



**IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES – Creación y naturaleza jurídica. Reiteración de jurisprudencia. Es un impuesto creado por la Ley 488 de 1998 que unificó los impuestos de timbre nacional sobre vehículos automotores, de circulación y tránsito y unificado de vehículos del Distrito Capital / IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES – Características / RENTAS DEL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES – Beneficiarios / IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES - Administración / IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES - Hecho generador / IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES - Vehículos gravados y exentos / IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES - Sujetos pasivos / IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES – Causación. Se causa el 1 de enero de cada año / IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES NUEVOS – Causación. Se causa en la fecha de la solicitud de inscripción en el registro terrestre automotor, correspondiente con la fecha de la factura de venta, o en la fecha de la solicitud de internación / IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES - Declaración y pago / DECLARACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES - Lugar de presentación / IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES - Base gravable. Es diferencial, según el tipo de vehículo gravado**

[E] impuesto sobre vehículos automotores fue creado por la Ley 488 de 1998 [138], como un tributo sustitutivo de los impuestos de timbre nacional sobre vehículos automotores, de circulación y tránsito y del unificado de vehículos del Distrito Capital de Santafé de Bogotá, al que se le permitió mantener la tributación que hubiere dispuesto sobre los vehículos de servicio público establecidos antes de entrar a regir dicha ley. Se trata de un impuesto autónomo, directo y de periodo anual, con recursos destinados a las entidades territoriales enunciadas en el artículo 139 ib. (*municipios, distritos, departamentos y Distrito Capital de Santafé de Bogotá*), encargadas de administrarlo; que grava la propiedad y posesión de los vehículos automotores nuevos, usados e internados temporalmente al territorio nacional, salvo los señalados en el artículo 141 *ejusdem*; que se encuentra a cargo de los propietarios o poseedores de dichos vehículos y que se causa el 1° de enero de cada año, excepto en el caso de los vehículos automotores nuevos, para los cuales la ley previó la causación en la fecha de la solicitud de inscripción en el registro terrestre automotor, correspondiente con la fecha de la factura de venta, o en la fecha de la solicitud de internación. Concordantemente con las reglas de causación, el impuesto de vehículos automotores debe declararse y pagarse anualmente, ante los departamentos o el Distrito Capital, dependiendo de dónde se encuentre matriculado el respectivo vehículo; así como dentro de los plazos y ante las instituciones financieras que señalen tales entes territoriales, utilizando para ello los formularios prescritos por el artículo 146 de la Ley 488 de 1998, modificado por el artículo 106 de la Ley 633 de 2000. De manera diferencial para los tipos de vehículos gravados, el artículo 143 de la referida Ley 488, reguló la base gravable del impuesto para unos y otros. Así, los vehículos usados e internados temporalmente quedaron sujetos a la regla general según la cual la base gravable corresponde al valor comercial de los vehículos gravados, establecido por el Ministerio de Transporte mediante resolución expedida en el mes de noviembre del año inmediatamente anterior al gravable. Y, en caso de que esos vehículos no figuren en la resolución expedida por dicho ministerio, el valor comercial para la declaración y el pago del impuesto será el del vehículo automotor incluido, que más se asimile en sus características. Tratándose de los vehículos que entran en circulación por primera vez, la base gravable se constituye por el valor total



registrado en la factura de venta, o, si se trata de importación directa por el usuario propietario o poseedor, por el valor total registrado en la declaración de importación.

**FUENTE FORMAL:** LEY 488 DE 1998 - ARTÍCULO 138 / LEY 488 DE 1998 - ARTÍCULO 139 / LEY 488 DE 1998 – ARTÍCULO 140 / LEY 488 DE 1998 – ARTÍCULO 141 / LEY 488 DE 1998 – ARTÍCULO 142 / LEY 488 DE 1998 – ARTÍCULO 143 / LEY 488 DE 1998 – ARTÍCULO 144 / LEY 488 DE 1998 – ARTÍCULO 145 / LEY 488 DE 1998 - ARTÍCULO 146 / LEY 633 DE 2000 - ARTÍCULO 106

**APLICACIÓN EN EL TIEMPO DE NORMAS QUE REGULAN IMPUESTOS DE PERIODO - Marco constitucional. Finalidad y alcance del inciso 3 del artículo 338 de la Constitución Política. Reiteración de jurisprudencia / INICIO DE LA VIGENCIA DE NUEVAS NORMAS QUE REGULAN IMPUESTOS DE PERIODO - Aplicación en el mismo periodo de normas benéficas para el contribuyente. Jurisprudencia constitucional / APLICACIÓN INMEDIATA DE NORMAS FAVORABLES EN IMPUESTOS DE PERIODO – Jurisprudencia sobre el alcance del artículo 338 de la Constitución Política / PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA – Alcance. Reiteración de jurisprudencia / EFECTOS EN EL TIEMPO DE LA LEY TRIBUTARIA – Competencia del legislador. Reiteración de jurisprudencia / APLICACIÓN INMEDIATA DE NORMAS FAVORABLES EN IMPUESTOS DE PERIODO – Procedencia respecto de situaciones jurídicas no consolidadas, si lo establece el legislador. Reiteración de jurisprudencia / PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA - Generalidad. Reiteración de jurisprudencia / EFECTOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO – Regla general. Son hacia el futuro / EFECTOS RETROACTIVOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO - Validez y eficacia. Ejemplos / VALIDEZ DE ACTO ADMINISTRATIVO CON EFECTOS RETROACTIVOS - Acto sustitutivo de acto administrativo anulado o dictado en cumplimiento de una orden o habilitación judicial. Efectos restablecedores de situaciones jurídicas / EFECTOS RETROACTIVOS DE ACTO ADMINISTRATIVO SUSTITUTIVO - Supuestos de eficacia. Los efectos del acto sustitutivo pueden retrotraerse cuando los supuestos fácticos que lo justifican existen desde la fecha a la que se remontan, sin haber lesionado derechos o intereses legítimos de terceros afectados / SUSPENSIÓN PROVISIONAL DE RESOLUCIÓN 5358 DE 2015 DEL MINISTERIO DE TRANSPORTE – Alcance y efectos jurídicos. Auto de 15 de febrero de 2016 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado / DEROGATORIA DE ACTO ADMINISTRATIVO SUSPENDIDO POR LA JURISDICCIÓN DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO MEDIANTE ACTO SUSTITUTIVO - Procedencia y validez. El propio hecho de la sustitución vía nueva resolución motivada deja al acto sustituido desprovisto de vigencia al momento en que se expida la nueva decisión / BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES VIGENCIA 2016 – Legalidad de la Resolución 0000829 del 24 de febrero de 2016 del Ministerio de Transporte / RENTAS DEL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES - Titularidad. Corresponde al nivel territorial, en tanto renta cedida a Departamentos, Municipios y Distritos / RESOLUCIÓN 0000829 DE 2016 DEL MINISTERIO DE TRANSPORTE - Contenido y objeto / RESOLUCIÓN 0000829 DE 2016 DEL MINISTERIO DE TRANSPORTE – Favorabilidad. Artículo 10 / RESOLUCIÓN 0000829 DE 2016 DEL MINISTERIO DE TRANSPORTE - Legalidad. No violación del principio de irretroactividad de la ley tributaria**



El marco constitucional de aplicación temporal de normas que regulan impuestos de periodo, se encuentra en el artículo 338 de la CP, norma que, en el contexto del principio de legalidad de los tributos, dispuso que *“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.”* (inc. 3º). Dicha disposición constitucional, en principio, muestra una forma de irretroactividad de la ley, concordante con el principio del artículo 363 ib., dirigida a salvaguardar las situaciones fiscales en curso al momento de iniciarse la vigencia de la nueva norma, y a la cual la Corte Constitucional se ha referido en diferentes ocasiones precisando que, **«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 en que entra en vigencia, comoquiera que el mandato del inciso tercero del artículo 338 de la CP sólo se dirige a impedir que se aumenten las cargas de dicho obligado, de modo que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos, en perjuicio de los contribuyentes de buena fe.»**; y que *«la aplicación del principio de irretroactividad no podía ser absoluta tratándose de modificaciones benéficas al contribuyente y que tuvieran un carácter garantista.»* Sin perjuicio de tales lineamientos, la Sección ha apuntado que el principio constitucional de legalidad tributaria, expresión del principio de representación popular y forma material del de predeterminación de los tributos, así como los postulados de distribución de las cargas públicas, sostenibilidad fiscal y separación de poderes, y la trascendencia social y económica de las razones que orientan las políticas fiscales sobre regulación de tributos de periodo, permiten resaltar que el llamado a determinar los efectos en el tiempo de ese tipo de regulaciones es el legislador, en ejercicio de la facultad que le confiere el artículo 150 [12] de la CP, en concordancia con el artículo 11 del CC. Y que, tratándose de situaciones jurídicas no consolidadas en impuestos de periodo, es dable la aplicación de normas tributarias benéficas para el contribuyente, en forma inmediata, si así lo establece el legislador. En sentido contrario, si el legislador no lo prevé, se aplica el principio general de irretroactividad de la ley en materia tributaria respecto de impuestos de periodo. Ahora bien, la Resolución 0000829 del 24 de febrero de 2016 regula uno de los elementos sustanciales del impuesto de vehículos automotores, esto es, de un gravamen de periodo que, de acuerdo con el artículo 144 de la Ley 488 de 1998, se causó el 1º de enero de 2016. Si bien se trata de una regulación administrativa expedida un poco más de un mes después de la causación legal, no por ello se afecta de la invalidez asociada a la violación del principio de irretroactividad de las leyes tributarias, según pasa a explicarse: Por regla general, los actos administrativos producen efectos hacia el futuro. Sin embargo, existen circunstancias especiales, puntuales y enteramente válidas, frente a las cuales tales efectos pueden surtirse hacia el pasado. Ello ocurre cuando, *verbi gracia*, el mismo acto así lo dispone, bajo sustentos fácticos y jurídicos suficientes que legitimen en el pretérito lo que ha resuelto; o cuando implica situaciones más favorables para su destinatario y los derechos de éstos se preservan sin lesión alguna; o cuando el acto se modifica por cuenta de alguna aclaración, corrección material o rectificación, saneamiento o ratificación, conversión o sustitución del acto o, yendo más allá, en los supuestos de nulidad, cuando la jurisdicción de lo contencioso administrativo estatuye disposiciones nuevas en reemplazo de las acusadas, modificándolas o reformándolas (CPACA, art. 187 inc. 3). A la hora de examinar la eficacia de la decisión administrativa, la teoría del acto admite que aquellos dictados en sustitución de otros anulados en tanto decisión del juez natural



