

# ¿ES ABSOLUTO EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA?

CAROLINA ACOSTA RAMOS\*

## Sumario:

Antecedentes. Aplicación de la Ley tributaria en el tiempo. Principio de irretroactividad en la Constitución de 1991. Desarrollo jurisprudencial y posición de la Corte Constitucional. Criterio de favorabilidad. Posición del Consejo de Estado. Derecho comparado. Conclusiones.

Una de las características tradicionalmente aceptadas sobre la vigencia de la ley es aquella regla según la cual la ley rige hacia el futuro y mientras se mantenga vigente. Al adoptarse cambios legislativos, modificaciones a leyes preexistentes o introducción de una nueva legislación, uno de los aspectos de mayor delicadeza es la definición del momento a partir del cual iniciará la vigencia de la nueva normatividad, máxime cuando se trata de normas que, como las tributarias, acarrearán consecuencias patrimoniales en cabeza de los ciudadanos, cumpliendo de esta manera con el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas (art. 95 C. P.). Pasar por alto el mencionado aspecto sería destruir la confianza o seguridad jurídica de que gozan los asociados en que no serán alteradas las condiciones jurídicas con base en las cuales actuó y si ello ocurre, no le serán oponibles las modificaciones adoptadas. Es por ello que se ha instaurado el principio de “no retroactividad de las normas” como principio general del derecho; de tal manera que la presente reflexión estará en-

camada a dilucidar dos puntos, a saber: el primero definir si es posible la aplicación retroactiva de la ley tributaria y bajo que condición, y de ser ello posible, precisar a partir de qué momento puede darse esta aplicación.

La Carta Política de 1991 incorporó la regla de no retroactividad en la vigencia de las normas tributarias; es así como en su artículo 363 dispone:

El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.

En concordancia con el artículo 338, inciso final, regula la vigencia de las normas que versen sobre impuestos de periodo y reza:

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden apli-

\* Abogada de la Universidad Externado de Colombia. Investigadora del Departamento de Derecho Fiscal, miembro del Centro de Estudios Fiscales. Universidad Externado de Colombia.

carce sino a partir del período que comienza después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

Dentro de las recomendaciones que se hicieron al Congreso de la República por parte del ICDT en la Asamblea Constituyente, se propuso que no se dictaran leyes tributarias con efecto retroactivo; sin embargo, se propuso que aquellas que favorecieran a los contribuyentes podrían tener efecto hacia el pasado. También se dispuso en cuanto a los impuestos de período que si se trataba de elementos que únicamente podían tener aplicación al finalizar el período gravable, sólo empezarían a regir para el período siguiente a su promulgación; y si versan sobre hechos que tengan su realización en el curso del período gravable, sólo tendrán aplicación para los que se concreten después de la vigencia, respetándose las situaciones jurídicas configuradas al amparo de la norma anterior<sup>1</sup>.

Es claro que la finalidad perseguida por el Constituyente en las normas citadas consiste en evitar que los contribuyentes se vean sorprendidos con obligaciones tributarias para las cuales no se habían constituido las provisiones adecuadas, observándose la necesidad de brindar seguridad al contribuyente, así como estabilidad y certeza al ordenamiento jurídico como requisitos de configuración del orden público y como finalidad y esencia del principio de no retroactividad.

En la aplicación de la ley tributaria, se tiene como punto de referencia el momento en que tiene lugar la causa de la obligación

tributaria, es decir, cuando acontece el hecho generador o hecho imponible de la obligación, de tal manera que en una primera aplicación del principio de irretroactividad se puede predicar que si la ley entra a regir una vez ha ocurrido el hecho imponible, no puede la nueva ley afectar esa situación ya causada; y esta nueva ley entrará a regir para los hechos imponibles futuros sin que pueda referirse a hechos imponibles pretéritos. Es esta una aplicación absoluta del principio de no retroactividad; no obstante, entre el momento de la ocurrencia del hecho imponible y la vigencia de una nueva ley, pueden presentarse tres situaciones, a saber:

a. Cuando el hecho imponible ocurre dentro de un periodo de tiempo determinado y la ley entra a regir antes de finalizar ese periodo, se aplica a esa situación la nueva ley, incluso a situaciones pasadas.

