constitucional. Para

el efecto, se remitieron a la sentencia del 3 de marzo de 2011 (Exp. 17443), reiterada en fallos del 7 de abril y 19 de mayo de 2011 (Exp. 17315 y 17371).

d) Violación del numeral 3º del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012

Señalaron que la DIAN reconoce la existencia de jurisprudencia de la Corte Constitucional en la que se ha admitido la aplicación inmediata de normas que son favorables al contribuyente, pero que desconoce su eficacia bajo el argumento de que esos fallos fueron dictados en un época en que no había claridad sobre la inaplicabilidad del principio de favorabilidad en materia tributaria. Que, según la administración, esa situación que fue superada por la Ley 1607 de 2012 que limitó el principio en cuestión a las sanciones.

Dijeron que contrario a lo manifestado por la DIAN en el concepto demandado, no es cierto que el artículo 197 de la Ley 1607 haya limitado el principio de favorabilidad, en el ámbito tributario, a las sanciones.

Que, en lugar de esto, la norma en cuestión se limitó a precisar que en materia sancionatoria la ley favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de manera preferente a la desfavorable. Que, en todo caso, esa precisión no contradice la jurisprudencia sentada por la Corte Constitucional en relación con el alcance del artículo 338 de la Constitución Política.

Por último, hicieron referencia a algunos apartes de la doctrina y la jurisprudencia extranjera, referidas a la retroactividad y a la retrospectividad de la ley tributaria, que a su juicio, resultaban pertinentes para demostrar la razonabilidad de la interpretación que del último inciso del artículo 338 de la Constitución Política ha hecho la Corte Constitucional en las sentencias referidas en el primer acápite del concepto de la violación.

1.2. La solicitud de la medida cautelar de suspensión provisional

Los demandantes solicitaron como medida cautelar decretar la suspensión provisional de los efectos del Concepto 018128 del 19 de junio de 2015. Para sustentar la cautela, los demandantes se remitieron a los argumentos expuestos en el concepto de la violación al que previamente se hizo referencia.

Agregaron que la DIAN, con la expedición del Concepto 018128 del 19 de junio de 2015, excedió el ejercicio de la potestad reglamentaria al interpretar normas que ya contaban con la interpretación autorizada de la Corte Constitucional.

Advirtieron que la DIAN solo está facultada para pronunciarse sobre la normativa tributaria vigente y que, por esa razón, no puede desconocer la interpretación, que con autoridad, hace la corte constitucional.

1.3. El traslado de la solicitud de la medida cautelar de suspensión provisional

Mediante auto del 5 de julio de 2016 se ordenó el traslado a la DIAN de la solicitud de la medida cautelar de suspensión provisional del Concepto 018128 del 19 de junio de 2015, de conformidad con lo previsto en el artículo 233 de la Ley 1437.

1.4. Oposición a la medida cautelar

La DIAN se opuso a la medida cautelar solicitada por los demandantes y, para el efecto, expuso las razones que se resumen a continuación.

En primer lugar, dijo que la medida cautelar de suspensión provisional del acto acusado no era procedente porque no estaban acreditados los presupuestos previstos en los artículos 230 y 231 de Ley 1437 para decretar la cautela solicitada. Advirtió que según el artículo 230 *ibídem*, para que proceda la medida cautelar de suspensión provisional de un acto administrativo es necesario que la transgresión

de las normas invocadas como violadas sea ostensible, es decir, que se verifique de la simple comparación entre estas y los actos acusados o del estudio de las pruebas allegadas con la petición.

Agregó que los demandantes no probaron que el acto demandado viole alguna norma superior pues, en la solicitud de la medida cautelar no invocaron ninguna disposición como violada y que, en lugar de esto, se limitaron a manifestar su inconformidad con el concepto objeto de la controversia.

De otra parte, dijo que en el evento en que el Consejo de Estado decidiera estudiar la procedencia de la medida cautelar, esta no era procedente por las razones de fondo que en seguida se reseñan.

Advirtió que, contrario a lo señalado por los demandantes, según el Decreto 1321 de 2008, la DIAN está facultada para expedir conceptos que tengan como propósito absolver consultas que estén relacionadas con la interpretación y la aplicación de normas tributarias nacionales. Que, de esa manera, no tenía sustento el alegato formulado en la solicitud de la medida cautelar referido a una presunta extralimitación en el ejercicio de las funciones de la entidad demandada.