de la legalidad, puedan tener eficacia retroactiva dentro del sistema presidido por los principios de legalidad y seguridad jurídica. Los efectos del acto sustitutivo pueden retrotraerse cuando los supuestos fácticos que lo justifican existen desde la fecha a la que se remontan, sin haber lesionado derechos o intereses legítimos de terceros afectados. En ese escenario, los actos que tienen por objeto restablecer las situaciones jurídicas de conformidad con los parámetros definidos por las autoridades judiciales en el marco de los efectos obligatorios y aplicativos de las providencias que aquellas profieren, vienen a ser una consecuencia directa de tales efectos restablecedores de las situaciones jurídicas surgidas en la forma que hubieren tenido si el acto no se hubiere expedido y, por su propia ontología, ese restablecimiento o reformulación de situaciones sólo puede darse cuando el acto tiene un efecto retroactivo. Como se ha dicho, la Resolución 0000829 de 2016 fue expedida con ocasión de la medida de urgencia decretada por el Auto del 15 de febrero de 2016, que instó a la titular de la cartera ministerial para asegurar el cumplimiento de la orden judicial de suspensión provisional y preventiva de la Resolución 5358 de 2015 “*mediante las respectivas órdenes, instrucciones y demás medidas pertinentes para ese cometido*”, advirtiendo que “*conservaría sus competencias para cumplir lo ordenado por el artículo 143 de la Ley 488 de 1998 para el año 2016, en los términos expuestos en la parte considerativa de esta providencia*”. Concordantemente, la providencia previó que la orden de suspensión no limitaba la competencia del ministerio “**para fijar de nuevo la base gravable en otra resolución**”. En el contexto de la medida de urgencia, la suspensión de la Resolución 5358 de 2015 constituyó la cesación de los efectos de un acto ilegal bajo la apariencia de buen derecho implícita en el principio *fumus boni iuris* y considerada por el juez encargado de examinar su legalidad y de proveer sobre la cautela solicitada, de acuerdo con estudios de ponderación de intereses ante la inquebrantable pretensión de justicia, en el marco de la facultad legal conferida por los artículos 229 y 231 del CPACA. Pero, dado que ese ejercicio ponderativo no podía excusar, extinguir o, en últimas, sacrificar las obligaciones tributarias consolidadas desde el 1 de enero de 2016 frente a la preexistencia de hechos generadores del impuesto, en tanto que ello afectaría el interés público que asiste al Estado en la debida y oportuna tributación de quienes incurren en tales hechos, la misma providencia dispuso el mecanismo a implementar para salvaguardar dicho interés, consistente en la expedición de una nueva resolución sobre la misma materia regulada por la suspendida, a modo de, si se quiere, acto sustituto ante la pérdida de efectos del suspendido, pero dentro de los parámetros de motivación que lo harían eficaz y exigible, sin más condicionamientos a observar. La forma como se ordenó emitir el acto administrativo sustituto al que se reduce el mecanismo señalado, no implica restricción alguna sobre la eventual derogatoria expresa del acto sustituido que, en todo caso, tampoco vicia la validez del mismo, porque el propio hecho de la sustitución vía nueva resolución motivada, lo deja desprovisto de vigencia al momento de que ésta se expida. En síntesis, la Resolución 0000829 del 24 de febrero de 2016 fue el medio utilizado por la autoridad ejecutiva para cumplir la orden judicial del 15 de febrero del mismo año, con la prontitud y eficacia connaturales a la medida de urgencia que se adoptó, para efecto de salvaguardar la debida motivación de la resolución prevista en el artículo 143 de la Ley 488 de 1998; y, desde esa perspectiva, es producto de una circunstancia concreta y especial de habilitación judicial para subsanar el defecto en la formación de la Resolución 5358 de 2015, sin alterar la materia regulada por la misma ni, menos aún, la causación legal del impuesto de vehículos automotores el 1 de enero de 2016, ante la propiedad o posesión de vehículos gravados a esa fecha. De cara a lo analizado, concluye la Sala que la Resolución 0000829 de 2016 se encuentra



legitimada por el pronunciamiento del juez natural del juicio de legalidad; por el principio de obligatoriedad de las providencias judiciales, al tenor del artículo 234 del CPACA e independientemente de la impugnación del Auto del 15 de febrero de 2016; por el principio constitucional de contribución con las cargas públicas [CP, Art. 95], ante la configuración de hechos generadores del impuesto y, por supuesto, por el interés general que recae sobre la función recaudadora para satisfacer los gastos e inversiones del Estado y que respecto del impuesto de vehículos automotores corresponden al nivel territorial, en tanto renta cedida a Departamentos, Municipios y Distritos. Más allá de ello, es claro que dicha resolución regla un elemento con regulación preexistente desde el año 2015 y que, según lo aduce el Ministerio de Transporte sin que las pruebas aportadas por la contraparte lo demeritaran, se limitó a ajustar las tablas de avalúos comerciales de acuerdo con las específicas características técnico mecánicas de los vehículos gravados, en salvaguarda de los principios de justicia y equidad tributaria, dado que el valor comercial que venía tomándose como base gravable no reflejaba la realidad del mercado, según lo pone de presente la motivación técnica y metodológica presentada en la parte considerativa del acto. En el presente juicio de legalidad no se discute la motivación del acto demandado ni se cuestiona o demerita la existencia o la certeza de la información y documentación anteriormente mencionada; menos aún se explican o detallan razones técnicas contra el modelo matemático utilizado en el diseño de la metodología aplicada para fijar la base gravable del impuesto de vehículos automotores. Tampoco se desconoce o desvirtúa la existencia, pertinencia o eficacia de las variables tomadas para dicha metodología de cara a la realidad del mercado automotriz. Por lo demás, el artículo 10 de la Resolución 0000829 de 2016 contiene un indicador de favorabilidad en su regulación (...), sin que la parte actora se refiriera a tal norma ni discutiera su efectividad. Tan solo aludió a la desfavorabilidad de la resolución como criterio general frente al hecho de no haberse aplicado en el 2016 las mismas bases gravables de 2015, previstas para el impuesto causado el 1 de enero de ese año, en lugar de exigir las fijadas por el acto demandado para el impuesto causado el 1 de enero de 2016, sin que en ese predicado se tuvieran en cuenta criterios de actualización y progresividad en el impuesto aplicable a los diferentes vehículos que contempla dicho acto. Conforme a lo anterior, la Sala negará las pretensiones de la demanda, por carecer de razones que desvirtúen la presunción de legalidad que ampara el acto acusado.

**FUENTE FORMAL:** CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 95 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 150 NUMERAL 12 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 338 INCISO 3 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 363 / CÓDIGO CIVIL - ARTÍCULO 11 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 249 / LEY 223 DE 1995 - ARTÍCULO 87 / LEY 488 DE 1998 - ARTÍCULO 143 / LEY 488 DE 1998 - ARTÍCULO 144 / LEY 1429 DE 2010 - ARTÍCULO 16 / LEY 1430 DE 2010 - ARTÍCULO 8 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 187 INCISO 3 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 229 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 231 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 234

### **CONDENA EN COSTAS EN MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD - Improcedencia**

No se condenará en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

**FUENTE FORMAL:** LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188



**NORMA DEMANDADA:** RESOLUCIÓN 0000829 DE 2016 (24 de febrero)  
MINISTERIO DE TRANSPORTE (No anulada)

## CONSEJO DE ESTADO

### SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

#### SECCIÓN CUARTA

**Consejera ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

Bogotá D.C., veinte (20) de mayo de dos mil veintiuno (2021)

**Radicación número: 11001-03-27-000-2016-00029-00(22479)**

**Actor: NICANOR MOYA CARRILLO**

**Demandado: MINISTERIO DE TRANSPORTE**

#### FALLO

**ACUMULADO: 11001-03-27-000-2016-00038-00(22549)**

En ejercicio de la competencia atribuida por el numeral 1 del artículo 149 del CPACA, corresponde a la Sala decidir sobre las demandas de nulidad interpuestas contra la Resolución 0000829 del 24 de febrero de 2016<sup>1</sup>, expedida por el Ministerio de Transporte, “*Por la cual se establece la base gravable de los vehículos automotores para la vigencia fiscal 2016 y se deroga la Resolución 5358 de 2015*”.

#### DEMANDA

Nicanor Moya Carillo y Jaime Andrés Quintana, solicitaron la nulidad de la Resolución 0000829 de 2016, a través de demandas tramitadas en distintos procesos<sup>2</sup>, acumulados mediante Auto del 24 de noviembre de 2017<sup>3</sup>.

Dichas demandas invocaron como normas violadas los artículos 4, 338 [inc. 3] y 363 de la Constitución Política; 143 y 144 de la Ley 488 de 1998<sup>4</sup>. Los conceptos de violación, se integran y sintetizan como sigue<sup>5</sup>:

<sup>1</sup> Fls. 356 a 361, c. p. 1

<sup>2</sup> Radicados internos 22479 y 22549. La demanda de este último se presentó en ejercicio del medio de control de nulidad por inconstitucionalidad, pero, no habiéndose impetrado contra un decreto expedido por el Gobierno Nacional, ni en cumplimiento de una norma de rango constitucional, aunado a que la violación de las normas constitucionales presuponía un estudio de legalidad, el Auto del 11 de julio de 2016 adecuó dicho trámite al de la demanda de simple nulidad (Fls. 181 a 182, c. p. 4)

<sup>3</sup> Decretó la acumulación del proceso 22549 al proceso 22479 (fls. 509 a 510, c. p. 3)

<sup>4</sup> Fls. 3 a 4, c. p. 1; fls. 5 a 7, c. p. 4

<sup>5</sup> Fls. 3 a 17, c. p. 1; fls. 9 a 13, c. p. 4



Manifestaron que el acto demandado derogó la Resolución 5358 de 2015, estableciendo nuevas tablas de base gravable para el impuesto de vehículos en el año 2016. Dicho acto contraviene el principio de retroactividad de la ley tributaria, porque al momento de expedirse (*24 de febrero de 2016*), el impuesto de vehículos se encontraba causado, acorde con la regla establecida en la Ley 488 de 1998, la cual implica el pago anticipado del tributo, dentro de la misma vigencia en que se causa.

