

## **Análisis / ¿Aplica el principio de favorabilidad para el año gravable 2006?**

### **Miguel Ángel Bustos Vásquez / Abogado\***

Como ya ha sido ampliamente publicado, la Ley 1111 del 27 de diciembre de 2006, por medio de la cual se modificó el Estatuto Tributario, ha traído consigo importantes cambios en materia del impuesto sobre la renta, entre otras disposiciones.

En lo que tiene que ver con el impuesto sobre la renta y su aplicación para el año gravable 2006, la mencionada Ley debe ser analizada con profundo detalle, para establecer si algunas de sus disposiciones tienen aplicación en la declaración de renta del año 2006.

Para ello es necesario abordar el análisis de los principios de irretroactividad y el de favorabilidad, respectivamente.

Irretroactividad de las normas tributarias.

A diferencia de muchos otros países, la Constitución Política de Colombia, ha previsto que las normas tributarias no tienen carácter retroactivo, con el propósito de evitar que el legislador modifique las tarifas, bases gravables y hechos generadores del tributo, en perjuicio del contribuyente, cuando ya se han configurado y consolidado los hechos económicos con base en normas preexistentes. El artículo 363 de nuestra Constitución ordena que "Las leyes tributarias no se aplicarán retroactivamente".

También haciendo referencia al principio de irretroactividad de las leyes tributarias, el artículo 338 de la Constitución, en su parte final dispone su aplicación en el caso de los impuestos de período, dentro de los que se incluye, obviamente, el impuesto sobre la renta: "Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo".

El artículo primero del Decreto 187 de 1975, señala, en concordancia con el artículo 575 del Estatuto Tributario nacional, que "el año, período o ejercicio impositivo, en materia de impuesto sobre la renta y complementarios, es el mismo año calendario que comienza el 1º de enero y termina el 31 de diciembre", por lo que en el más estricto de los sentidos, la Ley 1111 de 2006 debería empezar su aplicación, en lo que tiene que ver con este impuesto, a partir del año gravable 2007.

Desde luego, este principio constitucional conlleva a conservar una mayor confianza y seguridad jurídica, toda vez que impide que, como ocurría en otros tiempos, el legislador modifique los elementos de los tributos, incluyendo tarifas más altas, al final del año, haciendo muy gravosa la situación para todos los contribuyentes.

Principio de favorabilidad - ¿En qué consiste?  
En la definición más sencilla, podemos decir que el principio de favorabilidad consiste en que los ciudadanos, y en el caso que nos ocupa, los contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrán aplicar preferentemente las normas más favorables para sus intereses, aunque esta norma sea posterior a la restrictiva o desfavorable.

Este principio universal se aplica en materia penal, laboral, disciplinaria, entre otras tantas, y por supuesto tiene cabida en la legislación tributaria.

¿Significa lo anterior que algunas disposiciones de la Ley 1111 de 2006 pueden aplicarse en la declaración de renta correspondiente al año gravable 2006? Veamos: Tanto la doctrina, como la jurisprudencia de la Corte Constitucional han reconocido de manera reiterada que el principio de irretroactividad de las leyes tributarias, se aplica cuando las nuevas disposiciones afectan de manera negativa al contribuyente, pero, si la nueva disposición (ley 1111 de 2006) le concede beneficios al contribuyente, pueden tener aplicación retroactiva, sin que ello de manera alguna vulnere la Constitución en lo que tiene que ver con el inciso final del artículo 338 mencionado.

Entonces, si antes de culminar el período gravable, por ejemplo se disminuye la tarifa del impuesto sobre la renta, entonces es al momento de terminar ese período gravable, es decir el 31 de diciembre, cuando los hechos generadores del tributo se han consolidado, es decir los que determinan la base para aplicar la nueva tarifa. No de otra manera puede estar vinculado el contribuyente por la norma fiscal en su condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria sustancial, y legitimado el Estado para realizar el

cobro, en su condición de sujeto activo de tal derecho.

Dicho de otra manera: El 31 de diciembre de cada año se configuran los hechos generadores del tributo, los cuales están sometidos a una tarifa. ¿Cuál?; pues la que esté vigente a ese día. De la misma forma pueden tener aplicación todas las nuevas disposiciones favorables al contribuyente, esto es, en materia de nuevas deducciones, exenciones, exclusiones o disminuciones de algunas otras tarifas, como puede ser la de la renta presuntiva.

Es necesario repetir que lo dicho no vulnera la Constitución. Ver Sentencias C-527/96, C-185/97, C-006/98, C-929/00.

Algunos apartes de estas sentencias:  
Sentencias C-527/96

“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.”

Sentencia C-185/97

“Estas normas constitucionales plasman garantías en beneficio de los contribuyentes, .... Se trata, entonces, de normas favorables al contribuyente y como tales deben ser interpretadas y aplicadas”

En otra oportunidad, la Corte Constitucional dijo:  
“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, ... 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”.

Surgen entonces las siguientes preguntas: ¿qué tarifa para el impuesto sobre la renta debe aplicarse en el año gravable 2006: 33 por ciento ó 35 por ciento? ¿la renta presuntiva para el año 2006 se puede calcular con el 3 por ciento o con el 6 por ciento? ¿se puede tomar el 100 por ciento de lo pagado por impuesto de industria y comercio y su complementario, y el 100 por ciento del impuesto predial efectivamente pagado durante el año 2006? ¿se puede tomar como deducción para el año 2006 el 25 por ciento del gravamen a los movimientos financieros retenidos? ¿Se pueden compensar en el 2006 las pérdidas fiscales a la luz de la nueva disposición? ¿Se deben aplicar los ajustes integrales por inflación para efectos fiscales? ¿se debe pagar el impuesto de remesas por el año gravable 2006?