En tal situación la ley tributaria no es retroactiva por cuanto el hecho imponible no se ha cumplido totalmente, pero tiene cierto grado de retrospectividad, porque cubre situaciones que están acaeciendo desde un tiempo atrás en que empezó a regir<sup>2</sup>.

b. Cuando el hecho imponible ocurre de manera instantánea la nueva ley no entra a afectar los que ya han ocurrido. En este caso la nueva ley tiene efectos estrictamente hacia el futuro.

c. Por analogía con el derecho penal y por manifestación de la ley, atendiendo a razones políticas, económicas, sociales o de

1. Asamblea Nacional Constituyente, *Gaceta* del 15 de mayo de 1991.

2. CARDONA RAMÍREZ ALEJANDRO. *Derecho Tributario Sustancial y Procedimental*, Bogotá, Temis, 1998.

conveniencia, se puede aplicar la nueva ley en lo permisivo o favorable a hechos imponderables pasados, aún cuando estos ya se encuentren consolidados.

Al presentarse esta última situación, se precisa que el principio de retroactividad de las normas no encuentra aplicación universalmente válida para enfrentar todos y cada uno de los casos en particular. Tal es la situación que se presenta en el derecho tributario, especialmente cuando la modificación de la norma vigente se constituye en favorable frente a la situación en que se encuentra el destinatario de dicha disposición normativa.

Ha señalado la Corte Constitucional frente al principio de retroactividad que el mismo constituye la premisa según la cual, en la generalidad de las circunstancias se prohíbe, con base en la preservación del orden público y con la finalidad de plasmar la seguridad y estabilidad jurídicas, que una ley tenga efectos con anterioridad a su vigencia, *salvo circunstancias especiales que favorezcan tanto al destinatario de la norma como a la consecución del bien común de manera concurrente*<sup>3</sup> (la cursiva es nuestra).

Presenta la Corte Constitucional la posibilidad de aplicar una norma nueva para situaciones jurídicas consolidadas, siempre que las mismas se manifiesten favorables al destinatario de la misma. Así mismo ha precisado:

El principio de irretroactividad de la ley tributaria no impide ni obstaculiza la la-

bor del legislador de modificar el ordenamiento positivo para introducir los cambios que considere necesarios en ese campo, atendiendo razones políticas, económicas, sociales o de conveniencia. En consecuencia, bien puede reformar, adicionar y derogar disposiciones jurídicas de esa índole, con una sola limitación: la no violación de los distintos postulados, reglas y derechos constitucionales<sup>4</sup>.

Es de esta manera como la Corte ha hecho un gran aporte al sentido del principio de no retroactividad, introduciendo el criterio de favorabilidad, el cual, a nuestro juicio, no se muestra como una imposición de esta corporación sino como una aplicación analógica de las normas que permiten la aplicación de la ley más favorable para el ciudadano; entre ellas acudimos a la antiquísima pero no por ello menos importante Ley 153 de 1887, que en su artículo 44 dispone:

En materia penal la ley favorable o permisiva prefiere en los juicios a la odiosa o restrictiva, aun cuando aquella sea posterior al tiempo en que se cometió el delito.

Aún más significativa es la aplicación del inciso tercero del artículo 29 de la Constitución al ordenar que:

[...] en materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.

3. Sentencia C-549 de 1993, M. P.: VLADIMIRO NARANJO MESA.

4. Sentencia C-926 de 2000, M. P.: CARLOS GAVIRIA DÍAZ.

Recordemos que en materia penal, a pesar de la regla general, consistente en aplicar la ley vigente al momento de la comisión del hecho punible, se consagra también de manera clara la obligación de preferir la aplicación de la ley permisiva o favorable aun cuando esta sea posterior; desde luego, la intención del legislador es palmaria al dar prevalencia a la aplicación del principio de favorabilidad, pues lo que se busca es favorecer al sindicado.

Si hiciéramos uso de la regla de la aplicación analógica de la ley<sup>5</sup> –analogía *in bonus*– y aplicáramos el principio de favorabilidad al campo del derecho tributario, no cabría otra posibilidad diferente que admitir la aplicación de la ley más permisiva y favorable para el contribuyente.