Concordantemente, la ley ordenó que el Ministerio de Transporte estableciera la base gravable del impuesto en el año anterior a su causación, a través de la resolución que fija los avalúos comerciales de los vehículos gravados, en el mes de noviembre de esa anualidad precedente, plazo preclusivo y perentorio. Dicha resolución, entonces, goza de vigencia antes de la fecha de causación (*el 1º de enero de cada año*) y del inicio del respectivo periodo fiscal, evitando así efectos retroactivos.

Agregaron que el acto demandado no dio continuidad a la Resolución 5358 de 2015, sino que la derogó total y expresamente, y que, al haberse publicado el 25 de febrero de 2016, es decir, en fecha posterior a cuando se causó el impuesto de vehículos (*1º de enero*), que es un “tributo de periodo”, la base gravable dispuesta por aquél devino extemporánea y rige para el periodo siguiente (2017), sin afectar los gravámenes causados con antelación a ese año. Lo anterior, porque, para efecto de la causación el 1 de enero de 2016, la resolución encargada de fijar el avalúo constitutivo de la base gravable del impuesto debía expedirse como máximo el 31 de diciembre de 2015, año inmediatamente anterior.

Sostuvieron que esa derogatoria expulsó del ordenamiento jurídico a la Resolución 5358 de 2015 y dio origen a una nueva regulación (*la de la Resolución 0000829 de 2016, aquí demandada*), con efectos retrotraídos al 1 de enero de 2016, en lugar de haberse limitado a disponer las nuevas tablas de avalúos comerciales, permitiendo a los declarantes aplicar las tablas anteriores en virtud del principio de favorabilidad.

## SOLICITUDES DE SUSPENSIÓN PROVISIONAL

Los demandantes solicitaron la suspensión provisional de la resolución acusada<sup>6</sup>.

Tal medida fue negada por los Autos del 6 de diciembre de 2016<sup>7</sup> y del 3 de febrero de 2017, confirmado el 8 de marzo de 2018, en sede del recurso de reposición<sup>8</sup>.

Según dichas providencias, la resolución demandada se expidió por razón del Auto del 15 de febrero de 2016 y no configura la aplicación retroactiva de la ley tributaria, porque: *i)* no reguló un periodo diferente al del 2016; *ii)* hizo parte una actuación administrativa iniciada desde la expedición de la Resolución 5853 de 2015, con el fin de fijar el valor comercial de los automotores gravados para el siguiente año; *iii)* el plazo para que el Ministerio de Transporte proferiera dicho acto no era preclusivo sino perentorio, de modo que su vencimiento no implicaba la pérdida de oportunidad para ejercer una competencia, facultad o derecho, ni viciaba o tornaba ineficaz el acto

<sup>6</sup> Fls. 13 a 17, c. p. 2 y 1 a 7, c. p. 5

<sup>7</sup> C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, fls. 58 a 64, c. p. 5

<sup>8</sup> C. P. Stella Jeannette Carvajal Basto, fls. 50 a 55, 71 a 73, c. p. 2



posterior al vencimiento de tal plazo; iv) la expedición de tal acto era necesaria para que los entes territoriales tuvieran el fundamento legal del recaudo del impuesto; y, v) la resolución demandada reconoce los efectos de la expedición extemporánea, al prever la devolución de saldos a favor por los pagos efectuados con base en la Resolución 5853 de 2015, frente a los menores valores que disponía la Resolución 0000829 de 2016.

## ARGUMENTOS DE LAS COADYUVANCIAS A LA DEMANDA<sup>9</sup>

Estefanía Hoyos Osorio, Valentina Espitia Giraldo, Daniela Plaza Saldarriaga y Diana Carolina Pinilla Pimienta, aceptadas como coadyuvantes de la demanda en el proceso 22549<sup>10</sup>, señalaron que la normativa tributaria se rige por el principio de irretroactividad, acorde con el cual, los tributos de periodo deben aplicarse a partir del periodo siguiente a la entrada en vigencia de la ley que los crea, y que ello mitiga el riesgo de incertidumbre, conexo a la posibilidad de que el Estado cree o varíe los elementos del impuesto en cualquier momento.

Estimaron que la resolución demandada violó el principio referido, porque se expidió en el año 2016, con el fin de surtir efectos durante la misma anualidad, no obstante que para ello debió haberse proferido, a más tardar, el 31 de diciembre de 2015, último día del año anterior que tal acto pretendía regular.

Precisaron que dicha resolución se emitió por cuenta de la suspensión provisional de la Resolución 5358 de 2015, dentro del proceso 22328, mediante providencia del 15 de febrero de 2016, es decir, dentro de la vigencia fiscal para la cual se previó la base gravable cuestionada en el presente medio de control, inaplicándose así el inciso final del artículo 338 de la CP que prima sobre la normativa tributaria y es de obligatoria observancia.

Añadieron que, acorde con lo anotado en dicha providencia, la resolución suspendida carecía de motivación y su fin primario no era el de favorecer a los contribuyentes, de modo que no se configuraba la excepción dispuesta por la Corte Constitucional para inaplicar la regla general de irretroactividad de la ley tributaria.

## CONTESTACIÓN DEL DEMANDADO

El Ministerio de Transporte<sup>11</sup> se opuso a las pretensiones de la demanda, precisando que el acto acusado fue expedido para acoger el Auto del 15 de febrero de 2016, que suspendió provisionalmente la Resolución 5358 de 2015, en el proceso judicial 11001032700020160000800, y que, independientemente del curso del proceso, invitó al ministerio a emitir una resolución que fijara de nuevo la base gravable del impuesto de vehículos, porque el plazo legal para tal efecto no era preclusivo, sin que la suspensión provisional decretada limitara la competencia atribuida a tal entidad para hacer dicha fijación, a través de una nueva resolución motivada y correctora de cualquier desfase e imperfección de las tablas en relación con cierto rango y clases de vehículos.

<sup>9</sup> Fls. 646 a 653, c. p. 4

<sup>10</sup> Auto del 28 de marzo de 2017, fls. 643 a 654, c. p. 4

<sup>11</sup> Fls. 42 a 70, c. p. 1, 189 a 221, c. p. 4



Destacó que dicha resolución se expidió en ejercicio de la competencia funcional del Ministerio de Transporte, sin disponer ninguna modificación al periodo de causación del impuesto; aplicó el principio de favorabilidad tributaria para beneficiar a los contribuyentes del impuesto de vehículos e invocó una motivación ampliada que justifica los avalúos constitutivos de la base gravable del impuesto.

Adujo que, según estudios sobre la materia en el marco la jurisprudencia constitucional, la ley tributaria puede aplicarse retroactivamente cuando de ella no se deriven perjuicios económicos para los contribuyentes o cuando contenga disposiciones que les resulten más favorables, incluso para la consecución del bien común, según razones políticas, económicas, sociales o de convivencia que pueden sacrificar la percepción del mayor ingreso. Si no existen perjuicios y la ley nueva es más favorable o el interés de la colectividad amerita los cambios, los regímenes tributarios pueden modificarse.

Señaló que en los impuestos de periodo el legislador tiene por verificado el hecho imponible en el último instante de aquél dentro del cual se computan los hechos económicos, y que las modificaciones legislativas durante el curso del periodo pueden ser válidas, de modo que durante el mismo no puede hablarse de derechos adquiridos, pues mientras ese periodo no ha terminado de transcurrir la ley puede variar la cuota o los elementos del impuesto; y si esa variación implica rebajar o suprimir un tributo, establecer una exoneración o prorrogar la que hubiere vencido, no existe ningún principio que impida renunciar al aquél ni que dote de sentido el continuar gravando al sujeto pasivo después de esa supresión, exoneración o prórroga que, como tal, opera en beneficio de dicho sujeto.

Indicó que la prohibición de retroactividad de las leyes tributarias se dirige a impedir que las nuevas regulaciones aumenten las cargas para periodos vencidos o en curso, de modo que el contribuyente puede confiar en que el régimen general del impuesto de periodo se mantenga inalterado. Así, si la nueva ley entra a regir antes de que se consolide el impuesto, pero dentro de su periodo interno, la modificación del régimen regirá para el periodo siguiente, salvo que disminuya la carga tributaria del contribuyente.

Advirtió que, desde la perspectiva del derecho comparado, Colombia integra el grupo de países que reconocen implícitamente la retroactividad al establecer la prohibición sólo para leyes perjudiciales o restrictivas de derechos individuales. Y que las leyes que imponen o agravan la carga impositiva en función de una capacidad contributiva inexistente por ocurrencia del hecho generador en el pasado, serían arbitrariamente injustas e inconstitucionales, pero si la desgravan o disminuyen, la aplicación de la ley antigua tendría que restringirse a pesar de que permitiera un mayor gravamen, y la nueva ley más favorable se aplicaría retroactivamente. El principio de irretroactividad no es absoluto ni puede pugnar con la necesidad de cambios normativos benéficos para el contribuyente.

Anotó que la resolución demandada comenzó a regir a partir de la fecha de su publicación y que su favorabilidad se constata, además, en que admitió que el eventual saldo a favor generado para los contribuyentes que hubieren cancelado el impuesto correspondiente a la vigencia 2016 conforme a la Resolución 5358 de 2015, podía descontarse del impuesto de 2017 o solicitarse la devolución del mismo.