### **Conclusión**

A la luz de lo que la Corte Constitucional ha manifestado acerca del principio de favorabilidad, y el mismo Consejo de Estado en un fallo del 13 de marzo de 1998 expediente 8487, se puede concluir: La tarifa del impuesto sobre la renta para el año 2006 debe ser del 33 por ciento y no del 35 por ciento. De la misma manera, puede afirmarse que en todo aquello que beneficie al contribuyente, la Ley 1111 del 27 de diciembre de 2006 (reforma tributaria), en materia de deducciones, exenciones, exclusiones y disminuciones de tarifas, es perfectamente aplicable en el año gravable 2006.

Sin embargo, la Dian, el día 17 de enero de 2007, ha proferido la Circular 009, la cual, al día de hoy (25 de enero de 2007) no ha sido publicada en el Diario Oficial, en la que señala cómo debe aplicarse la Ley 1111 de 2006, y por supuesto indica que en lo que tiene que ver con el impuesto sobre la renta, su aplicación es a partir del año gravable 2007. Pero, ¿tiene efectos vinculantes en este momento esa Circular? En mi opinión, no. Sólo tendrá efectos vinculantes a partir del día de su publicación en el Diario Oficial.

Surgen unas preguntas adicionales: ¿Por qué la Dian a través de una Circular, constriñe y restringe a los contribuyentes en la aplicación de un principio universal como es el de favorabilidad? ¿por qué en los formularios para la presentación de la declaración de renta se obliga al contribuyente a calcular la tarifa del 35 por ciento y una sobretasa del 10 por ciento que fue derogada automáticamente? ¿no debería ser del libre albedrío del contribuyente la aplicación de la tarifa del 33 por ciento si así lo considera? ¿por qué en el universo de los contribuyentes que deben declarar por el mecanismo electrónico, la Dian realiza una liquidación oficial del impuesto al 35 por ciento y la sobretasa del 10 por ciento automáticamente sin permitirle al contribuyente aplicar el principio de favorabilidad si así lo considera?

\* Especialista en Derecho Tributario – U. del Rosario  
[miguelbustos@etb.net.co](mailto:miguelbustos@etb.net.co)

## Se asoman pleitos por la tributaria

### Luis Segundo Gámez / Bogotá

Aunque la Dian se apresuró a sacar la circular 009 del pasado 17 de enero para aclarar la entrada en vigencia de los cambios en las normas tributarias, varios abogados tributaristas están en desacuerdo y creen que se pueden generar pleitos.

La Dian precisa en la circular que las modificaciones en el impuesto de renta comienzan a aplicar a partir del primero de enero de 2007 tal como lo estipula el artículo 338 de la Constitución Política.

En ese artículo 338 se advierte que las leyes reguladoras de impuestos se aplican a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley.

Por lo tanto, dice la Dian, la tarifa de 35 por ciento y la sobretasa de 10 por ciento están vigentes para el año gravable 2006 y así debe calcularse cuando se presente la declaración este año.

La Administración ratifica que para el año gravable 2007 la tarifa disminuye a 34 por ciento y en 2008 a 33 por ciento.

Asimismo la reducción de la renta presuntiva, la deducción del 100 por ciento de los impuestos territoriales, la deducción del 25 por ciento del 4 por 1.000, las pérdidas fiscales, la deducción del 40 por ciento por la compra de activos reales productivos y la eliminación del impuesto de remesas comienza a regir a partir de este año.

Las discrepancias de los expertos con el gobierno surgen de la fecha en la que se sancionó la Ley 1111 (reforma tributaria), el 27 de diciembre pasado porque ese día se derogaron normas y se aprobaron otros beneficios para los contribuyentes.

El abogado Miguel Angel Bustos Vásquez, asegura que la Constitución en su artículo 363 establece que las leyes tributarias no son retroactivas y agrega que según la Corte y la jurisprudencia el principio de irretroactividad se aplica cuando las normas afectan negativamente al contribuyente.

Sin embargo, si las nuevas disposiciones (Ley 1111) son favorables o le conceden beneficios al contribuyente la ley puede tener aplicación retroactiva sin que se vulnere la Constitución, asegura Bustos Vásquez.

Sergio Iván Pérez, director de la Unidad Tributaria de Godoy Córdoba Abogados Ltda., cree que en caso de pleitos hay que tener cuidado con cada uno de los temas para evitar procesos complicados, costosos y con un resultado incierto en la Justicia.

Por ejemplo, en el caso del impuesto de renta, la sobretasa del 10 por ciento fue derogada el 27 de diciembre pasado si los abogados aplican en estricto sentido la jurisprudencia, aunque a simple vista parecería que no.

De igual manera, la reducción de la tarifa del 6 por ciento al 3 por ciento para calcular la renta presuntiva podría dar lugar a controversia porque – a su juicio-, es claro que la reducción de la renta presuntiva rige a partir de 2007 dado que allí lo que se hace es modificar el porcentaje y no derogar la figura, pero otros podrían decir lo contrario.

Para Jaime Vargas, experto en impuestos de la firma Deloitte, existe la posibilidad de diferentes interpretaciones en cuanto al momento de entrada en vigencia de la reforma tributaria.

Las interpretaciones se generan porque en uno de sus fallos la Corte, equivocada o acertadamente, dijo que existía el principio de favorabilidad y esa determinación ha generado dudas sobre el momento de aplicación de la ley.

“La pregunta es si el principio de favorabilidad aplica desde el momento de la sanción de la ley o por todo el año. Pero todas las controversias que se generen las decidirá el Consejo de Estado y este tribunal ha manifestado en sus fallos que este principio no existe”, dijo Vargas.