De las consideraciones anteriores, podemos afirmar, entonces, que si el legislador cambia alguno de los elementos de la obligación tributaria aplicables para un periodo fiscal determinado, o desgrava un hecho imponible constitutivo de imposición, y tal beneficio consagrado en la ley obedece a razones políticas, económicas, sociales o de conveniencia, convirtiendo la obligación en más permisible y favorable para el contribuyente, o mejor, eliminando dicha obligación, es pertinente aplicar la nueva disposición, máxime cuando es el mismo legislador quien esta considerando que esa conducta desplegada por el contribuyente ya no debe estar sujeta a gravamen o imposición.

La dinámica propia del Estado obliga a modificar al legislador la normatividad en aras de lograr el interés de la colectividad en general; en consecuencia, no se pretende que un determinado régimen tributario rija al contribuyente siempre, esto es, que se convierta en inmodificable, puesto que, si existen razones políticas, económicas, sociales o de conveniencia, puede entenderse la aplicación retroactiva de una ley cuando esta sea favorable al contribuyente. Y así lo entiende la Corte Constitucional al señalar que: “La retroactividad de la ley está íntimamente ligada con su aplicación en el tiempo, pues una ley no puede tener efectos hacia el pasado, salvo que se trate de garantizar el principio de favorabilidad”<sup>6</sup>.

Diferente es la posición del Consejo de Estado, al considerar que la Constitución Nacional no señala ninguna diferenciación en cuanto a la favorabilidad o no de las normas al contribuyente, sino que de manera categórica proscribía la irretroactividad de la ley<sup>7</sup>.

Esta misma corporación también establece que la disposición del artículo 338 se aplica únicamente para impuestos de periodo y no para los impuestos de causación inmediata. Así, expresa lo siguiente:

La sobretasa al combustible automotor, que es realmente una contribución especial por la particular destinación a una obra pública, es un gravamen cuyo he-

5. Entiéndase por analogía la forma de integración del derecho ante un vacío legal y no la interpretación de una norma existente; sin desconocer que en virtud del principio de legalidad no se podría, por vía de la interpretación analógica, crear obligaciones tributarias ni modificar las existentes salvo que sea para beneficio del contribuyente; en otras palabras, la prohibición de la integración analógica se limita a la creación por el interprete de hipótesis de hecho no previstas en la ley.

6. Sentencia del 29 de noviembre de 1992 (Exp. D-311), sobre constitucionalidad del artículo 75 de la Ley 6 de 1992 sobre actualización de las deudas tributarias pendientes de pago.

7. Consejo de Estado –Sentencia 9907 de julio de 2000– Boletín ICDT n.º 1523.

cho generador es instantáneo, ya que se presenta en el momento en que el consumidor adquiere el combustible en una estación de servicios, luego no puede en lógica entenderse que la base es el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, razón por la cual no es del caso aplicar el último inciso del artículo 338 C. N.<sup>8</sup>.

Una vez hemos precisado que es posible la aplicación retroactiva de la ley siempre que la misma cumpla con la condición de ser favorable para el contribuyente, un segundo aspecto para estudiar es lo tocante a la aplicación de la ley nueva frente a los tributos de causación inmediata y los tributos de periodo.

En el primer caso, una nueva ley no podrá regular los elementos de la obligación tributaria de acontecimientos ocurridos antes de la promulgación de la misma; en el segundo caso en principio no podría modificarse ninguno de los elementos de la obligación tributaria sobre los hechos ocurridos ni antes ni durante el periodo en que fue promulgada la nueva ley, y solo tendría la misma aplicación a partir del periodo que comienza después de iniciar la vigencia de la respectiva ley. Sin embargo, en aplicación del criterio de favorabilidad introducido por la jurisprudencia de la Corte Constitucional, consideramos que sí es posible modificar los elementos de la obligación tributaria de los hechos ocurridos durante el periodo en que fue promulgada la ley, pues carece de sentido continuar gravando al sujeto pasivo cuan-

do por decisión del legislador la conducta desplegada por éste debe ser desprovista de gravamen alguno o ser gravada en forma más baja, surgiendo así un beneficio para el contribuyente que no puede ser desconocido, cuando en uso de la analogía *legis in bonus* –del inciso 3.º artículo 29 de la Carta– existe una norma más benéfica para el contribuyente, y en este caso es el mismo legislador quien está dando preferencia a los intereses del contribuyente.