Sostuvo que la resolución demandada se fundamentó en las Leyes 488 y 489 de 1998, la jurisprudencia y la doctrina vigentes, y tuvo en cuenta estudios y análisis de mercado realizados desde el año 2015, según el índice de precios al consumidor y los principios de equidad y justicia tributaria. Estimó que dicho acto es más favorable para el contribuyente del impuesto de vehículos automotores; que el término de expedición previsto en la primera de las leyes mencionadas, no es preclusivo ni fue vulnerado; y que el Ministerio de Transporte mantuvo la competencia para esa expedición.

Afirmó que, ante el deber de definir el valor comercial de los vehículos gravables en el año 2016, el ministerio contó con la debida consultoría que le ofrecía un modelo matemático de mercado de vehículos usados y con la información sobre los factores determinantes del valor comercial de dichos vehículos en revistas especializadas, internet y mercado automotriz, como líneas, marcas, cilindraje y referencia, puesto que tales variables permitían determinar con mayor precisión la línea de cambio de valores en el tiempo según la devaluación de la moneda, la depreciación aplicable y el comportamiento del mercado en el año 2015. A ello se integraron estudios elaborados por peritos encargados de analizar los diversos factores.

Explicó que al ministerio le correspondía determinar los parámetros para el avalúo comercial de los vehículos automotores en el año 2016, a través de la modelación matemática del mercado de los vehículos usados, en el marco del contrato de *“estudios, asistencia técnica y jurídica para el análisis del sistema de recolección de datos e información del sector transporte terrestre”* de la etapa de inversión, e incluida en el plan de adquisiciones de la entidad y correspondiente al proyecto BPIN0011095410000 *“IMPLEMENTACIÓN DE UN SISTEMA DE RECOLECCIÓN DE DATOS PARA EL TRANSPORTE TERRESTRE AUTOMOTOR”*, de manera que las disposiciones del acto acusado no fueron producto del error ni de la improvisación.

Destacó el soporte legal del acto demandado y su finalidad recaudatoria con destino a los entes territoriales, en pro del interés público de sus comunidades y con respeto a los principios de progresividad, equidad y justicia en la determinación metodológica de la base gravable del impuesto de vehículos; resaltando que en él no se establecieron nuevos avalúos comerciales sino que se ajustaron las tablas iniciales en los casos particulares que lo ameritaban. Además, el ministerio diseñó un aplicativo web para que los usuarios pudieran consultar la base gravable de cada vehículo, con el cual los importadores, fabricantes y ensambladores podían registrar las nuevas líneas que entraban al mercado.

Detalló que un modelo podía tener registrada una línea estándar, pero que en circulación podían estar tanto los vehículos de esa línea, como de otras no incluidas en los listados de las secretarías de hacienda y con características superiores, mejores condiciones técnicas, mayor precio y avalúo comercial, y beneficiadas con impuestos menores a los de los vehículos registrados. Por tanto, el acto que estableció la base gravable bajo el estudio técnico matemático realizado en el 2015 no quebranta la Constitución ni la ley.

Estimó que la resolución demandada, como acto administrativo que establece la base gravable de los vehículos automotores, no transgrede la fecha de causación del impuesto ni las normas superiores invocadas en la demanda. Tampoco configura las causales de nulidad simple establecidas en el ordenamiento legal y es válida porque,



a través del mismo, el Ministerio de Transporte sólo ejerció la facultad de estructurar los valores comerciales reales de los vehículos en Colombia, procurando la efectiva realización de la ley.

### AUDIENCIA INICIAL

El 29 de noviembre de 2018 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011<sup>12</sup>. En dicha diligencia se advirtió la improcedencia de la conciliación en razón del medio de control público ejercido y la inexistencia de irregularidades y excepciones previas o medidas cautelares que debieran resolverse.

Asimismo, el litigio se fijó respecto del estudio de legalidad de la resolución demandada; y, concretamente en lo siguiente, según los petitem de los procesos acumulados:

Exp. 22479	<i>Si la resolución acusada vulneró el principio de irretroactividad de la ley tributaria, de los artículos 338 y 363 de la CP, por haberse expedido con posterioridad a la causación del impuesto de vehículos para el año 2016; y si violó los artículos 143 y 144 de la Ley 488 de 1998, por derogar la Resolución 5358 de 2015, en lugar de adoptar nuevas tablas de avalúos comerciales, y por haberse expedido en el año 2016 para aplicarse en el mismo año.</i>
Exp. 22549	<i>Si la Resolución acusada vulneró los artículos 4 y 338 de la CP; 143 y 144 de la Ley 488 de 1998, por presunta extemporaneidad en el establecimiento de la base gravable del impuesto de vehículos para el año 2016 y no para el año anterior a la causación del tributo.</i>

Igualmente, se ordenó tener como pruebas las aportadas con las demandas, los escritos de contestación a las mismas y la manifestación de coadyuvancia. Y se corrió traslado a las partes para alegar de conclusión.

### ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **Ministerio de Transporte** reiteró los argumentos de sus escritos de contestación<sup>13</sup>, insistiendo en que el sustento de la resolución acusada se ajusta al ordenamiento jurídico y a la jurisprudencia sobre la materia; se expidió conforme a las facultades legales de la entidad demandada y dentro de los parámetros fijados por el Auto del 15 de febrero de 2016; cuenta con una motivación que justifica la ampliación metodológica sobre los avalúos dispuestos en forma ajustada a derecho y más beneficiosa para los contribuyentes; incorpora las correcciones necesarias y pertinentes frente a posibles inconsistencias; y fue debidamente publicada.

Manifestó que frente a la derogatoria de la Resolución 5358 de 2015, era legalmente justificado, necesario e indispensable expedir la Resolución 0000829 de 2016, para que las administraciones territoriales pudieran hacer efectivo el cobro del impuesto en ese año y no quedaran en un limbo jurídico.

El **Ministerio Público** solicitó que se negaran las pretensiones de la demanda<sup>14</sup>. Al efecto, anotó que el hecho generador del impuesto sobre vehículos automotores debe verificarse el 1º de enero de cada año y que en el caso de vehículos nuevos el

<sup>12</sup> Fls. 529 a 531, c. p. 3

<sup>13</sup> Fls. 536 a 553, c. p. 3

<sup>14</sup> Fls. 534 a 535, c. p. 3



impuesto se causa en la fecha de solicitud de la inscripción en el registro terrestre automotor.

Expuso que la base gravable de dicho impuesto está constituida por el valor comercial de los vehículos gravados establecido anualmente mediante resolución expedida en el mes de noviembre del año inmediatamente anterior al gravable, plazo que no extingue la facultad asignada al Ministerio de Transporte para determinarla, ni es perentorio. El elemento de cuantificación del hecho generador del tributo no es un factor para establecer la causación del impuesto, de acuerdo con las fluctuaciones en los valores de los activos gravados y el carácter técnico de los mismos.

La base prevista en el acto demandado fue establecida con posterioridad al momento de la causación del impuesto de vehículos de 2016, pero se determinó con antelación a la exigibilidad de la resolución acusada. No quebrantó el principio de irretroactividad de la ley tributaria, porque no dio origen a una imposición inexistente al momento de la causación sino que fijó la base para la imposición del tributo aplicable a los contribuyentes que cumplieron el hecho generador a 1º de enero de 2016, y esa determinación puede ocurrir en momento posterior a la causación pero anterior a la exigibilidad.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la fijación del litigio corresponde a la Sala establecer la legalidad de la Resolución 0000829 del 24 de febrero de 2016, expedida por la Ministra de Transporte, en cuanto estableció la base gravable del impuesto sobre vehículos automotores para el año 2016, en el mes de febrero de la misma anualidad.

Según los demandantes y sus coadyuvantes, el acto acusado deviene extemporáneo, porque la base del tributo debe establecerse en el mes de noviembre del año inmediatamente anterior al gravable; y viola el principio de irretroactividad de la ley tributaria, dado que afecta un impuesto de periodo, causado el 1º de enero de 2016, cuya normativa reguladora sólo puede comenzarse a aplicar en la vigencia fiscal siguiente a cuando aquella empieza regir.

El demandado, por su parte, clarificó que la resolución acusada se expidió en atención a una providencia judicial, apoyándose en una motivación adecuada y suficiente para soportar disposiciones más favorables para los contribuyentes y en beneficio del interés general; y limitándose a ajustar las tablas de avalúos comerciales dispuestas por la Resolución 5358 de 2015, en los casos particulares que lo ameritaban, para garantizar una tributación concordante con las características, condiciones, precios y avalúos de los vehículos gravados; con base en estudios técnicos de mercado del año 2015 y en fórmulas matemáticas previamente diseñadas.

Ahora bien, el impuesto sobre vehículos automotores fue creado por la Ley 488 de 1998 [138], como un tributo sustitutivo de los impuestos de timbre nacional sobre vehículos automotores, de circulación y tránsito y del unificado de vehículos del Distrito Capital de Santafé de Bogotá, al que se le permitió mantener la tributación que hubiere dispuesto sobre los vehículos de servicio público establecidos antes de entrar a regir dicha ley.



Se trata de un impuesto autónomo, directo y de periodo anual, con recursos destinados a las entidades territoriales enunciadas en el artículo 139 ib. (*municipios, distritos, departamentos y Distrito Capital de Santafé de Bogotá*)<sup>15</sup>, encargadas de administrarlo; que grava la propiedad y posesión de los vehículos automotores nuevos<sup>16</sup>, usados e internados temporalmente al territorio nacional<sup>17</sup>, salvo los señalados en el artículo 141 *ejusdem*<sup>18</sup>; que se encuentra a cargo de los propietarios o poseedores de dichos vehículos y que se causa el 1° de enero de cada año, excepto en el caso de los vehículos automotores nuevos, para los cuales la ley previó la causación en la fecha de la solicitud de inscripción en el registro terrestre automotor, correspondiente con la fecha de la factura de venta, o en la fecha de la solicitud de internación<sup>19</sup>.

Concordantemente con las reglas de causación, el impuesto de vehículos automotores debe declararse y pagarse anualmente, ante los departamentos o el Distrito Capital, dependiendo de dónde se encuentre matriculado el respectivo vehículo; así como dentro de los plazos y ante las instituciones financieras que señalen tales entes territoriales, utilizando para ello los formularios prescritos por el artículo 146 de la Ley 488 de 1998, modificado por el artículo 106 de la Ley 633 de 2000.