Sobre el presunto desconocimiento del artículo 338 de la Constitución Política, sostuvo que la prohibición referida a que las normas que modifiquen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciada la vigencia de la disposición legal correspondiente, aun cuando sea más favorable, tiene sustento en el deber de solidaridad de los contribuyentes pues los impuestos no constituyen un castigo.

Agregó que el principio de favorabilidad solo tiene aplicación en derecho sancionador y que las cargas fiscales no pueden equipararse a un agravio o a un castigo en tanto que tienen como finalidad el bien común.

Advirtió que, en todo caso, el numeral 3 del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 precisó que el principio de favorabilidad, del que se predica la aplicación inmediata de una norma, solo se aplica en materia sancionatoria.

En relación con la violación del artículo 48 de la Ley 270, dijo que esa norma estaba referida a la jurisdicción constitucional y que, por esa razón, no era aplicable al presente caso en el que se discute la legalidad de un acto administrativo, esto es, una controversia que compete a la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

Por último, frente a la violación del artículo 4 de Ley 153 de 1887, dijo que, contrario a lo alegado por los demandantes, el concepto atacado tiene sustento en la jurisprudencia del Consejo de Estado.

2. CONSIDERACIONES

2.2. Problema jurídico

Conforme con el alegato de las partes, le corresponde a la Sala unitaria decidir si suspende los efectos del Concepto 018128 del 19 de junio de 2015, expedido por la DIAN, por presunta violación de los artículos 6, 121, 230 y 338 de la Carta Política, 4 de la Ley 153 de 1887, 48 de la Ley 270 de 2006 y 197 de la Ley 1607 de 2012.

Los demandantes alegan que el concepto demandado desconoce el precedente judicial de la Corte Constitucional sobre la interpretación del inciso segundo del artículo 338 de la Constitución Política, según el cual, **las normas que regulen impuestos de periodo son aplicables de manera inmediata cuando favorecen al contribuyente.** Para el efecto citó las sentencias que el Concepto demandado

desconocería. Y también citó otras del Consejo de Estado que sustentarían la misma posición.

La DIAN, en cambio, señala que el denominado principio de favorabilidad, que sería el que permitiría la aplicación inmediata de las normas tributarias, solo tiene cabida en materia sancionatoria, y que como los tributos no constituyen una penalidad o una sanción, las disposiciones que regulen impuestos o contribuciones de periodo se aplican de conformidad con la regla prevista en el último inciso del artículo 338 de la Constitución Política, es decir, a partir del periodo o ejercicio siguiente. Que esa es, precisamente, la posición del Consejo de Estado y que así lo establece de manera expresa el artículo 197 de la Ley 1607.

La Sala Unitaria considera que ha lugar a suspender el concepto 018128 del 19 de junio de 2015 de la DIAN, por las siguientes razones:

2.1 De las medidas cautelares

El artículo 238 de la Constitución Política dispone que la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo puede suspender provisionalmente los efectos de cualquier acto administrativo susceptible de ser impugnado por vía judicial, por los motivos y por los requisitos que establece la ley.

En concordancia con la norma constitucional, el artículo 229 de la Ley 1437¹ establece que el juez o magistrado ponente, a petición de parte, debidamente sustentada, puede decretar no solamente la suspensión provisional de los efectos de los actos administrativos sino las medidas cautelares que considere necesarias para proteger y garantizar, provisionalmente, el objeto del proceso y la efectividad de la sentencia.

¹ **ARTÍCULO 229. PROCEDENCIA DE MEDIDAS CAUTELARES.** En todos los procesos declarativos que se adelanten ante esta jurisdicción, antes de ser notificado, el auto admisorio de la demanda o en cualquier estado del proceso, a petición de parte, debidamente sustentada, podrá el Juez o Magistrado Ponente decretar, en providencia motivada, las medidas cautelares que considere necesarias para proteger y garantizar, provisionalmente, el objeto del proceso y la efectividad de la sentencia, de acuerdo con lo regulado en el presente capítulo.

La decisión sobre la medida cautelar no implica prejuzgamiento.

Entre las medidas cautelares que pueden ser decretadas por el juez o el magistrado ponente, el artículo 230 de la Ley 1437² prevé la suspensión provisional de los efectos del acto administrativo demandado.

Por su parte, el artículo 231 de la Ley 1437 señala que la suspensión provisional de los efectos de un acto administrativo procede por la violación de las normas invocadas como violadas en la demanda o en la solicitud que se presente en escrito separado, cuando tal violación surja del análisis del acto administrativo y de su confrontación con las normas invocadas como violadas o del estudio de las pruebas allegadas con la solicitud.