Si el Estado, por motivos que considera oportunos o convenientes, llega a la conclusión de que debe rebajar o suprimir un tributo, o establecer una exoneración, o prorrogar una ya vencida, no existe ningún principio jurídico que impida esa renuncia al crédito y que incluso le dé efecto retroactivo si considera que la causa que fundamenta su renuncia existía en el pasado. Sólo está obligado a respetar el principio de igualdad respecto de los contribuyentes que pagaron el tributo durante el régimen anterior<sup>9</sup>.

Es necesario aclarar que en los impuestos de verificación periódica, en que el legislador tiene por verificado el hecho imponible en el último instante del período dentro del cual son computados los actos económicos, si se produce una modificación legislativa durante el curso del ejercicio, la alteración es válida y no retroactiva, ya que el hecho imponible no se tuvo por realizado. En este último caso, para algunos autores pueden verse afectados los derechos adquiridos con base en la ley anterior derogada. Sin embargo, durante el período fiscal no puede

8. Consejo de Estado –Sentencia 8036 del 7 de febrero de 1997– Boletín ICDT n.º 1345.

9. LUIS MIGUEL GÓMEZ SJOBERG. *Vigencia de las normas tributarias en el tiempo. Derecho Tributario*, cap. VI, ICDT, 1999.

hablarse correctamente de derechos adquiridos, tan solo de un periodo a otro; por consiguiente, mientras no haya transcurrido el año respectivo, el legislador puede variar la cuota o los elementos del impuesto.

La jurisprudencia constitucional reconoce la posibilidad de aplicar la ley tributaria en el mismo periodo fiscal en que entra en vigencia y no esperar hasta el siguiente, cuando de la norma no se deriven perjuicios económicos para el contribuyente; considera:

El artículo 338 C. N. se refiere exclusivamente a una regulación dirigida a la imposición de tributos, es decir, al diseño y establecimiento de una carga fiscal, de manera que no es aplicable cuando el legislador pretende, por el contrario, modificar o suprimir tales obligaciones. Por lo mismo, las normas que derogan tributos o establecen medidas que eximen o disminuyen de tales obligaciones a los contribuyentes, tienen efecto general inmediato y principian a aplicarse a partir de la promulgación de la norma que las establece, *salvo, por supuesto, que el legislador expresamente haya establecido las reglas específicas para su vigencia* (la cursiva es nuestra).

[...] Aun admitiendo que el impuesto de renta es un impuesto de período y que como tal le sería aplicable el artículo 338 superior, en virtud del cual las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen sus aspectos estructurales sólo pueden aplicarse a partir del período que comience después de iniciar su vigencia, no existe ningún pro-

blema en que la medida contenida en el artículo 1.º de la Ley 601 de 2000 sea aplicada en el período fiscal en el cual comenzó a regir este ordenamiento legal, toda vez que al haber eliminado la actualización automática del avalúo catastral con referencia al índice de precios al consumidor, el impuesto por pagar a partir del año gravable de 2000 resulta ser más equitativo, dada la actual situación del mercado inmobiliario [...] Así pues, siento favorable la medida que se examina bien podía aplicarse desde el período fiscal en el cual comenzó la vigencia de la Ley 601 de 2000, sin que con ello se esté desconociendo el canon 338 fundamental<sup>10</sup>.

[...] 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 C. N. La prohibición contenida en esta norma está encaminada a impedir que se aumenten las cargas al contribuyente, modificando las regulaciones en relación con períodos vencidos o en curso. La razón de la prohibición es fundamental: el que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe (Sentencia C-527 de 1996).