De manera diferencial para los tipos de vehículos gravados, el artículo 143 de la referida Ley 488, reguló la base gravable del impuesto para unos y otros<sup>20</sup>.

Así, los vehículos usados e internados temporalmente quedaron sujetos a la regla general según la cual la base gravable corresponde al valor comercial<sup>21</sup> de los vehículos gravados, establecido por el Ministerio de Transporte mediante resolución expedida en el mes de noviembre del año inmediatamente anterior al gravable. Y, en caso de que esos vehículos no figuren en la resolución expedida por dicho ministerio, el valor comercial para la declaración y el pago del impuesto será el del vehículo automotor incluido, que más se asimile en sus características.

<sup>15</sup> La Sentencia C-720 de 1999 precisó que el impuesto de vehículos es una renta nacional cedida a los Departamentos, Distritos y Municipios, en proporción a lo recaudado en sus respectivas jurisdicciones, y cuyo perfeccionamiento no requiere acto alguno de los Concejos Municipales ni de las Asambleas Departamentales. Y las sentencias C-1320 de 2000 y C-532 de 2005 reconocieron en dicho impuesto una forma de participación de los municipios en las rentas nacionales, porque la Ley 488 de 1998 prevé que el 150% del recaudo debe transferirse a los municipios.

<sup>16</sup> Para los efectos del impuesto se consideran nuevos los vehículos que entran en circulación por primera vez en el territorio nacional (*Ley 488 de 1998 [141, par. 1]*)

<sup>17</sup> En la internación temporal la autoridad aduanera exige, antes de expedir la autorización, que el interesado acredite la declaración y pago del impuesto ante la jurisdicción correspondiente por el tiempo solicitado. Para esos efectos la fracción de mes se toma como mes completo. De la misma manera se procede para las renovaciones de las autorizaciones de internación temporal. (*Ley 488 de 1998 [141, par. 2]*)

<sup>18</sup> Bicicletas, motonetas, y motocicletas con motor hasta de 125 c.c. de cilindrada; tractores para trabajo agrícola, trilladoras y demás maquinaria agrícola; tractores sobre oruga, cargadores, mototrillas, compactadoras, motoniveladoras y maquinaria similar de construcción de vías públicas; vehículos y maquinaria de uso industrial que por sus características no estén destinados a transitar por las vías de uso público o privadas abiertas al público; vehículos de transporte público de pasajeros y de carga.

<sup>19</sup> Ley 488 de 1998, arts. 140, 141, 142 y 144.

<sup>20</sup> "Base gravable. Está constituida por el valor comercial de los vehículos gravados, establecido anualmente mediante resolución expedida en el mes de noviembre del año inmediatamente anterior al gravable, por el Ministerio de Transporte. Para los vehículos que entran en circulación por primera vez, la base gravable está constituida por el valor total registrado en la factura de venta, o cuando son importados directamente por el usuario propietario o poseedor, por el valor total registrado en la declaración de importación."

<sup>21</sup> Acorde con dicho valor, las tarifas aplicables para los vehículos gravados operan entre los rangos establecidos en el artículo 145 ib., con valores reajustables anualmente por el Gobierno Nacional y, en el caso de vehículos nuevos, el impuesto se liquida en proporción al número de meses que reste del respectivo año gravable, tomando la fracción de mes como mes completo, y el pago del impuesto como requisito inicial para la inscripción inicial en el registro terrestre automotor.



Tratándose de los vehículos que entran en circulación por primera vez, la base gravable se constituye por el valor total registrado en la factura de venta, o, si se trata de importación directa por el usuario propietario o poseedor, por el valor total registrado en la declaración de importación.

En ejercicio de la competencia legal asignada, el Ministerio de Transporte profirió la Resolución 5358 de 2015 para disponer la base gravable de los vehículos automotores en la vigencia 2016, cuya nulidad fue demandada ante la Sección Cuarta del Consejo de Estado, dentro del proceso 22328.

Iniciado el trámite de instancia, el magistrado sustanciador de dicho proceso profirió el Auto de 15 de febrero de 2016<sup>22</sup>, mediante el cual decretó, a título de *medida cautelar de urgencia*, la suspensión provisional y preventiva del acto demandado, ordenándole a la Ministra de Transporte «asegurar el cumplimiento de esta orden judicial, mediante las respectivas órdenes, instrucciones y demás medidas pertinentes para ese cometido». Al tiempo, advirtió que «el Ministerio de Transporte conservaría sus competencias para cumplir lo ordenado por el artículo 143 de la Ley 488 de 1998 para el año 2016, en los términos expuestos en la parte considerativa de esta providencia».

El alcance de dicha advertencia se concreta en la parte considerativa de la misma, en la que se precisó que «la suspensión de la Resolución 5358 no significará, de ninguna manera, un límite a la competencia del Ministerio de Transporte para fijar de nuevo esa base gravable en otra resolución en la que se cumpla a cabalidad la carga de motivación e incluso se corrija, si es del caso, los desfases e imperfecciones de las tablas en relación con cierto rango y clase de vehículos»; aclarando que el plazo conferido por el artículo 143 de la Ley 488 de 1998 no era preclusivo sino perentorio<sup>23</sup>, y que nada obstaba para que, a falta de la base gravable fijada en la Resolución 5358, cuyos efectos se suspendieron, se pudiera expedir una nueva con las correcciones mencionadas.

El 24 de febrero de 2016, atendiendo a la advertencia mencionada, el Ministerio de Transporte expidió la Resolución 0000829<sup>24</sup>, ahora demandada, por la cual estableció la Base Gravable de los Vehículos Automotores para dicha vigencia fiscal (2016) y derogó la Resolución 5358 de 2015.

El 17 de marzo de 2016, considerando la derogatoria mencionada, la Sala de la Sección Cuarta, en sede de recurso de súplica, revocó la medida cautelar de urgencia decretada<sup>25</sup> y, en su lugar, negó la suspensión provisional de la Resolución 5358 del 30 de noviembre de 2015, porque ésta había desaparecido del ordenamiento jurídico y dejado de producir efectos jurídicos; de modo que, por sustracción de materia, la medida ordenada carecía de sentido.

Seguido el procedimiento correspondiente, el 23 de febrero de 2017 se realizó la audiencia inicial de que trata el artículo 180 del CPACA, dentro de la cual el

<sup>22</sup> Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>23</sup> Huelga decir que los plazos son de dos categorías: los preclusivos cuyo vencimiento implica la pérdida de oportunidad para ejercer una competencia, facultad o derecho. Los perentorios, en cambio, más bien aceleran o tienen como fin agilizar la toma de decisiones o el ejercicio de facultades o derechos. CE, S4, sentencia del 29 de octubre de 2009, Exp. 16482.

<sup>24</sup> Entre las consideraciones de dicha resolución se apuntó "Que el Consejo de Estado mediante auto de fecha 15 de febrero de 2016, profirió la medida cautelar de suspensión provisional de la Resolución 5358 de 2015 e invitó al Ministerio de Transporte a que independientemente del curso del proceso, emita una resolución que fije de nuevo la base gravable ya que el plazo conferido por la ley no es preclusivo sino perentorio y nada obsta para que se pueda ejercer la competencia definida en la Ley 488 de 1998.

Que conforme a todo lo anterior, el Ministerio de Transporte encuentra procedente emitir una nueva base gravable de los vehículos automotores para el año 2016 y en consecuencia procederá a la derogatoria de la Resolución 5358 de 2015."

<sup>25</sup> C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia



magistrado sustanciador<sup>26</sup> declaró probada la excepción de inepta demanda, por carencia de objeto asociada a la pérdida de fuerza ejecutoria de la Resolución 5358 del 30 de noviembre de 2015 que, según se dijo, no produjo mayores efectos jurídicos<sup>27</sup>; en consecuencia, dispuso la terminación del proceso de nulidad iniciado contra dicha resolución, resaltando la inoperancia e ineficacia del control judicial contra actos que desaparecen del ordenamiento jurídico por derogatoria o revocatoria o por alguna sentencia que declara la invalidez de la norma fundamento del mismo.

El 4 de octubre de 2018, la Sala de la Sección Cuarta confirmó la anterior decisión<sup>28</sup>, al resolver el recurso de súplica interpuesto en su contra, en el entendido de que éste no formulaba reparo concreto contra las razones que sustentaron la decisión impugnada, esto es, la inepta demanda por carencia de objeto, sino que se había limitado a cuestionar el acto mismo de la derogatoria.

Concomitante con dicha derogatoria, la Resolución 0000829 de 2016, demandada a través del medio de control que ahora se decide, estableció la base gravable de los vehículos automotores para la vigencia fiscal del mismo año. Tal circunstancia temporal estructura la glosa de nulidad invocada en la demanda, en el entendido de que viola principio de irretroactividad de la ley tributaria en el marco de los impuestos de periodo.

El marco constitucional de aplicación temporal de normas que regulan impuestos de periodo, se encuentra en el artículo 338 de la CP, norma que, en el contexto del principio de legalidad de los tributos<sup>29</sup>, dispuso que *“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.”* (inc. 3º).

Dicha disposición constitucional, en principio, muestra una forma de irretroactividad de la ley, concordante con el principio del artículo 363 ib., dirigida a salvaguardar las situaciones fiscales en curso al momento de iniciarse la vigencia de la nueva norma, y a la cual la Corte Constitucional se ha referido en diferentes ocasiones precisando que, *«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 en que entra en vigencia, comoquiera que el mandato del inciso tercero del artículo 338 de la CP sólo se dirige a impedir que se aumenten las cargas de dicho obligado, de modo que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos, en perjuicio de los contribuyentes de buena fe.»*; y que *«la aplicación del principio de irretroactividad no podía ser absoluta tratándose de modificaciones benéficas al contribuyente y que tuvieran un carácter garantista.»*<sup>30</sup>

<sup>26</sup> Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

<sup>27</sup> Esto por cuanto los calendarios tributarios de varias entidades territoriales fijaban el plazo para pagar el impuesto de vehículos automotores en meses posteriores a la derogatoria de la Resolución 5358 del 2015.