Dicho de otra manera, la medida cautelar procede cuando la transgresión de las normas invocadas como violadas surja: **i)** del análisis del acto demandado y de su confrontación con las normas superiores que se alegan como violadas o **ii)** del estudio de las pruebas allegadas con la solicitud.

2.2.1 El caso concreto

² **ARTÍCULO 230. CONTENIDO Y ALCANCE DE LAS MEDIDAS CAUTELARES.** Las medidas cautelares podrán ser preventivas, conservativas, anticipativas o de suspensión, y deberán tener relación directa y necesaria con las pretensiones de la demanda. Para el efecto, el Juez o Magistrado Ponente podrá decretar una o varias de las siguientes medidas:

1. Ordenar que se mantenga la situación, o que se restablezca al estado en que se encontraba antes de la conducta vulnerante o amenazante, cuando fuere posible.
2. Suspender un procedimiento o actuación administrativa, inclusive de carácter contractual. A esta medida solo acudirá el Juez o Magistrado Ponente cuando no exista otra posibilidad de conjurar o superar la situación que dé lugar a su adopción y, en todo caso, en cuanto ello fuere posible el Juez o Magistrado Ponente indicará las condiciones o señalará las pautas que deba observar la parte demandada para que pueda reanudar el procedimiento o actuación sobre la cual recaiga la medida
3. Suspender provisionalmente los efectos de un acto administrativo.
4. Ordenar la adopción de una decisión administrativa, o la realización o demolición de una obra con el objeto de evitar o prevenir un perjuicio o la agravación de sus efectos.
5. Impartir órdenes o imponerle a cualquiera de las partes del proceso obligaciones de hacer o no hacer.

PARÁGRAFO. Si la medida cautelar implica el ejercicio de una facultad que comporte elementos de índole discrecional, el Juez o Magistrado Ponente no podrá sustituir a la autoridad competente en la adopción de la decisión correspondiente, sino que deberá limitarse a ordenar su adopción dentro del plazo que fije para el efecto en atención a la urgencia o necesidad de la medida y siempre con arreglo a los límites y criterios establecidos para ello en el ordenamiento vigente.

La Sala Unitaria decide suspender provisionalmente el Concepto 018128 del 19 de junio 2015, cuyo problema jurídico y tesis dicen lo siguiente:

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

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

Tesis jurídica

No es de recibo la aplicación inmediata de una norma que modifica alguno de los elementos constitutivos de un impuesto de período alegándose el principio de favorabilidad, pues en derecho tributario éste únicamente es predicable en materia sancionatoria. Por el contrario, la modificación legal en comento sólo es aplicable a partir del período fiscal siguiente a la fecha de su promulgación en aras de los principios constitucionales de legalidad e irretroactividad.

La suspensión provisional se fundamenta en el hecho cierto de que la Corte Constitucional ha interpretado el inciso segundo del artículo 338 de la Carta Política en el sentido de decir que **las normas que regulen tributos de periodo rigen a partir de periodo siguiente al de la entrada en vigencia de la disposición correspondiente a menos que establezcan beneficios o tratos que resulten favorables al contribuyente. En estos casos, para la Corte, tales normas rigen a partir de su publicación, esto es, de manera inmediata, con sujeción a los principios de justicia y equidad.**

Se citan como ejemplo, las siguientes sentencias:

NORMA DEMANDADA	SENTENCIA Y SENTIDO DEL FALLO	OBITER DICTA
<p>Ley 223 de 1995.ART. 249. Descuento por donaciones. <u>A partir de la vigencia de la presente ley</u>, los contribuyentes del impuesto sobre la renta podrán descontar del impuesto sobre la renta y complementarios a su cargo, el 60% de las donaciones que hayan efectuado durante el año gravable a las universidades públicas o privadas, aprobadas por el Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior, Icfes, que sean entidades sin ánimo de lucro.</p>	<p>C-527/ 1996. Exequible aparte subrayado</p>	<p>...la disposición atacada no contradice lo ordenado por la Constitución en el inciso 3o. de su artículo 338, porque como el período de tiempo que va del 22 de diciembre de 1995, día de la publicación de la ley, al 31 de diciembre del mismo año, es precisamente el que comienza después de la vigencia de la ley, corresponde con el período señalado por la propia Carta, esto es, el que se inicia “después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”. 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 de 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 retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe.</p>