Cuando se derogó la contribución a cargo de los contribuyentes del impuesto sobre la renta en la Ley 222 de 1995, que entró a regir el día 22 de diciembre del mismo año, se sostuvo que “respecto al año

10. Sentencia C-1251 del 28 de noviembre de 2001, M. P.: CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ.

en curso no existía hecho gravable ni obligación tributaria, de tal manera que debía darse una aplicación de manera retroactiva a tal disposición, al cobijar un período de tiempo que estaba transcurriendo y sin que se hubiese completado la conformación de la obligación tributaria”<sup>11</sup>.

No obstante, la Corte Constitucional consideró que la contribución estuvo vigente durante 351 días del año 1995 y no se causó durante nueve días, abriendo paso a la teoría del fraccionamiento del año, consistente ésta en la aplicación del gravamen hasta el día en que se deroga en la respectiva vigencia fiscal, esto es, desde el día 1.º de enero de 1995 hasta el 22 de diciembre del mismo año, dejando de ser una obligación tributaria a partir del día 22 al 31 de diciembre del mismo año. De esta manera la Corte restringe la aplicación del principio de favorabilidad a la fracción del período fiscal en que expresamente se deroga el gravamen respectivo.

Así las cosas, el contribuyente puede confiar en que el régimen jurídico tributario del impuesto periódico va a mantenerse inalterado; si la entrada en vigor de la ley se produce antes de la consolidación del impuesto, pero dentro de su período interno variando el régimen, este regirá para el período siguiente. Salvo que la modificación sea para disminuir la carga tributaria del contribuyente, caso en el cual el Estado debe verse necesariamente privado de percibir el ingreso fiscal cuando las necesidades del bien común así lo justifiquen, y las razones políticas, económicas o sociales tenidas en cuenta por el legislador

así lo prevean, y en aplicación de la teoría del fraccionamiento del año.

Son distintos los criterios que se acogen en el derecho comparado para permitir o restringir la aplicación de una norma retroactiva. Así la jurisprudencia alemana e italiana atan la irretroactividad permitida al final del período, con lo cual permiten que la nueva ley se aplique a todo el período que es cuando se completa el hecho gravado; si el cambio es drástico recurren a los principios de confianza debida y seguridad, para impedir la aplicabilidad al período en curso, pero en ningún caso lo fraccionan.

En algunas constituciones modernas, al igual que en la nuestra, se ha incorporado directamente en su texto la garantía de irretroactividad; empero en el caso hispano-latinoamericano<sup>12</sup> puede hacerse la siguiente agrupación a saber: un primer grupo conformado por Argentina, Portugal y Uruguay, que carecen de normas constitucionales, al menos expresas sobre la retroactividad; un segundo grupo integrado por Bolivia, Paraguay, Perú y Venezuela, que consagran el principio de la irretroactividad en forma general, con excepciones relativas a las leyes más benignas en determinadas materias; otros países, Brasil, España y México, utilizando una técnica legislativa inversa, admiten implícitamente la retroactividad al establecer la prohibición sólo para determinadas leyes perjudiciales o restrictivas de los derechos individuales, en este grupo ubicaríamos a Colombia por la aceptación implícita por parte de la Corte Constitucional para las leyes tributarias. Un cuarto grupo, que refiere

11. Sentencia C-063 de 1998, Salvamento de Voto de JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ.

12. x Jornada Luso-Hispanoamericana de Estudios Tributarios. *Memorias*, vol. II, Montevideo, 1994.

específicamente en materia penal, nuevamente a Colombia, Argentina, Chile y Perú que en la nueva Constitución de 1993 no incluyó las materias laboral y tributaria que si figuraban en la antigua Constitución de 1979.

En Alemania normalmente se evalúa la retroactividad de las leyes tributarias de acuerdo con la violación que se produzca o no de otros principios constitucionales como certeza del derecho, protección de la confianza y seguridad jurídica. Entiende el Tribunal Constitucional Alemán, que del principio de seguridad jurídica se extrae una prohibición de retroactividad relativa a las leyes que imponen gravámenes. Acoge como regla general, las leyes que retroactivamente creen un tributo o lo agraven, son ilegítimas por ir en contra de la protección de la confianza en el ordenamiento jurídico tributario vigente, pero la prohibición de retroactividad no afecta a las leyes que favorecen al contribuyente<sup>13</sup>. De ésta manera, el Tribunal acepta la retroactividad impropia cuando una ley sobre impuestos periódicos se aprueba a final del año, pero su vigencia se establece a principios del año siguiente.