<sup>28</sup> C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto

<sup>29</sup> Acorde con el mismo, la ley y, en especiales casos, las ordenanzas departamentales y los acuerdos municipales, deben determinar los elementos de los tributos conforme al aforismo *“nullum tributum sine lege”* que, a su vez, corresponde con la máxima según la cual *no hay tributo sin representación*, como expresión de los Estados organizados en forma de repúblicas democráticas, participativas y pluralistas, que encuentran en el órgano de representación popular una fuente legítima de poder que evita abusos impositivos por parte de las autoridades administrativas.

<sup>30</sup> C-527 de 1996, M. P. Jorge Arango Mejía, que examinó la constitucionalidad del artículo 87 de la Ley 223 de 1995, modificadorio del artículo 249 del ET; y C-578 de 2011, M. P. Juan Carlos Henao Pérez, que hizo lo mismo respecto del artículo 8 de la Ley 1430 de 2010. Asimismo, la Sentencias C-686 de 2011 analizó la entrada en vigencia de artículo 16 de la Ley 1429 de 2010, señalando que el beneficio tributario establecido en dicha norma podía aplicarse en el mismo periodo de su entrada en vigencia sin implicar retroactividad de la ley, porque en tributos de periodo cuyos hechos económicos gravados no se han consolidado se configuraba un fenómeno de retrospectividad en el marco de razones de equidad y justicia que no justificaban postergar el beneficio para el periodo siguiente a la vigencia de la respectiva ley.



Sin perjuicio de tales lineamientos, la Sección<sup>31</sup> ha apuntado que el principio constitucional de legalidad tributaria, expresión del principio de representación popular y forma material del de predeterminación de los tributos, así como los postulados de distribución de las cargas públicas, sostenibilidad fiscal y separación de poderes, y la trascendencia social y económica de las razones que orientan las políticas fiscales sobre regulación de tributos de periodo, permiten resaltar que el llamado a determinar los efectos en el tiempo de ese tipo de regulaciones es el legislador, en ejercicio de la facultad que le confiere el artículo 150 [12] de la CP, en concordancia con el artículo 11 del CC<sup>32</sup>.

Y que, tratándose de situaciones jurídicas no consolidadas en impuestos de periodo, es dable la aplicación de normas tributarias benéficas para el contribuyente, en forma inmediata, si así lo establece el legislador. En sentido contrario, si el legislador no lo prevé, se aplica el principio general de irretroactividad de la ley en materia tributaria respecto de impuestos de periodo.

Ahora bien, la Resolución 0000829 del 24 de febrero de 2016 regula uno de los elementos sustanciales del impuesto de vehículos automotores, esto es, de un gravamen de periodo que, de acuerdo con el artículo 144 de la Ley 488 de 1998, se causó el 1º de enero de 2016. Si bien se trata de una regulación administrativa expedida un poco más de un mes después de la causación legal, no por ello se afecta de la invalidez asociada a la violación del principio de irretroactividad de las leyes tributarias, según pasa a explicarse:

Por regla general, los actos administrativos producen efectos hacia el futuro. Sin embargo, existen circunstancias especiales, puntuales y enteramente válidas, frente a las cuales tales efectos pueden surtirse hacia el pasado<sup>33</sup>. Ello ocurre cuando, *verbi gracia*, el mismo acto así lo dispone, bajo sustentos fácticos y jurídicos suficientes que legitimen en el pretérito lo que ha resuelto; o cuando implica situaciones más favorables para su destinatario y los derechos de éstos se preservan sin lesión alguna; o cuando el acto se modifica por cuenta de alguna aclaración, corrección material o rectificación, saneamiento o ratificación, conversión o sustitución del acto o, yendo más allá, en los supuestos de nulidad, cuando la jurisdicción de lo contencioso administrativo estatuye disposiciones nuevas en reemplazo de las acusadas, modificándolas o reformándolas (*CPACA, art. 187 inc. 3*).

A la hora de examinar la eficacia de la decisión administrativa, la teoría del acto admite que aquellos dictados en sustitución de otros anulados en tanto decisión del juez natural de la legalidad, puedan tener eficacia retroactiva dentro del sistema presidido por los principios de legalidad y seguridad jurídica. Los efectos del acto sustitutivo pueden retrotraerse cuando los supuestos fácticos que lo justifican existen

<sup>31</sup> Sentencia del 23 de noviembre de 2018, exp. 22392, C.P. Stella Jeannete Carvajal Basto

<sup>32</sup> Art. 150. Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones:

12. Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley.

Art. 11 CC. "Obligatoriedad de la ley - momento desde el cual surte efectos. La ley es obligatoria y surte sus efectos desde el día en que ella misma se designa, y en todo caso después de su promulgación".

<sup>33</sup> La doctrina alemana, por ejemplo, admite la fuerza retroactiva en el acto reglamentario, eso sí, inextensible en el pasado más allá de la puesta en vigencia de la ley que le sirve de base, máxime frente a la categoría de actos administrativos declarativos que tienen un contenido asociado a la comprobación auténtica de una situación o de un hecho a cuya existencia se atribuyen consecuencias jurídicas legales. Cfr. Francisco Sierra, en la traducción de la obra de Tassinopoulos, Michel, *el acto administrativo*, 1981.



desde la fecha a la que se remontan, sin haber lesionado derechos o intereses legítimos de terceros afectados<sup>34</sup>.

En ese escenario, los actos que tienen por objeto restablecer las situaciones jurídicas de conformidad con los parámetros definidos por las autoridades judiciales en el marco de los efectos obligatorios y aplicativos de las providencias que aquellas profieren, vienen a ser una consecuencia directa de tales efectos restablecedores de las situaciones jurídicas surgidas en la forma que hubieren tenido si el acto no se hubiere expedido y, por su propia ontología, ese restablecimiento o reformulación de situaciones sólo puede darse cuando el acto tiene un efecto retroactivo.

Como se ha dicho, la Resolución 0000829 de 2016 fue expedida con ocasión de la medida de urgencia decretada por el Auto del 15 de febrero de 2016, que instó a la titular de la cartera ministerial para asegurar el cumplimiento de la orden judicial de suspensión provisional y preventiva de la Resolución 5358 de 2015 “*mediante las respectivas órdenes, instrucciones y demás medidas pertinentes para ese cometido*”, advirtiendo que “*conservaría sus competencias para cumplir lo ordenado por el artículo 143 de la Ley 488 de 1998 para el año 2016, en los términos expuestos en la parte considerativa de esta providencia*”. Concordantemente, la providencia previó que la orden de suspensión no limitaba la competencia del ministerio “**para fijar de nuevo la base gravable en otra resolución**”.

En el contexto de la medida de urgencia, la suspensión de la Resolución 5358 de 2015 constituyó la cesación de los efectos de un acto ilegal bajo la apariencia de buen derecho implícita en el principio *fumus boni iuris* y considerada por el juez encargado de examinar su legalidad y de proveer sobre la cautela solicitada, de acuerdo con estudios de ponderación de intereses ante la inquebrantable pretensión de justicia, en el marco de la facultad legal conferida por los artículos 229 y 231 del CPACA<sup>35</sup>. Pero, dado que ese ejercicio ponderativo no podía excusar, extinguir o, en últimas, sacrificar las obligaciones tributarias consolidadas desde el 1 de enero de 2016 frente a la preexistencia de hechos generadores del impuesto, en tanto que ello afectaría el interés público que asiste al Estado en la debida y oportuna tributación de quienes incurrir en tales hechos, la misma providencia dispuso el mecanismo a implementar para salvaguardar dicho interés, consistente en la expedición de una nueva resolución sobre la misma materia regulada por la suspendida, a modo de, si se quiere, acto sustituto ante la pérdida de efectos del suspendido<sup>36</sup>, pero dentro de los parámetros de motivación que lo harían eficaz y exigible, sin más condicionamientos a observar.

La forma como se ordenó emitir el acto administrativo sustituto al que se reduce el mecanismo señalado, no implica restricción alguna sobre la eventual derogatoria expresa del acto sustituido que, en todo caso, tampoco vicia la validez del mismo, porque el propio hecho de la sustitución vía nueva resolución motivada, lo deja desprovisto de vigencia al momento de que ésta se expida.

<sup>34</sup> Bocanegra Sierra, Raúl. *La Teoría del Acto Administrativo*. Iustel. 1 edición, 2005. Madrid. P. 130 y ss.

<sup>35</sup> Sobre los principios que rigen las medidas cautelares, providencia de la Sala Plena del Consejo de Estado, del 17 de marzo de 2015, exp. 2014-03799, C.P. Sandra Lisset Ibarra Vélez, y del 13 de mayo de 2015, exp. 2015-00022, C.P. Jaime Orlando Santofimio Gamboa.

<sup>36</sup> Tal circunstancia fue precisamente la considerada para ordenar la terminación del proceso de nulidad instaurado contra la Resolución 5358 de 2015, mediante Auto del 23 de febrero de 2017, en el que asimismo se destacó la inoperancia e ineficacia del control judicial contra actos que desaparecen del ordenamiento jurídico por derogatoria o revocatoria o por alguna sentencia que declara la invalidez de la norma fundamento del mismo.



En síntesis, la Resolución 0000829 del 24 de febrero de 2016 fue el medio utilizado por la autoridad ejecutiva para cumplir la orden judicial del 15 de febrero del mismo año, con la prontitud y eficacia connaturales a la medida de urgencia que se adoptó<sup>37</sup>, para efecto de salvaguardar la debida motivación de la resolución prevista en el artículo 143 de la Ley 488 de 1998; y, desde esa perspectiva, es producto de una circunstancia concreta y especial de habilitación judicial para subsanar el defecto en la formación de la Resolución 5358 de 2015, sin alterar la materia regulada por la misma ni, menos aún, la causación legal del impuesto de vehículos automotores el 1 de enero de 2016, ante la propiedad o posesión de vehículos gravados a esa fecha.