<p>Le 223 de 1995. ARTÍCULO 285. DEROGATORIAS Y VIGENCIAS. La presente Ley rige a partir de la fecha de su publicación y deroga las normas que le sean contrarias, en especial las siguientes...</p>	<p>C-185 de 1997. Declaró exequible parcialmente el artículo 285 de la Ley 223</p>	<p>...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 Coligese 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. Por supuesto, para el 31 de diciembre de 1995, al cierre del período fiscal correspondiente, tal contribución ya no estaba vigente. 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, con absoluta independencia de si liquidaban saldo a favor o impuesto por pagar en sus respectivas declaraciones de renta. Todo ello es así teniendo en cuenta que la eliminación legislativa de la contribución se produjo con efecto a partir del año gravable de 1995, inclusive, luego cobijó ese período fiscal, toda vez que, por su misma naturaleza, favorecía a los contribuyentes.</p>
	<p>Sentencia C-006 de 1998.</p>	<p>- 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.</p>
<p><u>parágrafo único del artículo 115...248-1.</u></p>	<p>Primero. ESTESE A LO RESUELTO en la sentencia C-185/97, en relación con la expresión “parágrafo único del artículo 115”, contenida en el art. 285 de la ley 223 de 1995 que, en los términos de dicho fallo, fue declarado exequible por esta Corte.</p> <p>Segundo. Declarar EXEQUIBLE el artículo 285 de la Ley 223 de 1995, salvo la expresión a que se refiere el ordinal anterior, siempre y cuando se entienda que las normas en él relacionadas que derogan tributos o establecen medidas que eximen de obligaciones a los contribuyentes, o disminuyen éstas, tienen efecto general inmediato, y principian a aplicarse a partir de la promulgación de las normas que las establecen, a menos que el legislador expresamente haya establecido reglas específicas para su vigencia.</p>	<p>Todo lo expuesto lleva a concluir (sic) que el artículo 338 superior constituye ciertamente una regulación exclusivamente dirigida a la imposición de tributos, es decir, al diseño y establecimiento de una carga fiscal, de manera que no es aplicable cuando el legislador pretende, por el contrario, modificar o suprimir tales obligaciones. Por lo mismo, las normas que derogan tributos o establecen medidas que eximen o disminuyen de tales obligaciones a los contribuyentes, tienen 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.</p>

<p>Ley 1429 de 2010. ARTÍCULO 16. APOYOS ECONÓMICOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA NI DE GANANCIA OCASIONAL. Son ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional, los apoyos económicos no reembolsables entregados por el Estado, como capital semilla para el emprendimiento y como capital para el fortalecimiento de la empresa. PARÁGRAFO TRANSITORIO. El beneficio de que trata este artículo aplicará a partir del año gravable 2010, inclusive.</p>	<p>Sentencia C-686 Declarara EXEQUIBLE el parágrafo transitorio</p>	<p>Tal irretroactividad encuentra justificación en la defensa del contribuyente "frente a la imposición repentina de nuevas o más gravosas cargas" y cede "cuando se trate de modificaciones que resulten más benéficas al contribuyente"^[3], caso en el cual si la disposición evita el aumento de las cargas que debe asumir el contribuyente, "por razones de justicia y equidad, sí puede aplicarse en el mismo periodo sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución"^[4], encaminado "a impedir que se aumenten las cargas del contribuyente, modificando las regulaciones en relación con periodos vencidos o en curso" y, por lo tanto, no aplicable "cuando el legislador pretende, por el contrario, modificar o suprimir tales obligaciones"^[5].</p> <p>Las razones de equidad y de justicia con frecuencia invocadas en la jurisprudencia avalan la adopción de esta última tesis para resolver el caso que ahora ocupa la atención de la Corte y conducen a desvirtuar el criterio de conformidad con el cual las donaciones concretas efectuadas antes del 29 de diciembre del 2010 son gravables de conformidad con las leyes entonces vigentes, por no ser acorde con el principio de favorabilidad ni con la intención del legislador que, con el propósito de otorgar un beneficio, aludió claramente a su aplicación a partir del año gravable 2010 y puntualizó "inclusive", para enfatizar su referencia a todo el periodo gravable, con lo cual, además, puede afirmarse que, en relación con el beneficio comentado, el legislador estableció una regla específica para su vigencia.</p> <p>Así pues, el beneficio de índole tributaria implica que no hay lugar a postergar la aplicación de la disposición que lo contiene al periodo que inició después del comienzo de la vigencia de la respectiva ley, por lo que, en el caso examinado, es válido entender que los apoyos entregados entre el 29 y el 31 durante todo el año gravable 2010 como capital semilla o como capital para el fortalecimiento de la empresa son</p> <p>De esta manera cabe concluir que la aplicación del beneficio contemplado en el artículo 16 de la Ley 1429 del 29 de diciembre de 2010 "a partir del año gravable 2010, inclusive", no riñe con los artículos 338 y 363 superiores, porque no se trata de una aplicación retroactiva, sino retrospectiva de la nueva normatividad y, por lo tanto, el parágrafo del citado artículo que así lo dispone se ajusta a la Constitución y será declarado exequible, respecto del cargo examinado en esta sentencia.</p>
--	---	---