En España la doctrina mas representativa concluye que las leyes retroactivas están admitidas en principio y solo incurren en inconstitucionalidad cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución, fundamentalmente los de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad, e incluso el de capacidad económica<sup>14</sup>. De la

misma manera el Tribunal constitucional, admite la retroactividad dependiendo de la ponderación de valores constitucionales en cada caso específico.

Por su parte la Corte Constitucional Italiana ha sostenido que una norma tributaria retroactiva resulta constitucionalmente ilegítima si vulnera el principio de capacidad contributiva reconocido por la propia Constitución. Importante es el aporte jurisprudencial, cuando excepcionalmente ha admitido que la ley sea retroactiva cuando “antes de la institución del nuevo tributo, el hecho imponible era ya gravado por otro, siendo considerado como un signo de capacidad contributiva”<sup>15</sup>, admite también la retroactividad que tenga como fin corregir una injusticia o ilegitimidad constitucional no declarada por la Corte.

Un aspecto relevante es el respeto por la capacidad contributiva como manifestación de igualdad ante las cargas públicas en la aplicación de las normas de manera retroactiva. Una nueva ley que imponga o agrave una carga impositiva en función de una capacidad contributiva que ya no existe por cuanto el hecho generador ocurrió en el pasado, sería abiertamente injusta y por ende inconstitucional; empero si la nueva ley es un desgravamen o disminución de la carga impositiva al contribuyente, a pesar de que la capacidad contributiva demostrada con anterioridad permitía un mayor gravamen, en virtud del principio de la favorabilidad se hace necesario restringir la aplicación de la ley antigua para dar paso a la aplicación

13. TIPKE KLAUS. La retroactividad en el Derecho Tributario, cap. X. *Tratado de derecho tributario*, dirigido por AMATUCCI ANDREA, t. I.

14. QUERALT MARTÍN y AA. VV. *Curso de derecho financiero y hacienda pública*.

15. LEWIN FIGUEROA ALFREDO. Principios constitucionales de derecho tributario, Bogotá, Universidad de los Andes-ICDT. 2002.

retroactiva de la ley nueva que es notablemente más favorable para el contribuyente.

### Conclusiones

– El criterio de la favorabilidad se constituye como una excepción al principio constitucional de no retroactividad en beneficio del contribuyente, como respuesta a la finalidad de construir un orden jurídico tributario más justo –retroactividad *in bonus*–. Deben primar en este caso los principios de justicia y equidad sobre el de seguridad y certeza jurídica.

– En el derecho tributario por analogía con el derecho penal, siempre y cuando el legislador así lo manifieste, se puede aplicar una nueva ley en lo permisivo o favorable a situaciones jurídicas anteriores aun cuando los hechos imponible ya se encuentren cumplidos.

– Si bien la esencia de la retroactividad se muestra en la improbable aplicación de consecuencias jurídicas a situaciones consolidadas, la misma debe ser restringida cuando se presenten consecuencias más favorables tanto para el contribuyente como para la

conveniencia y el bien general, teniendo el Estado la obligación de sacrificar la percepción del mayor ingreso.

– Al hablar del principio de retroactividad, no se trata de un principio absoluto y, por lo tanto, este no debe pugnar con la necesidad de mutaciones normativas que muestren beneficios para el contribuyente.

– El aporte jurisprudencial más destacado por la Corte Constitucional en el tema de vigencia y aplicación de la ley tributaria ha sido la adopción del criterio de favorabilidad como complemento del principio de no retroactividad en materia tributaria. No obstante, restringió la aplicación del principio de favorabilidad a la fracción del período fiscal en que expresamente se deroga el gravamen respectivo.

– Es el legislador a quien le corresponde establecer los criterios de vigencia de la nueva ley favorable para el contribuyente, por razones políticas, económicas y sociales que lleven a ser aplicables los principios de justicia y equidad, pues una ley no puede tener efectos hacia el pasado, salvo que se trate de garantizar el principio de favorabilidad.