De cara a lo analizado, concluye la Sala que la Resolución 0000829 de 2016 se encuentra legitimada por el pronunciamiento del juez natural del juicio de legalidad; por el principio de obligatoriedad de las providencias judiciales, al tenor del artículo 234 del CPACA<sup>38</sup> e independientemente de la impugnación del Auto del 15 de febrero de 2016<sup>39</sup>; por el principio constitucional de contribución con las cargas públicas [CP, Art. 95], ante la configuración de hechos generadores del impuesto y, por supuesto, por el interés general que recae sobre la función recaudadora para satisfacer los gastos e inversiones del Estado y que respecto del impuesto de vehículos automotores corresponden al nivel territorial, en tanto renta cedida a Departamentos, Municipios y Distritos.

Más allá de ello, es claro que dicha resolución regla un elemento con regulación preexistente desde el año 2015 y que, según lo aduce el Ministerio de Transporte sin que las pruebas aportadas por la contraparte lo demeritaran, se limitó a ajustar las tablas de avalúos comerciales de acuerdo con las específicas características técnico mecánicas de los vehículos gravados, en salvaguarda de los principios de justicia y equidad tributaria, dado que el valor comercial que venía tomándose como base gravable no reflejaba la realidad del mercado, según lo pone de presente la motivación técnica y metodológica presentada en la parte considerativa del acto.

En el presente juicio de legalidad no se discute la motivación del acto demandado ni se cuestiona o demerita la existencia o la certeza de la información y documentación anteriormente mencionada; menos aún se explican o detallan razones técnicas contra el modelo matemático utilizado en el diseño de la metodología aplicada para fijar la base gravable del impuesto de vehículos automotores. Tampoco se desconoce o desvirtúa la existencia, pertinencia o eficacia de las variables tomadas para dicha metodología de cara a la realidad del mercado automotriz.

<sup>37</sup> La nueva resolución se expidió a tan sólo nueve días de expedido el auto que la ordenó.

<sup>38</sup> “Desde la presentación de la solicitud y sin previa notificación a la otra parte, el Juez o Magistrado Ponente podrá adoptar una medida cautelar, cuando cumplidos los requisitos para su adopción, se evidencie que por su urgencia, no es posible agotar el trámite previsto en el artículo anterior. Esta decisión será susceptible de los recursos a que haya lugar.

**La medida así adoptada deberá comunicarse y cumplirse inmediatamente**, previa la constitución de la caución señalada en el auto que la decreta.”

<sup>39</sup> Contra dicho auto se interpuso recurso de súplica, conforme al artículo 246 del ET, según el cual, **“El recurso de súplica procede contra los autos que por su naturaleza serían apelables, dictados por el Magistrado Ponente en el curso de la segunda o única instancia o durante el trámite de la apelación de un auto. También procede contra el auto que rechaza o declara desierta la apelación o el recurso extraordinario.”**

El auto que decretó la medida de urgencia sería apelable por su naturaleza, al tenor del artículo 243 ib., que prevé: **“Son apelables las sentencias de primera instancia de los Tribunales y de los Jueces. También serán apelables los siguientes autos proferidos en la misma instancia por los jueces administrativos:**

(...)

**2. El que decreta una medida cautelar y el que resuelva los incidentes de responsabilidad y desacato en ese mismo trámite.**

(...)

**El recurso de apelación se concederá en el efecto suspensivo, salvo en los casos a que se refieren los numerales 2, 6, 7 y 9 de este artículo, que se concederán en el efecto devolutivo (...).”**

A su turno, el artículo 323 del CGP dispuso: **“Podrá concederse la apelación: (...) 2. En el efecto devolutivo. En este caso no se suspenderá el cumplimiento de la providencia apelada, ni el curso del proceso. (...).”**



Por lo demás, el artículo 10 de la Resolución 0000829 de 2016 contiene un indicador de favorabilidad en su regulación, al disponer que *“Aquellos contribuyentes que hubiesen cancelado el impuesto de vehículo correspondiente a la vigencia 2016 y que con la implementación de la presente resolución se les creó un saldo a favor, las Secretarías de Hacienda descontarán dicho valor para la vigencia 2017 en las declaraciones sugeridas, si no ha sido objeto de solicitud de devolución por parte del contribuyente al 31 de diciembre de 2016.”*; sin que la parte actora se refiriera a tal norma ni discutiera su efectividad. Tan solo aludió a la desfavorabilidad de la resolución como criterio general frente al hecho de no haberse aplicado en el 2016 las mismas bases gravables de 2015, previstas para el impuesto causado el 1 de enero de ese año, en lugar de exigir las fijadas por el acto demandado para el impuesto causado el 1 de enero de 2016, sin que en ese predicado se tuvieran en cuenta criterios de actualización y progresividad en el impuesto aplicable a los diferentes vehículos que contempla dicho acto<sup>40</sup>.

Conforme a lo anterior, la Sala negará las pretensiones de la demanda, por carecer de razones que desvirtúen la presunción de legalidad que ampara el acto acusado.

No se condenará en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

## FALLA

1. **NEGAR** las pretensiones de la demanda.

2. No se condena en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase. La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

*(Firmado electrónicamente)*  
**MILTON CHAVES GARCÍA**  
Presidente de la Sección

*(Firmado electrónicamente)*  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado electrónicamente)*

*(Firmado electrónicamente)*

<sup>40</sup> Automóviles, camperos y camionetas, vehículos eléctricos, motocicletas y motocarros, motocicletas y motocarros eléctricos, vehículos de pasajeros, vehículos de carga, ambulancias, vehículos usados y objeto de internación temporal vehículos antiguos y clásicos, blindados, matriculados en el departamento Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, e internados temporalmente en las Unidades Especiales de Desarrollo Fronterizo.



**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**  
Salva voto

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Aclara voto

**SALVAMENTO DE VOTO / IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES - Creación y régimen jurídico / IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES - Base gravable / IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES – Causación. Se causa el 1 de enero de cada año / FIJACIÓN DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES - Elemento temporal. La base gravable se fija anualmente por el Ministerio de Transporte mediante resolución expedida en el mes de noviembre del año inmediatamente anterior al gravable / RESOLUCIÓN 0000829 DE 2016 DEL MINISTERIO DE TRANSPORTE - Ilegalidad. Violación del principio de irretroactividad de la ley tributaria / CONVALIDACIÓN DE LA ILEGALIDAD DE LA RESOLUCIÓN 0000829 DE 2016 DEL MINISTERIO DE TRANSPORTE – No configuración. Aunque la Resolución 0000829 de 2016 se dictó en cumplimiento de una orden judicial, no se puede obviar que tal resolución derogó la Resolución 5358 del 30 de noviembre 2015, que establecía la base gravable del impuesto de vehículos automotores para la vigencia fiscal 2016, orden judicial que, en todo caso, no convalida la expedición del acto acusado con posterioridad a la fecha de causación del tributo para el mismo período**

Mi desacuerdo con la posición asumida por la Sala radica en que considero que la resolución demandada, expedida después de la causación legal del impuesto viola el principio de irretroactividad de las leyes tributarias, por las siguientes razones: El impuesto de vehículos automotores es un gravamen creado por la Ley 488 de 1998, que sustituyó los impuestos de timbre nacional sobre vehículos automotores, de circulación y tránsito y el unificado de vehículos para el Distrito Capital. Su régimen es definido por los artículos de la citada Ley 448 de 1998, entre otros, y en lo que atañe al caso, el artículo 143 se ocupa de la base gravable y el artículo 144 de su causación. El referido artículo 143 señala que la base gravable está constituida por el valor comercial de los vehículos gravados, establecido anualmente mediante resolución expedida en el mes de noviembre del año inmediatamente anterior al gravable, por el Ministerio de Transporte En desarrollo de esta norma se expidió la resolución demandada (...), sin embargo, no se tuvo en cuenta el elemento temporal dispuesto en el citado artículo 143, al expedirse en el mes de febrero de 2016. Pero, además, al regular esa resolución la base del impuesto a tener en cuenta para el período fiscal 2016 en el segundo mes del año, desconoce que la causación del impuesto según lo regula el artículo 144 de la Ley 488 de 1998, es a 1º de enero de cada año. De esta manera, se vulnera el artículo 363 constitucional que proscribe los efectos retroactivos de las disposiciones tributarias y el inciso final del artículo 338 que dispone que las normas referidas a tributos cuya *“base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”*. Ahora, si bien el acto demandado, entre otras razones, fue expedido para cumplir la orden judicial dictada con ocasión de la medida de urgencia decretada por el Auto del 15 de febrero de 2016 expedido por el magistrado sustanciador de esta Corporación, no se puede obviar que dicho acto derogó la Resolución 5358 del 30 de noviembre 2015, que establecía la base gravable de los vehículos automotores para la vigencia fiscal 2016, porque adolecía de defectos en su



formación como se expone en su considerativa y, en todo caso, dicha orden no convalida su expedición con posterioridad a la fecha de causación del tributo para el período 2016.

**FUENTE FORMAL:** CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 338 INCISO 3 /  
CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 363 / LEY 448 DE 1998 – ARTÍCULO 143 /  
LEY 448 DE 1998 - ARTÍCULO 144

**CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**SALVAMENTO DE VOTO**

<b>Referencia</b>	Nulidad
<b>Radicación</b>	11001-03-27-000-2016-00029-00 (22479) 11001-03-27-000-2016-00038-00 (22459) Acumulados
<b>Demandante</b>	NICANOR MOYA CARRILLO
<b>Demandado</b>	MINISTERIO DE TRANSPORTE

Con el respeto debido por la decisión mayoritaria, me permito salvar el voto en la providencia proferida dentro del proceso de la referencia, que resolvió negar la nulidad interpuesta contra la Resolución 0000829 del 24 de febrero de 2016, expedida por el Ministerio de Transporte, *“Por la cual se establece la base gravable de los vehículos automotores para la vigencia fiscal 2016 y se deroga la Resolución 5358 de 2015”*.

La demanda se fundamentó en la violación del principio de irretroactividad de la ley tributaria, porque al momento de expedirse la Resolución 0000829 el 24 de febrero de 2016, el impuesto de vehículos se encontraba causado, acorde con la regla establecida en la Ley 488 de 1998.

Mi desacuerdo con la posición asumida por la Sala radica en que considero que la resolución demandada, expedida después de la causación legal del impuesto viola el principio de irretroactividad de las leyes tributarias, por las siguientes razones:

El impuesto de vehículos automotores es un gravamen creado por la Ley 488 de 1998, que sustituyó los impuestos de timbre nacional sobre vehículos automotores, de circulación y tránsito y el unificado de vehículos para el Distrito Capital. Su régimen es definido por los artículos de la citada Ley 448 de 1998, entre otros, y en lo que atañe al caso, el artículo 143 se ocupa de la base gravable y el artículo 144 de su causación.

El referido artículo 143 señala que la base gravable está constituida por el valor comercial de los vehículos gravados, establecido anualmente mediante resolución



expedida en el mes de noviembre del año inmediatamente anterior al gravable, por el Ministerio de Transporte

En desarrollo de esta norma se expidió la resolución demandada disponiendo que *“La base gravable de los vehículos automotores para el año fiscal 2016, para efectos del pago del impuesto sobre vehículos automotores, será el valor indicado en las tablas anexas a la presente resolución, de acuerdo con la correspondiente clase, marca, línea, cilindraje o potencia del motor, número de pasajeros, capacidad de carga y el año modelo, de conformidad con los argumentos expuestos en la parte considerativa de la presente resolución.”* (art.), sin embargo, no se tuvo en cuenta el elemento temporal dispuesto en el citado artículo 143, al expedirse en el mes de febrero de 2016.

Pero, además, al regular esa resolución la base del impuesto a tener en cuenta para el período fiscal 2016 en el segundo mes del año, desconoce que la causación del impuesto según lo regula el artículo 144 de la Ley 488 de 1998, es a 1º de enero de cada año.

De esta manera, se vulnera el artículo 363 constitucional que proscribe los efectos retroactivos de las disposiciones tributarias y el inciso final del artículo 338 que dispone que las normas referidas a tributos cuya *“base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”*.

Ahora, si bien el acto demandado, entre otras razones, fue expedido para cumplir la orden judicial dictada con ocasión de la medida de urgencia decretada por el Auto del 15 de febrero de 2016 expedido por el magistrado sustanciador de esta Corporación, no se puede obviar que dicho acto derogó la Resolución 5358 del 30 de noviembre 2015, que establecía la base gravable de los vehículos automotores para la vigencia fiscal 2016, porque adolecía de defectos en su formación como se expone en su considerativa y, en todo caso, dicha orden no convalida su expedición con posterioridad a la fecha de causación del tributo para el período 2016.

De acuerdo con lo expuesto, en mi criterio, se debió acceder a la pretensión de nulidad de la Resolución 0000829 del 24 de febrero de 2016, proferida por el Ministerio de Transporte.

Atentamente,

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**ACLARACIÓN DE VOTO / PROHIBICIÓN DE RETROACTIVIDAD IMPROPIA DE LA LEY TRIBUTARIA - Finalidad y alcance del último inciso del artículo 338 de la Constitución Política / PROHIBICIÓN DE RETROACTIVIDAD IMPROPIA DEL**



**ARTÍCULO 338 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA - Alcance. Reiteración de jurisprudencia. No tiene carácter absoluto, de modo que no le está vedado al legislador, pero sí al intérprete o aplicador del ordenamiento, dotar de efectos inmediatos a los preceptos tributarios, siempre y cuando su contenido sea beneficioso para los sujetos pasivos / RETROACTIVIDAD IMPROPIA DE NORMAS TRIBUTARIAS - Potestad de configuración normativa del legislador. Reiteración de jurisprudencia / PROHIBICIÓN DE RETROACTIVIDAD IMPROPIA DE LA LEY TRIBUTARIA - Aplicación a tributos de periodo / PROHIBICIÓN DE RETROACTIVIDAD PROPIA O ABSOLUTA DE LA LEY TRIBUTARIA - Aplicación a tributos que no cuentan con una base gravable que se conforme en el transcurso de un periodo / PROHIBICIÓN DE RETROACTIVIDAD PROPIA O ABSOLUTA DE LA LEY TRIBUTARIA – Consagración. Está prevista en el artículo 363 de la Constitución Política / REGLA DE INICIO DE LA VIGENCIA DE NUEVAS NORMAS QUE REGULAN IMPUESTOS DE PERIODO – Aplicación. No aplica a toda clase de tributos, sino solamente a aquellas figuras en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado / RESOLUCIÓN 0000829 DE 2016 DEL MINISTERIO DE TRANSPORTE - Legalidad. No violación de la prohibición de retroactividad impropia de la ley tributaria. Su contenido no disminuye la seguridad jurídica de los contribuyentes del impuesto de vehículos automotores en un grado que contraría las garantías constitucionales**

Concuerdo plenamente con el análisis efectuado y con que la Sala hubiese determinado negar las pretensiones de las demandas (...), sin perjuicio de lo cual veo la necesidad de recalcar que la acusación se fundaba en una incorrecta comprensión del párrafo final del artículo 338 de la Constitución, a lo cual quiero referirme por vía de la presente aclaración. Para garantizar la seguridad jurídica de los obligados tributarios, dicha norma Superior consagró una prohibición de retroactividad impropia, que no tiene alcance absoluto, pues no le estaría vedado al legislador –pero sí al intérprete o aplicador del ordenamiento– dotar de efectos inmediatos a los preceptos tributarios, siempre y cuando su contenido sea beneficioso para los sujetos pasivos, tal como esta Sala lo expuso detalladamente en la sentencia del 27 de junio de 2019 (exp. 22421, CP: Julio Roberto Piza). Hay que tener en cuenta, igualmente, que esa regla sobre el inicio de la vigencia de las normas tributarias no aplica respecto de la regulación de toda clase de tributos, sino solamente para aquellas figuras «*en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado*» (artículo 338 de la Constitución, inciso 3.º); de suerte que si el tributo en cuestión no cuenta con una base gravable que se conforme en el transcurso de un periodo, no es aplicable al caso la regla constitucional en cita, sino, eventualmente, la regla prohibición de la retroactividad propia o absoluta que consagrada en el artículo 363 de la Constitución. Adicionalmente, no es apreciable en el caso juzgado ninguna disminución de la seguridad jurídica de los contribuyentes del impuesto en cuestión, en un grado que contraría las garantías constitucionales, porque la Resolución acusada era sustancialmente idéntica a la Resolución nro. 5358, del 30 de noviembre de 2015, proferida por el Ministerio de Transporte, con lo cual, en la realidad, desde esa fecha los contribuyentes conocían adecuadamente los elementos de cuantificación del tributo que les eran aplicables. En esa medida, la resolución acusada no contraría derechos constitucionales y carecen de fundamento las alegaciones de la demanda.



**FUENTE FORMAL:** CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 338 INCISO 3 /  
CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 363

**CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**ACLARACIÓN DE VOTO**

**Referencia:** Nulidad

**Radicación:** 11001-03-27-000-2016-00029-00 (22479)

11001-03-27-000-2016-00038-00 (22549)

**Demandante:** Nicanor Moya Carrillo

En la sentencia que me permito aclarar, la Sala juzgó la juridicidad de la Resolución nro. 0829, del 24 de febrero de 2016, proferida por el Ministerio de Transporte, por medio de la cual, con fundamento en lo preceptuado en el artículo 143 de la Ley 488 de 1998, estableció el valor comercial de los vehículos automotores que serviría de base gravable del impuesto sobre vehículos automotores para el año 2016. En esencia, la acusación planteó que dicho acto contrariaba el último párrafo del artículo 338 constitucional, en la medida en que durante el propio periodo fiscal estaría precisando la base gravable del tributo que se habría causado el uno de enero de esa anualidad, la cual tendría que haberse expedido a más tardar el 31 de diciembre de 2015; frente a lo cual juzgó la Sala que, sin transgredir la Constitución, las normas tributarias pueden comenzar a regir desde el mismo periodo fiscal en que se profirieran, pero que, sobre todo, no se advertía ninguna nulidad en el acto acusado porque la entidad demandada profirió la resolución en la fecha censurada acatando lo dispuesto en una providencia de esta Sección, dictada el 15 de febrero de 2016, dentro del proceso identificado con el nro. interno 22328 (CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

Concuero plenamente con el análisis efectuado y con que la Sala hubiese determinado negar las pretensiones de las demandas que se tramitaron acumuladamente, sin perjuicio de lo cual veo la necesidad de recalcar que la acusación se fundaba en una incorrecta comprensión del párrafo final del artículo 338 de la Constitución, a lo cual quiero referirme por vía de la presente aclaración.

Para garantizar la seguridad jurídica de los obligados tributarios, dicha norma Superior consagró una prohibición de retroactividad impropia, que no tiene alcance absoluto, pues no le estaría vedado al legislador –pero sí al intérprete o aplicador del ordenamiento– dotar de efectos inmediatos a los preceptos tributarios, siempre y cuando su contenido sea beneficioso para los sujetos pasivos, tal como esta Sala lo expuso detalladamente en la sentencia del 27 de junio de 2019 (exp. 22421, CP: Julio Roberto Piza). Hay que tener en cuenta, igualmente, que esa regla sobre el inicio de la vigencia de las normas tributarias no aplica respecto de la regulación de toda clase de tributos, sino solamente para aquellas figuras «*en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado*» (artículo 338 de la



Constitución, inciso 3.º); de suerte que si el tributo en cuestión no cuenta con una base gravable que se conforme en el transcurso de un periodo, no es aplicable al caso la regla constitucional en cita, sino, eventualmente, la regla prohibición de la retroactividad propia o absoluta que consagrada en el artículo 363 de la Constitución.

Adicionalmente, no es apreciable en el caso juzgado ninguna disminución de la seguridad jurídica de los contribuyentes del impuesto en cuestión, en un grado que contraría las garantías constitucionales, porque la Resolución acusada era sustancialmente idéntica a la Resolución nro. 5358, del 30 de noviembre de 2015, proferida por el Ministerio de Transporte, con lo cual, en la realidad, desde esa fecha los contribuyentes conocían adecuadamente los elementos de cuantificación del tributo que les eran aplicables.

En esa medida, la resolución acusada no contraría derechos constitucionales y carecen de fundamento las alegaciones de la demanda.

Atentamente,

(Firmado electrónicamente)  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**