En la Sentencia C-539 de 2011, la Corte Constitucional precisó que las autoridades están en la obligación de acatar el precedente judicial dictado por las altas cortes, y de manera particular, el precedente constitucional, esto es, la interpretación que de la Carta Política realiza con autoridad el máximo tribunal constitucional. Esto fue lo que precisó:

La Corte reitera en esta oportunidad que todas las autoridades públicas, de carácter administrativo o judicial, de cualquier orden, nacional, regional o local, se encuentran sometidas a la Constitución y a la ley, y que como parte de esa sujeción, las autoridades administrativas se encuentran obligadas a acatar el precedente judicial dictado por las Altas Cortes de la jurisdicción ordinaria, contencioso administrativa y constitucional.

(...)

De otra parte, el artículo 230 constitucional, en relación con el sistema de fuentes colombiano, establece que las autoridades judiciales, están sometidas al "imperio de la ley", respecto de cuyo concepto la jurisprudencia constitucional ha esclarecido que a partir de una interpretación armónica con la integridad de la Constitución, incluye igualmente el precedente judicial que determina el contenido y alcance normativo de la ley.

5.2 *A partir del análisis de estas normas superiores, la jurisprudencia constitucional ha sostenido y reiterado en múltiples pronunciamientos³ que todas las autoridades*

³ Ver Sentencia C-836 de 2001, entre muchas otras.

públicas administrativas, en el ejercicio de sus funciones y para la adopción de sus decisiones, se encuentran sometidas a la Constitución y a la ley, y que sus actuaciones se encuentran determinadas por las expresas atribuciones y potestades asignadas constitucional y legalmente, dentro de los límites que establece la Carta Política.

Así mismo, ha sostenido que esta sujeción implica el necesario acatamiento de las decisiones judiciales y del precedente judicial dictado por las Altas Cortes en la jurisdicción ordinaria, contencioso administrativa y constitucional, por cuanto son los máximos órganos encargados de interpretar y fijar el contenido y alcance de las normas constitucionales y legales, interpretación que se incorpora al entendimiento y aplicación de los preceptos jurídicos.

A este respecto ha fijado esta Corporación las siguientes reglas jurisprudenciales:

(...)

5.2.6 *Acerca del tema relativo a la interpretación de la Constitución por parte de la administración, la jurisprudencia constitucional ha precisado que, dado que todas las autoridades se encuentran sometidas al “imperio de la ley” lo cual significa por sobre todo al imperio de la Constitución, de conformidad con los artículos 2 y 4 Superiores, (i) la tarea de interpretación constitucional no es tarea reservada a las autoridades judiciales, y (iii) que dicha interpretación y aplicación de la ley y de la Constitución debe realizarse conforme a los criterios determinados por el máximo tribunal competente para interpretar y fijar el contenido y alcance de los preceptos de la Constitución.⁴*

Esta obligación por parte de las autoridades administrativas de interpretar y aplicar las normas a los casos en concreto de conformidad con la Constitución y con el precedente judicial constitucional fijado por esta Corporación, ha sido reiterada en múltiples oportunidades por esta Sala, poniendo de relieve el deber de las autoridades administrativas de ir más allá de las normas de inferior jerarquía para aplicar principios, valores y derechos constitucionales, y de aplicarlos en aras de protegerlos y garantizarlos.⁵

⁴ Ver sentencia SU-1122 de 2001.

⁵A modo de ejemplo, la Corte ha señalado: “Ese principio de reconocer la eficacia real de los derechos de las personas, y uno de esos derechos es la seguridad social en pensiones, plantea la obligación para los operadores jurídicos (entre ellos los funcionarios que tramitan las solicitudes de pensiones en el I.S.S.) de superar las simples normas reglamentarias, para poner especial cuidado en los principios constitucionales y ponderar y reflexionar sobre los valores jurídicos y los derechos fundamentales constitucionales (T-715/99, M.P. Alejandro Martínez Caballero). **O sea que no solamente se deben leer los reglamentos del I.S.S. sino que hay que aplicar de manera preferencial la Constitución, las leyes de la República e interpretarlas respetándose los derechos, los principios y los valores.** Por consiguiente, las Resoluciones del I.S.S. que solo tienen en cuenta la reglamentación interna de la Institución y la Ley 100 de 1993, carecen de motivación suficiente porque pasan por alto la Constitución Política y otras leyes que pueden y generalmente son necesarias para resolver cada caso concreto.” Sentencia T-827 de 1999. (Resalta la Sala)

En otra oportunidad la Corte señaló:

*“Esta consideración no es novedosa en la jurisprudencia de la Corporación. En efecto, el control constitucional de normas con fuerza de ley, supone que la Corte analiza la interpretación que de la Constitución realiza el legislador, sea ordinario o extraordinario. **Respecto de los funcionarios de la administración, ha señalado su obligación de interpretar las normas que han de aplicar de acuerdo con la Constitución.**”* Sentencia SU-1122 de 2001. (Resalta la Sala)

5.2.7 En relación con los parámetros de interpretación constitucional para la administración, la jurisprudencia de esta Corporación ha establecido que (i) la Constitución es la norma de normas, (ii) su interpretación definitiva corresponde a la Corte Constitucional, de conformidad con el art. 241 Superior, (iii) que por tanto al ser la guardiana de la integridad y supremacía de la Constitución, la interpretación que haga de ella es vinculante para todos los operadores jurídicos, administrativos o judiciales; y (iv) **que el nivel de vinculatoriedad del precedente judicial es absoluto en el caso de las autoridades administrativas, quienes no gozan de la autonomía que le corresponde a los jueces.**⁶

(...)

5.2.9 En armonía con lo hasta aquí expuesto, en amplia jurisprudencia⁷, esta Corporación ha reconocido la fuerza vinculante de los fallos de la Corte en ejercicio del control concreto y abstracto de constitucionalidad, y ha sostenido que si bien la jurisprudencia no es obligatoria –art. 230 superior- las pautas jurisprudenciales fijadas por la Corte, que tiene a su cargo la guarda de la integridad y supremacía de la Carta Política, determinan el contenido y alcance de la normatividad fundamental, de tal manera que cuando es desconocida se está violando la Constitución, en cuanto la aplican de manera contraria a aquélla en que ha sido entendida por el juez de constitucionalidad.

(...)

*Este criterio ha sido reiterado por la Corte en múltiples oportunidades, insistiendo en las particularidades que ofrece la jurisprudencia constitucional en relación con aquella sentada por la jurisdicción ordinaria, de manera que se insiste en que la Corte es la encargada de fijar la interpretación auténtica de los preceptos constitucionales, de manera que tienen un aspecto subjetivo, relativo al caso concreto, y objetivo, que implica consecuencias generales en cuanto determina el precedente judicial a ser aplicado en casos similares o análogos.*⁸

Ahora, si bien la DIAN alegó que el principio de favorabilidad previsto en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, «*Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones*»⁹, excluye la aplicación inmediata de las normas

⁶ Sentencia T-116 de 2004.

⁷ Ver además sentencias SU- 047 de 1999, C- 836 de 2001, C-335 de 2008, y T-260 de 1995, T-175 de 1997, T-068 de 2000, T-252 de 2001, T-698 de 2004, entre otras.

⁸ Ver sentencia T- 175 de 1997.

⁹ **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.

tributarias que regulan impuestos de periodo cuando estés sean favorables al contribuyente, la Sala considera que este principio se consagró para efectos sancionatorios. La Corte Constitucional fundamentó la tesis de aplicación inmediata en los principios de equidad y de justicia, razón por la que, en principio, es cuestionable la inaplicación de las sentencias de la Corte Constitucional con fundamento en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012.

En consecuencia, en tanto que la DIAN, al expedir el concepto demandado, no tuvo en cuenta la interpretación que de los artículos 338 y 363 de la Constitución Política ha hecho con autoridad la Corte Constitucional, la Sala decretará la medida cautelar solicitada.

En esas condiciones, la Sala unitaria

RESUELVE:

SUSPÉNDASE los efectos del Concepto 018128 del 19 de junio 2015, expedido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS