

C-087-19

Sentencia C-087/19

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD CONTRA ESTATUTO TRIBUTARIO Y MECANISMOS DE LUCHA CONTRA LA EVASION-Inhibición por ineptitud sustantiva de la demanda

COMPENSACION DE PERDIDAS FISCALES-Vulneración del principio de confianza legítima

La Corte encuentra que el enunciado demandado efectivamente vulnera el principio de confianza legítima de los contribuyentes que cuentan con pérdidas fiscales pendientes de compensar antes de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016.

COMPENSACION DE PERDIDAS FISCALES-Exequibilidad condicionada

En aplicación del principio de conservación del derecho como expresión del querer democrático, a pesar de que la norma viola el principio de confianza legítima, se declarará la exequibilidad condicionada de la expresión "ni serán reajustadas fiscalmente" contenida en el inciso final del numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016, en el entendido de que las pérdidas fiscales originadas y no compensadas antes de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, sí pueden ser objeto de reajustes fiscales hasta el 31 de diciembre de 2016.

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Requisitos

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Concepto de violación

CONCEPTO DE VIOLACION EN DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Razones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes

PRINCIPIO PRO ACTIONE-Aplicación

PERDIDA FISCAL DE SOCIEDAD-Compensación con utilidades

IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD (CREE)-Compensación de pérdidas fiscales

**LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-No desconocimiento de principios fundamentales**

#### **PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA-Implicaciones**

**PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LEY TRIBUTARIA-No puede ser absoluto cuando se trate de modificaciones que resulten benéficas al contribuyente**

La Corte ha previsto como excepción al principio de irretroactividad de la ley tributaria, los casos en los cuales las modificaciones resultan benéficas para los contribuyentes en condiciones de igualdad.

#### **PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURIDICA TRIBUTARIA-Contenido**

#### **PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Contenido y alcance**

#### **PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Reiteración de jurisprudencia**

#### **EQUIDAD TRIBUTARIA-Vertical y horizontal**

Dicho principio se compone de dos variables: (i) la equidad horizontal, según la cual el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a los contribuyentes que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica de modo tal que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones; y (ii) la equidad vertical, relacionada con la exigencia de progresividad, que ordena distribuir la carga tributaria de manera tal que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto.

#### **PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA-Alcances**

#### **SISTEMA TRIBUTARIO-Principios**

De lo expuesto hasta el momento se concluye que, si bien, en general, el Legislador cuenta con un amplio margen de configuración normativa en materia tributaria para crear, modificar y suprimir tributos, así como los procedimientos e instituciones asociados a ellos, esta facultad impositiva otorgada por la Constitución tiene límites. Justamente, estos límites son establecidos por la propia Carta Política y han sido objeto de interpretación jurisprudencial por parte de esta Corporación en los términos descritos ad supra, de manera

que los principios de legalidad, irretroactividad, justicia y equidad tributaria constituyen garantías constitucionales que deben ser observadas por las autoridades públicas competentes para definir las normas tributarias, so pena de exceder el ejercicio de sus funciones.

#### PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGITIMA EN MATERIA TRIBUTARIA-Alcance

Si bien, por regla general el legislador cuenta con potestades para variar las normas de carácter fiscal, inclusive las que conceden beneficios o exenciones, también es cierto que debe salvaguardar la buena fe con la que actúan los asociados absteniéndose de realizar cambios intempestivos en la regulación tributaria que hagan más gravosa su situación como contribuyente.

#### INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL POR INEPTITUD SUSTANTIVA DE LA DEMANDA-Incumplimiento de requisitos de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia

Referencia: Expediente D-12626

Asunto: Demanda de inconstitucionalidad contra el numeral 5 (parcial) del artículo 290 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016.

Demandante: María Fernanda Rubio Marroquín.

Magistrado Sustanciador:

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Bogotá, D.C., veintisiete (27) de febrero de dos mil diecinueve (2019)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y legales, en especial de las previstas en el numeral 4 del artículo 241 de la Constitución Política, y cumplidos todos los trámites y requisitos establecidos en el Decreto 2067 de 1991, profiere la siguiente

#### SENTENCIA

##### 1. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública consagrada en el artículo 40-6 de la Constitución, la ciudadana María Fernanda Rubio Marroquín presentó demanda de inconstitucionalidad en contra del numeral 5 (parcial) del artículo 290 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016, “[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”.

En consecuencia, el 11 de julio siguiente se dispuso la admisión y el traslado del proceso al Procurador General de la Nación para lo de su competencia; comunicar la iniciación del proceso al Presidente del Congreso; e invitar al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, al Ministerio de Justicia y del Derecho, al Ministerio de Trabajo, a la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República y a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN, para intervenir en el proceso[3].

De igual manera, a efectos de rendir concepto, invitó al Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT), al Instituto Colombiano de Estudios Fiscales (ICEF), a la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia (ANDI), a la Academia Colombiana de Jurisprudencia, a la Academia Colombiana de Abogacía, a la Comisión Colombiana de Juristas, al Centro de Estudios de Derecho, Justicia y Sociedad –DeJusticia-, y a las facultades de derecho de las universidades de Antioquia, Nacional de Colombia, del Rosario, de Los Andes, del Norte, Distrital Francisco José de Caldas, Externado de Colombia, Libre, Militar Nueva Granada, Pontificia Javeriana (sede Bogotá), Industrial de Santander, Sergio Arboleda (sede Bogotá), Autónoma de Bucaramanga y al ICESI.

Concluido el procedimiento y recibido el concepto del Procurador General de la Nación, procede la Corte a decidir la demanda en referencia.

## 2. TEXTO DE LAS NORMAS DEMANDADAS

A continuación, se transcribe el texto de las normas acusadas conforme a su publicación en el Diario Oficial Nro. 50.101 del 29 de diciembre de 2016, y se subrayan los apartes demandados:

“LEY 1819 DE 2016

(Diciembre 29)

## CONGRESO DE LA REPÚBLICA

Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones

Artículo 123. Adíjéntese el Capítulo IV al Título II del Libro I del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 290. Régimen de transición. Las siguientes son las reglas para el régimen de transición por la aplicación de lo previsto en la Parte II de esta Ley:

(...)

5. Pérdidas fiscales. El valor de las pérdidas fiscales generadas antes de 2017 en el impuesto sobre la renta y complementarios y/o en el impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), serán compensadas teniendo en cuenta la siguiente fórmula:

$$VPF\ 2017 = (PF\ IRC * TRyC) + (PF\ CREE * (TCREE))$$

---

TRyC 2017

Donde:

VPF 2017 Corresponde al valor de las pérdidas fiscales susceptibles de ser compensadas a partir del año gravable 2017.

PF IRC Corresponde al valor de las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 por concepto de impuesto sobre la renta y complementarios y que no hayan sido objeto de compensación.

TRyC Corresponde a la tarifa aplicable al contribuyente por concepto de impuesto sobre la renta y complementarios aplicables a 31 de diciembre de 2016.

PF CREE Corresponde al valor de las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 por concepto del impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) y que no hayan sido objeto de compensación.

TCREE Corresponde a la tarifa aplicable al contribuyente por concepto del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) aplicable a 31 de diciembre de 2016, sin incluir la sobretasa.

TRyC2017 Corresponde a la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios para el año 2017 sin incluir la sobretasa.

Las pérdidas fiscales determinadas en este numeral no se someten al término de compensación previsto en el artículo 147 del Estatuto Tributario, ni serán reajustadas fiscalmente" (subrayados y negritas fuera del texto original).

### 3. LA DEMANDA

3.1. La demandante considera que las normas acusadas desconocen los artículos 95-9, 338 y 363 de la Carta Política.

3.2. En este sentido, dirige tres cargos en contra de la variable PFIRC contenida en el numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016, así:

3.2.1. Desconocimiento de los principios de legalidad y de irretroactividad en materia tributaria (Arts. 338 y 363 de la Constitución Política).

a) Explicó que la fórmula del numeral 5 pretende garantizar un régimen de transición para la compensación de las pérdidas fiscales derivado de la reunificación del impuesto a la renta y del CREE dispuesta en la Ley 1819 de 2016. En dicha fórmula, la variable PFIRC acusada de inconstitucional incluye las pérdidas acumuladas a 31 de diciembre de 2016 por concepto de impuesto a la renta y complementarios que no hayan sido objeto de compensación. Lo anterior provoca la disminución del valor de las pérdidas fiscales que podían ser compensadas por las sociedades, lo que a su juicio vulnera el principio de legalidad en materia tributaria, pues desconoce que la compensación de dichas pérdidas ya venía siendo regulada por el artículo 5 de la Ley 1111 de 2006[4], modificado

por el artículo 147 del Estatuto Tributario en el que se establecían las condiciones y requisitos correspondientes.

b) Consideró que la variable PFIRC de la fórmula contendida en el numeral 5 del artículo 290 del E.T, adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016, vulnera el principio de irretroactividad de la Ley tributaria.

En efecto, antes de que el Impuesto sobre la Renta para la Equidad -CREE fuera creado a través de la Ley 1607 de 2012[5], la compensación de las pérdidas fiscales se efectuaba únicamente para determinar la base gravable del impuesto a la renta. Por ello, la variable PFIRC demandada, al incluir las pérdidas fiscales generadas entre los años 2007 y 2012 - período en el que aún no existía el CREE-, en su opinión, vulnera dicho principio, toda vez que por medio de una norma posterior (el numeral 5 del artículo 290 del E.T, adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016), se regulan hechos anteriores ya reglamentados por el artículo 5 de la Ley 1111 de 2006[6].

Expuso:

“(...) b) En la variable demandada dentro de la fórmula el legislador ordenó incluir las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios y que no hayan sido objeto de compensación. c) El tenor literal de la norma demandada ordena la inclusión en la variable de todas las pérdidas acumuladas a 31 de diciembre de 2016. Lo anterior significa que deben incluirse todas las pérdidas fiscales, entre estas, las pérdidas fiscales generadas desde los años 2007 a 2012, las cuales por las normas vigentes para la época, podían ser reajustadas y compensadas de manera ilimitada en el tiempo, hasta que se agotaran. La inclusión de las pérdidas generadas desde 2007 a 2012 no es una elucubración ni una interpretación subjetiva de la norma; es la lectura literal de la norma. En efecto cuando la variable indica: pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 que no han sido objeto de compensación, debe leerse que no se excluye ninguna pérdida generada en algún año en particular, puesto que la ley no lo hace, la condición particular que trae la norma, es que la pérdida fiscal no haya sido objeto de compensación”[7].

Por tanto, “[n]o le es dable al Legislador proferir normas que rigen a partir del año gravable siguiente pero que a su vez reconozca efectos sobre períodos gravables anteriores a los de su expedición”[8], y en ese sentido, “las pérdidas fiscales generadas entre los años gravables de 2007 a 2012 no deben incluirse como variable de la misma. No así con las pérdidas generadas a partir del año 2013 puesto que su valor podría ser compensado en ambos impuestos: renta y CREE, por lo que su inclusión en la fórmula sí resulta acorde con la reunificación de impuestos”[9].

3.2.2. Estimó que el enunciado normativo vulnera el principio de seguridad jurídica y confianza legítima (Arts. 338 y 363 C.P.), por cuanto la inclusión efectuada en la variable para la compensación de las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016, desmejora situaciones jurídicas consolidadas al alterar las reglas bajo las cuales se rigieron situaciones anteriores.

De acuerdo con su análisis, lo anterior genera consecuencias negativas en las proyecciones económicas y financieras de las sociedades contribuyentes, por cuanto las sociedades que generaron pérdidas fiscales entre los años 2007 y 2012 podían compensarlas únicamente con el impuesto sobre la renta (puesto que no era posible compensarlas con el CREE), pero como consecuencia de su inclusión en la variable de la fórmula, su valor se reducirá significativamente en comparación con el que resultaría si a dichas pérdidas se les aplicara el tratamiento previsto en las normas bajo cuya vigencia surgieron[10].

En efecto:

“(...) d) Las pérdidas generadas en los años 2007 a 2012 con las particularidades que las caracterizan (poder ser reajustadas de manera ilimitada y compensadas con el único impuesto que existía para la época en la que nacieron, con el impuesto sobre la renta) son derechos consolidados para el contribuyente y no son una mera expectativa. Esas pérdidas no se compensaban con otro impuesto diferente al impuesto sobre la renta. e) El incluir las pérdidas generadas de 2007 a 2012 las cuales eran compensadas con un solo impuesto (el de renta) en la variable de una fórmula que incluyen otras variables propias de un impuesto diferente al del impuesto sobre la renta, desconoce los principios a que venimos aludiendo porque altera una situación jurídica consolidada: poder compensar las pérdidas con un único impuesto: el impuesto sobre la renta y no ser objeto de fórmulas cuyo

resultado será el hacerlas parte de un todo en donde terminan mezclándose con pérdidas generadas durante la vigencia de otros impuestos y compensables con otros impuestos. En efecto, la fórmula (...) incluye en sus variables todas las pérdidas generadas en el impuesto sobre la renta que no han sido compensadas y todas las pérdidas generadas en el CREE que no han sido compensadas, uno y otra multiplicadas por tarifas diferentes, cuyo resultado se divide por una única tarifa, lo cual arroja un gran total que será el valor único que en adelante podrá compensarse con un único impuesto: el impuesto sobre la renta. Se trata de una “mixtura” de valores que le hace perder esa característica de situación jurídicamente consolidada [sic] a las pérdidas generadas de 2007 a 2012. f) El incluir pérdidas generadas de 2007 a 2012 las cuales eran compensadas con un solo impuesto (el de renta) en la variable de una fórmula que incluye otras variables propias de un impuesto diferente al del impuesto sobre la renta resulta indefectiblemente en la reducción de las mismas”[11].

3.2.3. El tercer cargo en contra del primer apartado del numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario esgrimido por la accionante, consiste en la vulneración de los principios de equidad tributaria y capacidad contributiva (Arts. 95-9 y 363 de la Carta Política), pues con la inclusión de las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 en la variable PFIRC, se desconocen las minoraciones estructurales que habían servido para determinar la capacidad económica real de las sociedades respecto del impuesto de renta en los períodos gravables 2007 a 2012.

Explicó que el principio de equidad tributaria pretende que los colombianos aporten al financiamiento de los gastos del Estado de acuerdo con su capacidad contributiva, de modo que no reciban cargas o beneficios tributarios desproporcionados. Y dado que las compensaciones de las pérdidas fiscales no son un beneficio otorgado por el Legislador, sino que son minoraciones estructurales a través de las cuales se definen algunos impuestos para que atiendan a la real capacidad económica de los contribuyentes, cuya actividad y desempeño monetario debe ser evaluado en un lapso superior a un año gravable, la inclusión de la variable PFIRC implica que los contribuyentes deban reportar las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016, incluyendo las no compensadas de los años 2007 a 2012 que se generaron bajo un solo impuesto.

Por tanto, la variable de la fórmula acusada disminuye el saldo que tenían las sociedades por las pérdidas fiscales de esos períodos, “distorsionando su capacidad contributiva y

exigiéndoles que tributen en una mayor proporción a la que tendrían que tributar si pudieran continuar compensando los saldos”[12].

“1. La fórmula matemática contenida en el numeral que se demanda, tiene como propósito determinar el monto de las pérdidas fiscales generadas antes del año gravable 2017 tanto en el impuesto sobre la Renta y Complementarios como en el Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE, que pueden ser compensadas en periodos gravables posteriores. 2. La inclusión de la variable PFIRC (monto total de las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 respecto del impuesto sobre la renta y complementarios), obliga a los contribuyentes a reportar el total de las pérdidas fiscales incluyendo las generadas en vigencia de uno solo de dichos impuestos, esto es, las generadas durante los años 2007 a 2012. El tenor literal de la norma demandada ordena la inclusión en la variable de todas las pérdidas acumuladas a 31 de diciembre de 2016, las cuales incluyen se reitera, las pérdidas fiscales generadas desde los años 2007 a 2012. 3. El incluir las pérdidas generadas de los años gravables 2007 a 2012 que le atribuyeron al contribuyente el derecho definitivo de reajustarlas de manera limitada y compensarlas con un único impuesto en una variable de una fórmula que como dijimos en líneas anteriores es una mixtura de variables (pérdidas generadas únicamente en vigencia del impuesto sobre la renta que no han sido compensadas y pérdidas generadas en vigencia del CREE que no han sido compensadas, una y otra multiplicadas por tarifas diferentes, cuyo resultado se divide por una única tarifa) y que pretende obtener un valor único que en adelante podrá compensarse con un único impuesto: el impuesto sobre la renta, sólo trae como consecuencia que se disminuya el saldo que tenían las sociedades por las pérdidas generadas en los años gravables 2007 a 2012 por compensar, distorsionando su capacidad contributiva y exigiéndoles que tributen en una mayor proporción a la que tendrían que tributar si pudieran continuar compensando los saldos ajustados de las pérdidas cuyo valor fue modificado intempestivamente y sin razón alguna”[13].

3.3. Contra el segundo aparte del numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario, según el cual las pérdidas fiscales no serán reajustadas fiscalmente, la accionante presentó tres (3) cargos de inconstitucionalidad:

3.3.1. De acuerdo con el primero, señaló que vulnera los principios de equidad tributaria y capacidad contributiva (Arts. 95-9; 363 inciso 1. C.P.), por cuanto la imposibilidad de

reajustar las pérdidas fiscales obliga al contribuyente a asumir una carga tributaria mayor a su capacidad económica real. En efecto, el reajuste anual de una pérdida fiscal tiene como objetivo satisfacer los principios de equidad y justicia tributaria, los cuales se desconocerían si dicho reajuste se elimina, como se pretende con el aparte acusado. En palabras de la accionante: “si el contribuyente sólo puede compensar el valor original de la pérdida fiscal con reajuste, o el valor reajustado hasta cierto tiempo, deberá asumir una mayor carga tributaria en el mediano y largo plazo, ya que a todas luces se desconoce su capacidad económica real”[14].

Para justificar su afirmación, reiteró que las pérdidas fiscales son una minoración estructural y no un beneficio tributario. De acuerdo con esta distinción, “a través de la compensación de las pérdidas fiscales no se incentiva/beneficia por política fiscal a determinados sujetos o actividades económicas, sino que se reconoce que al contribuyente que ha reportado desempeños económicos negativos y se le otorga el derecho a compensar tales pérdidas fiscales con la renta líquida obtenida en períodos gravables posteriores, lo cual se traduce en una disminución del monto de la base gravable sobre el cual se calcula el impuesto sobre la renta”[15].

En consecuencia, la accionante explicó que el reajuste de las pérdidas fiscales tiene como objetivo garantizar la aplicación de la equidad y justicia tributaria, a partir del concepto de “capacidad económica global”, de acuerdo con el cual, para la compensación de las pérdidas se debe tomar en cuenta la renta obtenida durante toda la existencia de la sociedad y no solamente en un único período gravable. Por tanto, la prohibición del reajuste fiscal implica para el contribuyente una mayor carga tributaria en años gravables posteriores, pues el saldo de la pérdida fiscal no corresponderá con los valores actuales, desconociéndose con ello, insiste, la real capacidad económica del contribuyente.

3.3.2. En lo relativo al segundo cargo, señaló que el enunciado demandado conculca los principios de legalidad e irretroactividad (Arts. 338 y 339 C.P.). Sostuvo que el principio de legalidad, a partir del cual se amparan los hechos causados y consolidados bajo el imperio de una norma jurídica anterior[16], es desconocido por la expresión demandada por cuanto la eliminación del reajuste fiscal de las pérdidas acumuladas al 31 de diciembre de 2016, incluye el período comprendido entre los años 2007 y 2012, tiempo en el cual regía la Ley 1111 de 2006 y cuyo artículo 5 señalaba que las pérdidas fiscales podían ser

reajustadas fiscalmente de manera indefinida.

En palabras de la accionante: “los reajustes fiscales se surtían año por año y de manera acumulativa es decir que el factor de ajuste anual es aplicable sobre el saldo ya reajustado, lo cual evidencia que ese reajuste fiscal era de aplicación anual y se iban consolidando anualmente”[17].

Así mismo expresó que la eliminación de la posibilidad de reajuste fiscal para las pérdidas fiscales a compensar, vulnera el principio de irretroactividad por cuanto a pesar de haber sido establecido en una ley posterior -ley 1819 de 2016, afecta situaciones previas transformando el tratamiento al que estaban sometidas sin argumento constitucional admisible: “pretende tener efectos y afectar hechos que nacieron y fueron regulados bajo el imperio de una Ley aunque con efectos actuales”[18].

3.3.3. Finalmente, expresó que el aparte de la disposición cuestionada desconoce los principios de seguridad y confianza legítima, pues cambia las reglas del juego para aquellas sociedades que habían generado pérdidas fiscales en los años gravables 2007 a 2012, ya que, bajo la normatividad anterior, estas pérdidas sí podían ser reajustadas anualmente, mientras que con la disposición acusada se les prohíbe a las sociedades reajustar las pérdidas que ya habían sido consolidadas en el pasado pero que continúan vigentes y producen efectos hacia el futuro.

Con base en lo expuesto, la accionante solicitó: (i) como petición principal, que se declare la inexequibilidad de los apartes demandados del numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016; y (ii) como petición subsidiaria, que se declare su exequibilidad condicionada en los siguientes términos:

“La variable PF-IRC (Pérdidas Fiscales del Impuesto sobre la renta y complementarios) de la fórmula de las “pérdidas fiscales” del régimen de transición establecida en el numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016, únicamente debe incluir el valor de las pérdidas fiscales determinadas por los contribuyentes del Impuesto sobre la renta y Complementarios correspondientes a los períodos gravables comprendidos entre los años 2013 a 2016.

El inciso final de la norma deberá interpretarse bajo el entendido de que los contribuyentes

no podrán reajustar las pérdidas fiscales determinadas a partir del período gravable 2017, y no sobre las pérdidas fiscales determinadas con anterioridad a la misma”[19].

#### 4. INTERVENCIONES

##### 4.1. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-[20]

Solicitó declarar la exequibilidad del numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016[21].

1. La compensación de las pérdidas de las sociedades regulada en el artículo 147 del Estatuto Tributario.

Explicó que las pérdidas fiscales se presentan cuando los costos y deducciones son superiores a los ingresos en un período fiscal determinado, y desde la expedición de la Ley 75 de 1986[22], se previó que dichas pérdidas fiscales pueden ser recuperadas por las personas jurídicas a través de la figura de compensación con las rentas o utilidades que se obtengan en los períodos gravables siguientes, tratándose entonces de un “beneficio” que permite recuperar la pérdida en los períodos subsiguientes.

Advirtió que con anterioridad a la modificación introducida por la Ley 1819 de 2016, el artículo 147 del Estatuto Tributario contemplaba la posibilidad de compensar las pérdidas fiscales ajustadas por inflación sufridas en cualquier año o período gravable, con las rentas o utilidades que se obtuvieran dentro de los períodos gravables siguientes.

Este modelo ha sufrido tres modificaciones. De un lado, el artículo 24 de la Ley 788 de 2002 dispuso, sobre la compensación de las pérdidas fiscales, la referencia de ajustes por inflación a reajustadas fiscalmente y el término de ocho (8) años para hacerlo. De otro lado, el artículo 5 de la Ley 1111 de 2006 eliminó el término para efectuar la compensación, y lo sustituyó por uno ilimitado para las pérdidas fiscales generadas a partir del año gravable 2007. Y finalmente, desde 2017 quedó establecida la limitación para compensar las pérdidas fiscales dentro de los doce (12) períodos gravables siguientes.

2. El régimen de transición para las pérdidas fiscales introducido por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016.

Explicó que el cambio obedece a la modificación de la estructura del impuesto de renta de las sociedades. En efecto dicho artículo adicionó el 290 del Estatuto Tributario, con un régimen de transición que (i) hizo frente al cambio producido con la eliminación del impuesto sobre la renta para la equidad -CREE- cuya tarifa era del 9%, y (ii) aumentó la tarifa del impuesto de renta que pasó del 25% al 34%.

A su turno, el artículo 147 del Estatuto Tributario es modificado por el artículo 88 de la Ley 1819 de 2016 en lo concerniente a las reglas para la compensación de las pérdidas fiscales: (i) eliminó su reajuste, y (ii) cambió el término de compensación que pasó de ser ilimitado a estar limitado a doce (12) años.

Sostuvo que el numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario, tiene en cuenta que (i) hasta el 31 de diciembre de 2016 las sociedades presentaban la declaración de renta y, por separado, una declaración del impuesto CREE; y que (ii) a partir del año 2017 sólo existe una declaración del impuesto de renta cuya tarifa es del 34%. En ese sentido, la norma responde a la posibilidad de que en los años 2016 y anteriores, la sociedad pudo haber presentado una pérdida fiscal compensable y debido a esto podría tener un saldo pendiente por compensar a diciembre 31 de 2016. Por tanto, “[L]a fórmula presentada por la transición de la tarifa que se esté aplicando, tiene en cuenta que no genera el mismo efecto compensar en el impuesto de renta que compensar en el CREE, para lo cual calcula el saldo de las pérdidas fiscales acumuladas susceptibles de compensar a partir de 2017, dadas las pérdidas acumuladas por compensar a diciembre 31 de 2016 contenidas en las declaraciones de renta y del CREE, porque se trata del saldo de la pérdida fiscal acumulada para cada una de las declaraciones; que sean susceptibles de compensar”[23].

De lo anterior, se desprende que no es posible hacer las distinciones de las pérdidas fiscales por años pues el tratamiento de las pérdidas contemplado en el artículo 147 del Estatuto Tributario no se modificó sino hasta la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016. Además, con la expedición de la Ley 1607 de 2012, que cambió la estructura del impuesto de renta, no se estableció ningún régimen de transición que contemplara las pérdidas generadas durante los años 2012 y anteriores en la medida en que el contribuyente compensó pérdidas con la tarifa del 25% cuando tenían pérdidas anteriores que se habían generado con la tarifa del 33%. Justamente, estas situaciones omitidas por la Ley 1607 de 2012 son las reguladas en el numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario adicionado por el

artículo 123 de la Ley 1819 de 2016 a través de una “fórmula para la transición que contemplara la totalidad de las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 que no hayan sido objeto de compensación”.

En criterio de la DIAN, la Ley 1819 de 2016 no hizo cambios en el tratamiento de las pérdidas fiscales sino en la forma en que se calcula el saldo de las pérdidas acumuladas con derecho a compensar a partir de 2017, teniendo en cuenta las pérdidas acumuladas por compensar a 31 de diciembre de 2016, incluidas en las declaraciones de renta y del CREE, y a partir del año 2017 las sociedades tributan a una sola tarifa (34%).

Advirtió que la prohibición del reajuste fiscal que dispone el último inciso del numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario, es necesaria por cuanto las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 por concepto de impuesto sobre la renta y complementarios y CREE que no han sido compensadas, ya vienen reajustadas como lo disponía el artículo 147 del Estatuto Tributario. Luego con la eliminación del reajuste fiscal, se busca que un mismo hecho económico no genere doble beneficio para el mismo contribuyente, en detrimento del Estado, teniendo en cuenta que lo que se pretende con la fórmula del inciso acusado es conservar el ahorro que se pierde al cambiar las tarifas de impuestos sin perjudicar a las sociedades, para hacer efectivos los principios de equidad y del deber de contribuir.

3. El régimen de transición para las pérdidas fiscales obtenidas por sociedades obedece a modificaciones en el aspecto de beneficios existentes que se debían efectuar en el sistema tributario colombiano.

Explicó que la Ley 1819 de 2016 pretende que aquellas sociedades que mantenían pérdidas fiscales las pueden compensar con la misma tarifa que se encuentra vigente para el impuesto de renta a partir del año 2017 y asuman la carga tributaria de acuerdo con su real capacidad contributiva, lo cual “obedece a modificaciones en el aspecto de beneficios existentes que se debían efectuar en el sistema tributario colombiano”[24], de acuerdo con las recomendaciones estructurales realizadas por la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria creada por la Ley 1739 de 2014 para formular una política para combatir la evasión y elusión fiscales. Así, “la eliminación de las rentas exentas y beneficios fue resultado de estudios y de un diagnóstico presentado al Gobierno sobre la

necesidad y utilidad de una reforma tributaria que no solo aumentara el recaudo de impuestos, la competitividad tributaria del país, sino que, permita que el impuesto de renta cumpla con los principios de equidad horizontal y vertical, que no existe por la multiplicidad de regímenes y por amplios privilegios tributarios, entre otros resultado del manejo que los contribuyentes le dan a las pérdidas fiscales”.

4. El ejercicio de la facultad impositiva de que dispone el Legislador, de conformidad con lo preceptuado en el artículo 338 de la Carta Superior, por la cual puede regular un régimen de transición para las pérdidas fiscales generadas a 31 de diciembre de 2016, sin que ello genere una situación jurídica consolidada[25].

Explicó que, precisamente, “los regímenes existentes había que modificarlos en lo relacionado con las deducciones por pérdidas fiscales por ello el Legislador estableció una forma de hacerlo al traer todas las pérdidas fiscales acumuladas al 31 de diciembre de 2016, para que las sociedades las puedan compensar de forma ilimitada en el tiempo y con la misma tarifa vigente para el impuesto de renta”, lo cual se logró, gracias a la potestad legislativa del Congreso en desarrollo del artículo 95 constitucional.

#### 4.2. Academia Colombiana de Jurisprudencia[26]

Solicitó declarar la constitucionalidad condicionada del primer aparte del numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario y la inconstitucionalidad del segundo aparte de la misma disposición.

En lo relacionado con los cargos formulados contra la expresión “PF-IRC corresponde al valor de las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 por concepto de impuesto sobre la renta y complementarios y que no hayan sido objeto de compensación”, advirtió que efectivamente vulnera los principios de legalidad e irretroactividad de la ley tributaria pues, si bien es cierto que la voluntad del legislador era regular la transición de los contribuyentes que pudieran resultar afectados con la reunificación de los impuestos sobre la renta y el CREE, lo cierto es que “tal como en definitiva fue aprobado, no es lo suficiente claro al respecto”. En consecuencia, “la disposición transitoria descarta que las pérdidas fiscales arrojadas por los contribuyentes en sus declaraciones de renta por los períodos 2007 a 2012 sean compensadas en su totalidad en los términos de la ley 1111 de 2016 y del numeral 5, censurado, al dejar claras las condiciones a atender respecto de las

pérdidas fiscales generadas en los años 2012 a 2016 pero no haber tenido el cuidado de dejar a salvo la viabilidad de la compensación total de las pérdidas correspondientes a los ejercicios imponibles de 2007 a 2012”.

Consideró que la norma también quebranta los principios de seguridad jurídica y confianza legítima por cuanto las pérdidas fiscales generadas durante el periodo 2007 a 2012 constituyen una situación jurídica consolidada por lo que “los contribuyentes que arrojaron y declararon esas pérdidas con el derecho y la aspiración a compensarlas en el futuro no pueden ser afectados con una disposición de 2017 que restrinja retroactivamente el importe a compensar”.

Y, en el mismo sentido, arguyó que la norma también vulnera los principios de equidad tributaria y capacidad contributiva, pues dado que la compensación de pérdidas fiscales no entraña un beneficio tributario sino que se trata de una minoración estructural, el legislador “limitó, sin ningún reparo, el importe de las pérdidas arrojadas en los años 2007 a 2012 y susceptibles de compensar de 2017 en adelante”.

Ahora, en lo relacionado con los cargos formulados contra la expresión “ni serán reajustadas fiscalmente”, contenida en el numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario, el interviniente considera que también deben prosperar.

En efecto, considera que vulnera los principios de equidad tributaria y capacidad contributiva, pues “la prohibición de realizar reajustes fiscales sobre las pérdidas de un contribuyente afecta su patrimonio y lo obliga a soportar una incidencia tributaria superior a la que en un principio fue prevista por el legislador, con claro desmedro de su capacidad contributiva”, pues “no permitir actualizar el valor de una pérdida fiscal para efectos de evaluar la situación económica del contribuyente distorsiona su realidad económica y financiera e impone una reducción perversa del importe real de las pérdidas al amparo de cifras nominales que se van disminuyendo a medida que transcurre el tiempo en un contexto de inflación”.

Es así como también vulnera los principios de legalidad e irretroactividad de la ley tributaria, pues el derecho a compensar las pérdidas nace cuando las mismas se reflejan en las correspondientes declaraciones tributarias y se puede ejercer cuando a bien lo tenga el contribuyente de acuerdo con los límites contenidos en las normas vigentes cuando se

generaron. En ese sentido, el hecho de que la Ley 1819 de 2016 restrinja el importe a compensar respecto del que permitía la legislación vigente cuando se reflejaron fiscalmente las pérdidas, viola el principio de no retroactividad de la ley tributaria, pues “no se puede hacer caso omiso de la normativa vigente cuando se generan las pérdidas, porque la razón de ser de su declaración e información formal no es otra que el derecho a su compensación; un derecho que nace cuando se configura la pérdida fiscal y no cuando se compensa”.

4.3. Ministerio de Hacienda  
y Crédito Público[27]

Solicitó emitir un fallo inhibitorio ante la ineptitud sustantiva de la demanda o, en su defecto, declarar la exequibilidad de la norma acusada.

“La demanda de la accionante gira alrededor de una exposición matemática que solo pretende demostrar el resultado de la fórmula contenida en el Régimen de Transición del numeral 5 del artículo 290 del E.T., sin hacer referencia a la carga fiscal que asumirá el contribuyente calculando el impuesto a pagar con y sin la referida fórmula. Esta falencia de la demanda torna inepto el cargo pues de haber realizado tal examen se habría puesto en evidencia que, tal y como se demostrará en el capítulo subsiguiente, la carga tributaria del contribuyente es la misma a la que hubiera tenido a su cargo si hubiera compensado las pérdidas fiscales antes de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016.

(...)

De ahí que el cargo sea inepto pues la regla normativa propuesta por la accionante en su demanda, esto es que la fórmula genera una reducción del monto de las pérdidas y que por ello la carga tributaria del contribuyente se ve aumentada, no es veraz, tal y como se demostrará en un aparte posterior de este escrito. Esta falta de certeza se hubiera hecho patente si el cargo estuviera debidamente estructurado pues tan solo evidencia parte de la regla normativa y omite una información que hubiera sido valiosa para el magistrado ponente y el magistrado que se pronunció sobre la súplica interpuesta por la actora. Es decir, que si la accionante no demostró en su demanda el supuesto aumento de la carga tributaria sobre el contribuyente su cargo es parcial, y por lo tanto, inepto. Sin un aumento de la carga tributaria es inconcebible que haya una afectación de los parámetros de control que considera vulnerados.

En esta medida, la estructuración incompleta del cargo, dada la manifiesta falta de sustentación de la manera en que la norma presuntamente afecta negativamente al contribuyente, el cargo es insuficiente, pues no es capaz de suscitar la menor duda sobre la constitucionalidad del precepto acusado. De igual manera el cargo no específico.

En consecuencia, si la actora hubiera estructurado de manera adecuada el cargo, la falta de certeza de éste habría resultado patente para la Corte, pues no es posible alegar que hay una afectación de un principio constitucional cuando la situación, en términos de carga tributaria, del destinatario de la norma es la misma antes y después de la ejecución de la norma acusada.

De igual manera, el cargo carece de pertinencia, en razón de que la demandante omite por completo estudiar el concepto normativo de la compensación de las pérdidas fiscales, sus componentes y su estructura y lógica normativa, por la que sus argumentos referentes a la fórmula que se debe aplicar para realizar la compensación de las pérdidas constituyen una valoración parcial de sus posibles efectos, pues la fórmula es tan solo uno de los componentes de la institución jurídica de la compensación de las pérdidas fiscales.

(...)

A su vez, esta ausencia de profundidad en el examen jurídico de la norma acusada y de las pérdidas fiscales, como elementos esenciales de la compensación, no deja entrever cuáles son las razones que dan lugar a afirmar que la ocurrencia de una pérdida fiscal como hecho económico constituye una situación jurídica consolidada, a pesar de que dicha afirmación constituye la piedra angular de su escrito”.

Con similares argumentos manifestó que los cargos en contra de la expresión “ni serán reajustados fiscalmente”, adolecen de ineptitud. Señaló que no son veraces por cuanto no es cierto que el reajuste fiscal a perpetuidad sea un derecho consolidado en cabeza del contribuyente que reportó pérdidas fiscales; además de que la demanda está construida sobre expresiones vagas e indeterminadas que la hacen carecer de la especificidad exigida por la jurisprudencia constitucional.

Por otro lado, el interveniente presentó varios argumentos para defender la constitucionalidad de los enunciados normativos demandados.

Afirmó que no hay mayor carga fiscal en cabeza del contribuyente tras la aplicación de la fórmula y advirtió que la demandante omitió -de manera deliberada- el suministro de información sumamente importante para el análisis de la carga fiscal y capacidad contributiva del contribuyente[28], pues es exactamente la misma antes y después de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016. En efecto, tras hacer un ejercicio matemático, concluyó que “la fórmula demandada garantiza, como se evidencia en los ejercicios 1 y 2 que el contribuyente no vea afectada ni negativa, ni positivamente, su carga tributaria, para que siga contribuyendo de acuerdo con su capacidad de pago. En cambio, con lo que pretende la demandante, se vería disminuida la carga tributaria del contribuyente en cerca de 45% frente a la que hubiera tenido que asumir de haber compensado antes de la expedición de la Ley 1819 de 2016”.

De otra parte, sostuvo que “el hecho contingente de percibir pérdidas fiscales por los contribuyentes no constituye una situación jurídica consolidada susceptible de ser cubierta por el principio de irretroactividad”[29]. Explicó que “el tratamiento fiscal que se le da a las pérdidas como factor de depuración de la renta es el de compensación, hecho que sólo es posible cuando existe una renta líquida, por lo que la mera ocurrencia de las pérdidas fiscales no puede constituir, por su misma naturaleza, una situación jurídica consolidada, pues es una circunstancia fáctica que tan solo es uno de los componentes de la institución jurídica de la compensación de pérdidas fiscales”, y “si las pérdidas fiscales no constituyen una situación jurídica consolidada, pues con mayor razón tampoco lo sería su reajuste fiscal”; por ello “la compensación de las pérdidas fiscales son tan solo una simple expectativa del contribuyente hasta que éstas sean compensadas en una declaración tributaria y la misma haya quedado en firme”. En consecuencia, “[A] la luz de lo anterior, la situación jurídica consolidada, tratándose de asuntos tributarios, se consolida con la firmeza de la declaración, pues es allí, cuando el asunto pierde la calidad de discutible o debatible”[30].

#### 4.4. Universidad Javeriana[31]

Solicitó declarar la exequibilidad condicionada de la variable PFIRC del numeral 5° del artículo 290 del Estatuto Tributario, bajo el entendido de que sólo corresponde a las pérdidas fiscales obtenidas por los contribuyentes en el impuesto de renta durante la vigencia del CREE, es decir, aquellas pérdidas de las vigencias fiscales 2013 a 2016 y, que

por tanto, la compensación de las obtenidas durante los años 2007 a 2012, se continuarán rigiendo por lo dispuesto en las normas tributarias vigentes durante dichos períodos, de manera que podrá seguir siendo compensada en su totalidad frente al impuesto sobre la renta.

Lo anterior, por cuanto la norma demandada “pretende tener efectos retroactivos desconociendo las situaciones jurídicas consolidadas de los contribuyentes poniendo a estos en una situación de inseguridad y en el deber de soportar cargas tributarias que no les corresponden”.

Explicó que las pérdidas fiscales son “el reconocimiento de la realidad de negocios del contribuyente y del mercado en general, pues parten de registrar que un negocio tiene flujos cambiantes y que pueden existir períodos en los cuales un contribuyente incurra en mayores costos y gastos en relación con sus ingresos generados, y que por tanto, las pérdidas incurridas representan un escudo o aminoración para períodos futuros de manera que se equilibre el pago del impuesto sobre la renta realizado en un año en el cual se incurrió en pérdidas frente a utilidades futuras. (...) Así una lectura integrada de la naturaleza jurídica de las pérdidas de acuerdo con lo señalado por esta Honorable Corte, y su reconocimiento contable permiten determinar que los contribuyentes, tienen contabilizado un derecho (activo) que les permite tomar en años futuros un escudo fiscal frente a utilidades y de esta manera compensar el impacto que tuvo la tributación en años en los cuales no se contó con una utilidad gravable, generando así un equilibrio en las cargas tributarias, generándose una situación jurídica consolidada para éstos”.

En consecuencia, para el interveniente es evidente cómo la fórmula, al incluir todas las pérdidas de los períodos gravables comprendidos entre 2007 y 2016, desconoce que el CREE nació en 2013 por lo que frente a las pérdidas fiscales obtenidas entre 2007 y 2012 se genera una disminución significativa del monto de las pérdidas. Por tanto, la inconstitucionalidad de la norma surge por la vulneración del principio de irretroactividad de la ley al desconocer situaciones jurídicas consolidadas.

#### 4.5. Instituto Colombiano de Derecho Tributario[32]

Solicitó declarar la constitucionalidad condicionada de los apartes demandados así:

"el numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario, que establece la fórmula para determinar las pérdidas fiscales compensables en el impuesto sobre la renta, es exequible en la medida en que no se aplique a las pérdidas generadas entre los años gravables 2007 a 2012, años en los cuales no existía el CREE. En tal sentido, las pérdidas fiscales originadas en los años 2007 a 2012 deben poderse compensar en su totalidad. Igualmente, el ICDT considera que el último inciso del numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016, es constitucional, en el entendido de que a partir de 2017 no serán reajustadas fiscalmente las pérdidas fiscales generadas a partir de este año ni las acumuladas a 31 de diciembre de 2016. Debe entenderse que las pérdidas fiscales originadas antes de entrada en vigencia de la Ley 1819 sí pueden ser objeto de reajustes fiscales hasta el 31 de diciembre de 2016".

Para llegar a la anterior conclusión, analizó, de un lado, el cargo por omisión legislativa relativa que la Corte rechazó por inepto; y del otro, el cargo por la violación de los principios de legalidad e irretroactividad y de seguridad jurídica y confianza legítima en relación con la expresión "ni serán reajustadas fiscalmente" incluida en el último inciso del numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario.

Al respecto, explicó que con la expedición de la Ley 1819 de 2016 se eliminó el reajuste fiscal aplicable a las pérdidas fiscales y excesos de renta presuntiva, además de que "estableció que a las pérdidas acumuladas hasta el 31 de diciembre de 2016 y que fueran compensadas a partir de 2017, no se les aplicaría más reajuste fiscal sin desconocer el reajuste acumulado que se traía en razón de la vigencia de la norma anterior", de manera que las normas sobre compensación de pérdidas afectan únicamente la manera como han de ser compensadas las mismas, y no su valor, por lo que no se vulneran ni el principio de irretroactividad de la ley tributaria ni los derechos adquiridos por las sociedades. En efecto, la finalidad de la expresión demandada, "implica que las pérdidas acumuladas a 31 de diciembre de 2016 no vuelven a ser objeto de reajustes fiscales a partir del año 2017, momento en el cual desaparece el reajuste aplicable a tales pérdidas".

#### 4.6. Instituto Colombiano de Estudios Fiscales -ICEF-[33]

Solicitó a la Corte declarar la inexequibilidad del inciso contentivo de la variable PFIRC del numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario, y la exequibilidad condicionada de la

expresión “ni serán reajustadas fiscalmente” de la misma disposición, bajo el entendido de que los contribuyentes no podrán reajustar las pérdidas fiscales determinadas a partir del periodo gravable siguiente a la vigencia de la Ley 1819 de 2016, es decir del año gravable 2017, y no sobre las pérdidas fiscales determinadas con anterioridad a la misma.

En relación con la variable PFIRC, señaló que constituye una limitación del derecho establecido en normas tributarias para compensar las pérdidas fiscales entre los períodos 2007 a 2012, al incluir únicamente la tarifa del impuesto a la renta aplicable al período fiscal 2017, con lo cual se desconoce el artículo 363 de la Carta Política. Lo anterior, por cuanto esta disminución resulta inequitativa y vulnera derechos adquiridos regulados por leyes anteriores.

De acuerdo con el interviniente, se reduce la posibilidad de compensar la totalidad de las pérdidas acumulables a 31 de diciembre de 2016, por cuanto entre 2007 a 2012 no existía el impuesto de renta a la equidad CREE.

En su opinión, esta situación podría corregirse mediante la incorporación de dos fórmulas: una para los períodos gravables 2007 a 2012 y otra para las pérdidas acumuladas entre 2013 a 2016. En la primera, la variable TRyC debe redefinirse en el sentido de que corresponde a la tarifa aplicable al contribuyente por concepto de impuesto sobre la renta y complementarios aplicable a 31 de diciembre de 2012. En la segunda, la variable TRyC debe indicar que corresponde a la tarifa aplicable al contribuyente por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable a 31 de diciembre de 2016.

Y en cuanto a la expresión “ni serán reajustadas fiscalmente” contenida en el último inciso del numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario, solicitó declarar la constitucionalidad condicionada en los términos expresados al inicio de este capítulo, pues de lo contrario, “podría resultar en una aplicación retroactiva de la Ley, al eliminar los reajustes fiscales sobre las pérdidas acumuladas a diciembre 31 de 2016 permitidas en disposiciones fiscales anteriores vigentes a diciembre 31 de 2016”, con respecto de las cuales consideró que existía para las sociedades un derecho adquirido a compensar las pérdidas fiscales.

## 5. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Procurador General de la Nación, en concepto Nro. 6444, radicado el 5 de septiembre de

2018, solicitó a la Corte declarar EXEQUIBLE DE MANERA CONDICIONADA la variable PFIRC contenida en el numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario e INEXEQUIBLE la palabra “ni” de la expresión “ni serán reajustadas fiscalmente” incluida a la misma disposición normativa, con fundamento en los siguientes argumentos:

5.1. En primer lugar, advirtió que la reglamentación del régimen de transición efectuada por el Legislador mediante el numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016 no desconoce el principio de irretroactividad de la ley tributaria. Explicó que el artículo 88 de la Ley 1819 de 2016 modificó el inciso primero del artículo 147 del Estatuto Tributario en lo relativo a la compensación de pérdidas fiscales. Para ello, introdujo un régimen de transición en el numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario. Según esta norma, a partir del año gravable 2017, el valor de las pérdidas fiscales generadas antes del 31 de diciembre de 2016 que no hayan sido compensadas, serán objeto de compensación de acuerdo con el numeral 5 indicado. Por tanto, el establecimiento del mencionado régimen de transición no afecta las situaciones jurídicas consolidadas de los sujetos pasivos del impuesto de renta y complementarios que a 31 de diciembre de 2016 hubieran compensado sus pérdidas fiscales en los términos del artículo 147 del Estatuto Tributario.

5.2. En segundo lugar, afirmó que el régimen de transición establecido en el numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario, afecta el principio de confianza legítima de los contribuyentes, así:

“En primer lugar, hay que manifestar que mediante el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016 el legislador estableció un régimen de transición frente a lo regulado para el impuesto de renta y complementarios en esa misma ley, lo que incluyó lo correspondiente a la compensación de las pérdidas fiscales generadas antes del año 2017 tomándose como dos de los factores determinantes del valor de dichas pérdidas los correspondientes al valor de las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios y que no hayan sido objeto de compensación y a la tarifa aplicable al contribuyente por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable a 31 de diciembre de 2106.

Formalmente, esa decisión resulta aceptable desde el punto de vista constitucional para

garantizar el principio de confianza legítima de los contribuyentes frente al cambio de legislación en materia de compensación de pérdidas fiscales aplicable al impuesto de renta de personas jurídicas.

(...)

Sin embargo, para el presente caso no resulta suficiente con la formalidad del régimen de transición del impuesto de renta aludido en lo correspondiente a la compensación de pérdidas fiscales por las sociedades porque el cargo que se analiza cuestiona en sí mismo dicho régimen de transición por resultar más oneroso para el contribuyente, que lo vigente con anterioridad al año gravable 2017 en materia de compensación de pérdidas fiscales para ser descontadas, por los sujetos pasivos del impuesto de renta, de la renta líquida ordinaria que hubieran obtenido en el periodo gravable anterior a 2017.

(...)

Frente al cambio de legislación en materia de compensación de pérdidas fiscales efectuado mediante la Ley 1819 de 2016, incluido lo correspondiente a lo diseñado como mecanismo transitorio para el efecto, en relación con las pérdidas fiscales causadas entre las vigencias gravables 2007 a 2012, el contribuyente tenía las expectativas legítimas de confiar en que el legislador le preservaría hasta el 31 de diciembre de 2016 la forma de compensar tales pérdidas, bien sea directamente mediante la fórmula de transición o conservando el mecanismo establecido en la Ley 1111 de 2006; hecho que no ocurrió así, porque el esquema de transición se concibió en función de las pérdidas fiscales causadas entre los años gravables 2012 a 2016 de acuerdo con la disagregación del impuesto de renta en impuesto de renta con tarifa del 25% e impuesto sobre la renta para la equidad -CREE- a la tarifa de 8%.

Esas expectativas se confirman dado que el cambio de la manera de compensar las pérdidas fiscales de las sociedades se dio en forma intempestiva frente a la legislación anterior, si se tiene en cuenta que hasta el 28 de diciembre de 2016 el contribuyente podía hacer esas compensaciones sin límite en materia del transcurso del tiempo, e incluso, es bastante probable que muchos sujetos pasivos del impuesto de renta con base en lo establecido en el artículo 5 de la Ley 1111 de 2006, hubieren hecho compensaciones parciales sobre pérdidas fiscales causadas en las vigencias fiscales de 2007 a 2012, en las

vigencias posteriores a tales pérdidas hasta la del año 2015”.

Sin embargo, en aplicación del principio de conservación del derecho como expresión del principio democrático, a pesar de que la norma viola el principio de confianza legítima, solicitó declararla ajustada al orden superior “bajo el entendido de que la tarifa aplicable al contribuyente por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios, es aplicable a 31 de diciembre del año gravable en que se causó la pérdida fiscal que se quiere compensar”.

5.3. Sobre el cargo según el cual el numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016, vulnera los principios de justicia y equidad tributaria, consideró que es necesario hacer una integración normativa de la expresión demandada, esto es, la variable PFIRC, con la expresión “TRyC corresponde a la tarifa aplicable al contribuyente por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable a 31 de diciembre de 2016”, porque los cargos a analizar se fundamentan en la consecuencia del menor valor de descuento de pérdidas fiscales de la renta líquida, teniendo en cuenta que “lo que reduce el valor de la pérdida fiscal para los períodos gravables 2007 a 2012 y que se busca compensar en el año gravable 2017, es lo correspondiente a la tarifa aplicable al contribuyente por concepto del impuesto a la renta y complementarios en la fórmula matemática de transición establecida para la compensación de pérdidas fiscales de las sociedades acumuladas a 31 de diciembre de 2016, en cuanto a que es la atinente al año gravable 2016 y no la correspondiente al año gravable en que se causó la pérdida fiscal objeto de la compensación”[34].

En relación con la posible vulneración del principio de justicia tributaria, señala que ésta no se configura por cuanto la capacidad contributiva de los contribuyentes se establece para cada año gravable en el cual la sociedad obtiene una renta líquida ordinaria que constituye la base gravable, independientemente de las pérdidas fiscales ocasionadas en los años anteriores. Contrario a lo planteado por la accionante, indicó que la compensación de las pérdidas fiscales es un hecho independiente de la generación de la renta líquida respecto de la cual se deduce la base gravable para aplicar el impuesto de renta, teniendo en cuenta que la compensación aludida es un beneficio tributario que otorga el Estado al contribuyente a través de la Ley. Agregó, que “[T]an es así, que el contribuyente es libre de decidir si compensa o no las pérdidas fiscales en determinada vigencia tributaria en la que

haya obtenido ganancias expresadas como renta líquida gravable; en ese contexto, también puede decidir si hace dicha compensación en forma parcial o total”.

En lo relativo a la posible vulneración del principio de equidad tributaria, consideró que no se constituye, porque todas las sociedades que pretendan compensar sus pérdidas fiscales con la renta líquida ordinaria que sirve de base gravable del impuesto de renta, tributan en igualdad de condiciones bajo una tarifa del 33%[35].

5.4. Por otra parte, el Procurador se refirió al principio de irretroactividad de la ley tributaria y el régimen de transición, en el que se dispone que no pueden ser reajustadas fiscalmente las pérdidas fiscales. Sobre el particular, indicó que el artículo 88 de la ley 1819 de 2016, modificó el inciso primero del artículo 147 del Estatuto Tributario en lo relativo a la compensación de pérdidas fiscales de las sociedades, y al respecto, estableció un régimen de transición en el numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario, señalando que a partir del año gravable 2017, el valor de las pérdidas fiscales generadas antes de dicho año y que no hayan sido objeto de compensación no serán reajustadas fiscalmente.

Al respecto consideró que no se vulnera el principio de irretroactividad de la ley tributaria, pues el legislador no reguló circunstancia alguna que afecte las situaciones jurídicas consolidadas de los sujetos pasivos del impuesto de renta y complementarios que a 31 de diciembre de 2016 ya hubieran compensado sus pérdidas fiscales en los términos previstos por el artículo 147 del Estatuto Tributario, en la forma modificada por el numeral 5 de la Ley 1111 de 2006. En consecuencia, la eliminación del reajuste fiscal no viola el principio señalado por cuanto no aplica para las pérdidas fiscales reportadas con anterioridad al año gravable 2017.

5.5. Con respecto al principio de confianza legítima y la previsión de no poder ser reajustadas fiscalmente las pérdidas fiscales generadas antes del año 2017 que deben ser compensadas, señaló que tal vulneración sí ocurre, pues la eliminación constituye un cambio intempestivo en la legislación tributaria que torna más gravosa la situación del contribuyente. Lo anterior, por cuanto en vigencia del artículo 5 de la ley 1111 de 2016 se podían efectuar sin límite de tiempo y las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 sí podían ser reajustadas; mientras que de acuerdo con la regulación establecida en el numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario, esta posibilidad aplica tanto para

las pérdidas en que se incurrieron en los años 2007 a 2016 y las pérdidas relacionadas con el impuesto de Renta y el CREE.

Sin embargo, en aplicación del principio de conservación del derecho como expresión del principio democrático, solicitó declarar la inexequibilidad de la expresión “ni” contenida en el último inciso del numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario, y la exequibilidad de la expresión “serán reajustadas fiscalmente” bajo el entendido de que las pérdidas fiscales generadas antes del año 2017 en el impuesto a la renta y complementarios y/o en el CREE, sí serán reajustadas fiscalmente, lo que no incluye el valor de las pérdidas fiscales susceptibles de ser compensadas a partir del año gravable 2017 -VPF2017-.

5.6. Finalmente, consideró que el cargo de eliminación del reajuste fiscal de las pérdidas generadas antes del año 2017 y que aún no hayan sido compensadas, por parte del numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario, adicionada por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016, no desconoce los principios de equidad y justicia tributaria, porque la capacidad contributiva del demandante se establece para cada año gravable en el cual la sociedad obtiene renta líquida ordinaria que constituye la base gravable, independientemente de las pérdidas fiscales tenidas por la sociedad en años gravables anteriores. Contrario a lo considerado por la accionante, la compensación de pérdidas fiscales es un hecho independiente de la generación de renta para tributar sobre la misma, teniendo en cuenta que dicha compensación es un beneficio tributario que otorga el Estado al contribuyente a través de la ley, por cuanto este es libre de decidir si compensa o no las pérdidas fiscales en determinada vigencia tributaria en la que haya obtenido ganancias expresadas como renta líquida e, igualmente, puede decidir si compensa las pérdidas en forma total o parcial.

Así mismo, señaló que el principio de equidad tributaria tampoco se ve comprometido porque todas las sociedades que quieran compensar sus pérdidas fiscales con la renta líquida ordinaria que sirve de base gravable del impuesto a la renta, tributan en igualdad de condiciones bajo la misma tarifa del 33%.

Con base en lo expuesto, el Procurador solicitó a esta Corporación declarar EXEQUIBLES las expresiones “PFIRC Corresponde al valor de las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 por concepto del impuesto a la renta y complementarios que no hayan

sido objeto de compensación” y “TRyC Corresponde a la tarifa aplicable al contribuyente por concepto de impuesto sobre la renta y complementarios aplicable a 31 de diciembre de 2016”, contenidas en el numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario, en la forma adicionada por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016, sólo por los cargos analizados, y bajo el entendido de que la tarifa aplicable al contribuyente por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios es la aplicable a 31 de diciembre del año gravable en que se causó la pérdida fiscal que se quiere compensar.

Igualmente, solicitó a la Corte declarar inexequible la palabra “ni”, contenida en el último inciso del numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario, en su forma adicionada por el artículo 123 de la ley 1819 de 2016, y exequible la expresión “serán reajustadas fiscalmente” contenida en ese mismo inciso, únicamente por los cargos analizados, y bajo el entendido de que las pérdidas fiscales generadas antes del 2017 y acumuladas a 31 de diciembre de 2016 en el impuesto sobre la renta y complementarios y/o en el impuesto sobre la renta para la equidad -CREE- sí serán reajustadas fiscalmente, lo que no incluye el valor de las pérdidas fiscales susceptibles de ser compensadas a partir del año gravable 2017 – VPF2017-.

## 6. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

### 6.1. Competencia.

De conformidad con lo establecido en el numeral 4 del artículo 241 de la Constitución, la Corte Constitucional es competente para conocer de la demanda de la referencia, pues la disposición acusada hace parte del artículo 290 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016.

### 6.2. Cuestión previa. Sobre la aptitud de los cargos formulados.

Con base en los cuestionamientos planteados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la Corte pasa a examinar la aptitud de los cargos de inconstitucionalidad elevados, contra las expresiones “PF IRC Corresponde al valor de las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 por concepto de impuesto sobre la renta y complementarios y que no hayan sido objeto de compensación”, y “ni serán reajustadas fiscalmente”.

Al efecto, cabe recordar que el artículo 241 de la Constitución Política establece que a la Corte Constitucional se le confía la guarda de su integridad y supremacía y, en los numerales 4 y 5, le atribuye la función de decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes y los decretos con fuerza de ley.

Esta Corporación ha indicado que los cargos de inconstitucionalidad contra una ley se someten a exigencias de tipo formal y material, destinadas a la consolidación de un verdadero problema de constitucionalidad que permita adelantar una discusión a partir de la confrontación del contenido verificable de una norma legal con el enunciado de un mandato Superior.

En ese contexto, en reiterada jurisprudencia constitucional, se ha señalado que la competencia para ejercer control de constitucionalidad sobre leyes demandadas está atada al cumplimiento de dos presupuestos básicos e insustituibles: (i) que la demanda ciudadana reúna los requisitos mínimos señalados en el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991[36]; y (ii) que las normas sometidas a control estén vigentes, o que no lo estén, pero produzcan efectos o tengan vocación de producirlos[37].

En consecuencia, para que exista aptitud sustantiva de la demanda, debe cumplir los requisitos exigidos para la debida estructuración de los cargos de inconstitucionalidad, como se pasa a exponer:

De conformidad con el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991, las demandas de inconstitucionalidad deberán señalar: (i) las normas acusadas como inconstitucionales; (ii) las normas constitucionales que se consideren infringidas; (iii) las razones por las cuales dichos textos han sido violados; (iv) en caso de que lo que se discute sea el quebrantamiento del correcto trámite legislativo, se debe señalar cuál es el trámite que debió haberse observado; y (v) la razón por la cual la Corte es competente.

Particularmente, respecto del requisito consistente en expresar las razones por las cuales la disposición demandada se considera inconstitucional, esta Corte ha dicho que supone elaborar correctamente el concepto de la violación. Según la jurisprudencia constitucional el concepto de la violación es formulado adecuadamente cuando además de (i) identificar las normas que se demandan como inconstitucionales (transcripción literal o inclusión por

cualquier medio) y (ii) determinar las disposiciones constitucionales que se alegan como vulneradas, en el sentido indicado en el párrafo anterior, (iii) se formula por lo menos un cargo de inconstitucionalidad con la exposición de las razones o motivos por los cuales se considera que dichos textos constitucionales han sido infringidos.

En relación con este último requisito, la jurisprudencia ha expresado que se le impone al ciudadano “una carga de contenido material y no simplemente formal”, en el sentido de que no basta que el cargo formulado contra las normas legales se estuture a partir de cualquier tipo de razones o motivos, sino que se requiere que las razones invocadas sean “claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes”[38]. Únicamente con el cumplimiento de estas exigencias le será posible al juez constitucional realizar la confrontación de las normas impugnadas con el texto superior.

En consecuencia, frente a las demandas que incumplen los requisitos antes mencionados, la Corte deberá declararse inhibida en razón del carácter rogado del control abstracto de constitucionalidad, de manera que se deja abierta la posibilidad de que se vuelva a cuestionar la correspondencia entre las normas legales acusadas y la Carta Política.

En el sub lite, la Sala constata que se presentaron cargos en contra de dos expresiones del numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016, que presentan problemas jurídicos también diversos, y que la demandante solicitó fueran estudiados de manera independiente.

La admisión fue ordenada por la Sala Plena a través del Auto Nro. 361 de 13 de junio de 2018[39], en aplicación del principio *pro actione* con base en el cual, “cuando se presente duda en relación con el cumplimiento [de los requisitos de la demanda] se resuelva a favor del accionante”[40] de manera que, en análisis posterior, se decida sobre la satisfacción de los mismos.

Al respecto, la Sala encuentra que si bien existe aptitud sustantiva de la demanda en relación con los cargos alegados contra la expresión “ni serán reajustados fiscalmente”, no ocurre lo mismo con los dirigidos a reprochar la constitucionalidad de la variable PFIRC, por lo que se declarará inhibida para pronunciarse sobre éstos en los siguientes términos.

Explica la demandante que la modificación introducida con la norma reprochada desconoce

situaciones jurídicas consolidadas ya que al no excluir las pérdidas fiscales originadas entre los años 2007 y 2012 se aumenta la renta líquida sobre la cual se debe declarar y pagar el impuesto a la renta, distorsionando la capacidad de pago del contribuyente al obligarle a asumir una carga tributaria mayor a su capacidad económica real. Al respecto, la Sala encuentra que la demanda no satisface los requisitos de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia.

Analizada nuevamente la aptitud de los cargos, en esta ocasión encuentra la Sala que no se logró satisfacer el requisito de claridad en tanto, finalmente, no se pudo establecer en qué consiste la supuesta inconformidad entre la ley y la Constitución. Tanto en la demanda como en el escrito de corrección, la demandante explicó cuál es, en su concepto, la naturaleza de las pérdidas fiscales en el impuesto a la renta y complementarios y en el impuesto sobre la renta para la equidad, para después resaltar los cambios introducidos con la Ley 1819 de 2016 y advertir, en consecuencia, la supuesta vulneración de los principios de legalidad, irretroactividad y seguridad jurídica que acarrea la variable de la fórmula demandada.

Sin embargo, refirió el desconocimiento de los artículos 95-9, 338 y 363 Superiores, pero su argumentación se limitó a sostener que los efectos retroactivos de la norma desconocen la seguridad jurídica de la que gozan las situaciones que se consolidaron bajo la norma anterior, sin indicar las razones por las cuales considera que, contrario a lo debatido en el escenario legislativo, las pérdidas fiscales generadas en los años 2007 a 2012 que no hubieren sido objeto de compensación con el único impuesto existente en ese momento, constituyen “derechos consolidados para el contribuyente”[41]. Por el contrario, encuentra la Sala que la posibilidad de compensación de pérdidas fiscales que fijó el artículo 5 de la Ley 1111 de 2006, no genera situaciones jurídicas consolidadas de ninguna índole. Se afirmaría correctamente que lo son si los contribuyentes hubieran compensado las pérdidas fiscales antes de la entrada en vigencia de la ley 1819 de 2016, es decir, si estas pérdidas se hubieran incluido en las deducciones de la renta líquida para fijar la base gravable del impuesto a la renta y se hubiera pagado el impuesto ante la autoridad competente bajo la tarifa aplicable.

Sin embargo, el legislador, al establecer el régimen de transición y definir la variable PFIRC, fue cuidadoso en indicar que ésta “corresponde al valor de las pérdidas fiscales acumuladas

a 31 de diciembre de 2016 por concepto de impuesto sobre la renta y complementarios y que no hayan sido objeto de compensación” (subrayado fuera del texto), con lo cual, para la Corte es claro que no afectó negativamente situaciones jurídicas consolidadas pues el enunciado no altera la compensación de pérdidas fiscales que ya se hubieran hecho efectivas con la fijación de la base gravable y el subsecuente pago del impuesto a la renta o del impuesto del CREE.

Las razones de la demanda con respecto al mencionado cargo tampoco son ciertas ya que contienen una apreciación subjetiva e interpretación particular de la disposición acusada. Sostuvo que “incluir las pérdidas generadas de 2007 a 2012 las cuales eran compensadas con un solo impuesto (el de renta) en la variable de una fórmula que incluye otras variables propias de un impuesto diferente al del impuesto sobre la renta resulta indefectiblemente en la reducción de las mismas”. Sin embargo, al revisar la operación matemática que sirvió de fundamento a dicha afirmación, se tiene que la demandante solamente busca demostrar el resultado de la fórmula prevista en el régimen de transición, pero no hace referencia a la carga fiscal que asumiría el contribuyente calculando el impuesto a pagar con o sin la referida fórmula. De haberlo hecho así, habría evidenciado que la carga tributaria del contribuyente es la misma que hubiera tenido a su cargo en caso de haber compensado las pérdidas fiscales antes de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016. Al respecto, es sabido que la interpretación subjetiva o aplicación concreta e individual de una ley no es objeto del control abstracto de constitucionalidad, juicio que solo opera cuando se trata de establecer si el contenido normativo demandado resulta contrario a la Constitución Política.

Y dado que no logró demostrar que la disposición acusada aumenta la carga tributaria, tampoco cumplió el requisito de pertinencia, pues, ante este escenario, no sería posible adelantar un análisis de la norma confrontándola con la Constitución, sino que implicaría hacerlo con una serie de situaciones fácticas que desbordan la competencia de la Sala por versar sobre suposiciones respecto de la interpretación de la norma y no sobre la inconstitucionalidad que pueda llegar a predicarse de ella.

Por consiguiente, hay falta de especificidad en los argumentos en tanto las acusaciones no buscan atacar el contenido del aparte normativo que se cita como demandado, pues lo que en realidad controvierte son los posibles efectos que ha tenido o pueda tener la aplicación

del numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016, sobre los contribuyentes. Es así como, el libelista se limita a presentar los posibles resultados de la aplicación de una disposición en materia tributaria, sin exponer una oposición objetiva y verificable entre la norma demandada y el texto constitucional, pues incluir las pérdidas que se compensaban sólo en el impuesto sobre la renta en una fórmula que busca reunificar dos impuestos, no conlleva obligatoriamente a concluir que el legislador desconoció la capacidad económica de las empresas contribuyentes.

En consecuencia, la Sala limitará su análisis al estudio de los cargos elevados contra la expresión “ni serán reajustadas fiscalmente”, contenida en el último inciso del numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016, por cuanto los cargos por omisión legislativa fueron rechazados en el Auto Nro. 361 de 13 de junio de 2018 proferido por la Sala Plena de la Corte Constitucional, y los relacionados con la variable PFIRC no superaron el estudio de aptitud sustantiva en los términos recién explicados.

### 6.3. Problemas jurídicos y metodología de la decisión.

La demandante sostiene que la expresión acusada viola “los principios de legalidad e irretroactividad y de seguridad y confianza legítima contenido [sic] en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política”[42], pues “cuando una nueva norma incluye dentro de una fórmula de transición dichas pérdidas [fiscales] y de manera intempestiva indica que las mismas ya no podrán ser reajustadas fiscalmente, dichas sociedades verán que como consecuencia de la prohibición, su situación económica se verá alterada”.

Por tanto, corresponde a la Sala decidir si ¿la imposibilidad de reajustar las pérdidas fiscales acumuladas al 31 de diciembre de 2016 sin compensar a la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, es compatible con los principios de legalidad e irretroactividad de la norma tributaria, y de seguridad y confianza legítima de las sociedades, ya que, bajo la normatividad anterior, estas pérdidas sí podían ser reajustadas anualmente, mientras que con la disposición acusada no se pueden reajustar?

Al efecto, y antes de abordar los cargos que por inconstitucionalidad elevó la accionante en contra de la expresión acusada, la Sala estudiará la evolución normativa de la compensación de las pérdidas fiscales en el impuesto a la renta (6.4.1.); la compensación

de las pérdidas fiscales en el impuesto sobre la renta para la equidad -CREE (6.4.2.); las modificaciones introducidas mediante la Ley 1819 de 2016 (6.4.3.); la libertad de configuración del legislador en materia tributaria y sus límites (6.4.4.); y la jurisprudencia constitucional sobre la compensación de las pérdidas fiscales y su reajuste (6.4.5.).

Lo anterior, por cuanto lo que no podrá ser reajustado, según la norma, son las pérdidas fiscales generadas antes de 2017 en el impuesto sobre la renta y complementarios y/o en el impuesto sobre la renta para la equidad.

#### 6.4. Antecedentes y contexto normativo del enunciado censurado.

##### 6.4.1. Evolución normativa de la compensación de las pérdidas fiscales en el impuesto a la renta.

El impuesto a la renta tiene una larga tradición en Colombia y su regulación se encuentra actualmente en el Decreto 624 de 1989 -Estatuto Tributario-. Grava los ingresos de los contribuyentes y se calcula aplicando la tarifa del impuesto que fije la ley sobre la renta líquida del sujeto obligado, renta que, de acuerdo con el artículo 26 del Estatuto Tributario, resulta de restar los costos y gastos de un año gravable de los ingresos percibidos por el contribuyente en el mismo año.

Ahora bien, el artículo 147 del Estatuto Tributario establece que las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren en los períodos gravables siguientes, entendiendo por pérdidas fiscales el fenómeno que ocurre cuando en un año gravable el contribuyente incurrió en mayores costos y gastos respecto de los ingresos percibidos durante el mismo periodo obteniendo un resultado contable negativo. Dicha sustracción se conoce como compensación, y tiene el propósito de permitir que el contribuyente recupere las pérdidas fiscales con el producto de la renta líquida que obtenga en los años subsiguientes.

El artículo 147 del Estatuto Tributario ha sufrido varias modificaciones. Su primera redacción permitía, por un lado, la compensación de las pérdidas fiscales ajustadas por inflación, y del otro, la posibilidad de compensarlas con las rentas que el contribuyente obtuviera dentro de los cinco (5) períodos gravables siguientes.

El artículo 24 de la Ley 788 de 2002 modificó el artículo 147 del Estatuto Tributario[43]. Entre otros cambios, señaló que los contribuyentes podrían compensar las pérdidas fiscales con las rentas líquidas que la sociedad obtuviera dentro de los ocho (8) períodos gravables siguientes, sin exceder anualmente del veinticinco por ciento (25%) del valor de la pérdida fiscal y sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio, y mantuvo la posibilidad de realizar el reajuste por inflación de las referidas pérdidas.

Por su parte, el artículo 5 de la Ley 1111 de 2006[44] eliminó el término de compensación de las pérdidas fiscales de modo que la sociedad no tenía límite temporal para realizar las compensaciones. Eliminó igualmente el límite anual de la compensación (25% de la pérdida), pero mantuvo el de la renta presuntiva del ejercicio y la posibilidad de que los contribuyentes pudieran reajustar sus pérdidas, pero ya no por inflación sino fiscalmente con base en un porcentaje fijado por el Gobierno Nacional.

Finalmente, el artículo 88 de la Ley 1819 de 2016 eliminó la posibilidad de reajustar las pérdidas fiscales y limitó el tiempo de compensación de las mismas a doce (12) períodos gravables siguientes al año en que se generaron, sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio.

#### 6.4.2. Compensación de las pérdidas fiscales en el impuesto sobre la renta para la equidad CREE.

El impuesto sobre la renta para la equidad CREE fue creado por la Ley 1607 de 2002 (Art. 20), como el “aporte con el que contribuyen las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, en beneficio de los trabajadores, la generación de empleo, y la inversión social”. Comenzó a regir a partir del primero (1) de enero de 2013, y tuvo como base una renta líquida con depuración especial (Art. 22) de acuerdo con la cual, no todas las deducciones ni las rentas exentas establecidas en el impuesto sobre la renta serían susceptibles de ser detraídas del ingreso bruto para establecer la base gravable o la renta líquida sujeta al CREE.

El artículo 94 de la misma normativa modificó el artículo 240 del Estatuto Tributario para disminuir la tarifa general del impuesto sobre la renta establecida para personas jurídicas, pasando del 33% al 25%, mientras que el artículo 23 dispuso que la tarifa del CREE sería de 8% salvo para los años 2013, 2014 y 2015 que sería del 9%. La Ley 1739 de 2014,

estableció la tarifa del CREE en un 9% de manera permanente a partir del periodo gravable 2016.

El hecho generador del impuesto es el mismo que el del impuesto a la renta, es decir, la obtención de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio de los contribuyentes. En consecuencia, desde la entrada en vigencia de esta norma, la renta líquida de los contribuyentes por año fue gravada con dos impuestos: el impuesto a la renta y el impuesto sobre la renta para la equidad -CREE-.

Es de resaltar que, en principio, la regulación legal del CREE no contemplaba la posibilidad de compensar las pérdidas fiscales, compensación que sólo fue establecida mediante el artículo 13 de la Ley 1739 de 2014 así: "las pérdidas fiscales en que incurran los contribuyentes del Impuesto a la Renta sobre el (CREE) a partir del año gravable 2015, podrán compensarse en este impuesto de conformidad con lo establecido en el artículo 147 del Estatuto Tributario". La finalidad de la norma apuntaba a que las pérdidas fiscales obtenidas a partir del año gravable 2015 fueran compensadas con las rentas liquidas ordinarias del CREE de los años posteriores.

Ahora bien, teniendo en cuenta que la norma sólo contemplaba la posibilidad de compensación de pérdidas fiscales en el CREE a partir del año gravable 2015, dicha omisión legislativa, consistente en no incluir la compensación por pérdidas fiscales de años posteriores, fue declarada inconstitucional por esta Corte mediante la Sentencia C-291 de 2015[45] en la que también se declaró exequible el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, en el entendido de que las pérdidas fiscales en que incurran los contribuyentes del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) podrán compensarse en este tributo, de conformidad con lo establecido en el artículo 147 del Estatuto Tributario. Señaló igualmente la Corte, que las pérdidas generadas en las declaraciones del CREE de los años gravables 2013 y 2014 también podían compensarse[46].

#### 6.4.3. Modificaciones introducidas mediante la Ley 1819 de 2016.

La Ley 1819 de 2016 introdujo modificaciones importantes al sistema tributario colombiano; entre otras, redefinió la estructura de tarifas para el impuesto a la Renta de las personas jurídicas pues al eliminar el impuesto a la renta para la equidad CREE, incrementó el impuesto a la renta con respecto al cual estableció una tarifa nominal de 34% para el año

2017 y de 33% a partir del año 2018. Por otra parte, modificó el término para efectuar la compensación de las pérdidas fiscales el cual pasó de ser ilimitado a doce (12) períodos gravables siguientes al año en que se generaron, y eliminó la posibilidad de su reajuste (Art. 88 Ley 1819 de 2016).

Como consecuencia de la reunificación del impuesto a la renta y del impuesto CREE- y la fijación de la tarifa, la mencionada normativa introdujo un régimen de transición para la compensación de las pérdidas fiscales acumuladas hasta el 31 de diciembre de 2016. El propósito se orientó a que las pérdidas fiscales declaradas en el impuesto de Renta y en el CREE, se compensaran con las rentas líquidas del impuesto a la renta unificado. Así, el numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016, establece la fórmula aplicable a las pérdidas fiscales acumuladas al 31 de diciembre de 2016 reportadas para ambos impuestos. Con ella, se efectúa una ponderación de las pérdidas fiscales generadas en cada uno de los impuestos teniendo en cuenta su propia tarifa, las cuales se pueden compensar con las rentas líquidas ordinarias determinadas en los años gravables 2017 y siguientes. La fórmula define cuánto representa la tarifa del 9% del CREE y el 25% del impuesto a la renta, sobre la tarifa unificada del 34%, vigente para el año 2017 y siguientes.

En la exposición de motivos del proyecto de ley, el Ministro de Hacienda y Crédito Público, sobre el régimen de transición de la compensación de las pérdidas fiscales, expuso:

“En consideración a la reunificación del impuesto sobre la renta y complementarios y el impuesto sobre la renta para la equidad -CREE- que se propone, es necesario definir unas reglas claras de transición respecto de las pérdidas fiscales (...) que se originaron en ambos impuestos, las cuales no pueden coincidir.

En este orden de ideas, como se verá en la explicación del articulado, la propuesta de las pérdidas fiscales (...) en el caso del CREE, lo que se busca es que al llevar estos conceptos al impuesto sobre la renta y complementarios, estos conserven el ahorro fiscal que habrían generado en caso de que los impuestos se hubieran mantenido separados. En estos casos, se proponen unas fórmulas que logran este efecto”[47].

Con esta iniciativa legislativa, el Gobierno Nacional tuvo en cuenta que las sociedades contaban con pérdidas fiscales tanto en el impuesto a la renta como en el CREE, así como la

necesidad de conservar el ahorro fiscal de los contribuyentes generados por la compensación de las pérdidas fiscales de ambos impuestos no compensadas al 31 de diciembre de 2016, garantizando que este ahorro no se perdería como consecuencia de la reunificación de los impuestos.

#### 6.4.4. Libertad de configuración del Legislador en materia tributaria y su deber de proteger los principios constitucionales.

La Corte Constitucional ha mantenido una jurisprudencia pacífica en relación con la amplia libertad de configuración normativa en materia tributaria[48]. En virtud de los artículos 150-12 y 338 de la Constitución, el Congreso de la República cuenta con amplias facultades para la creación, modificación y eliminación de los impuestos, como lo ha sostenido esta Corporación:

“(...) la atribución de legislar en materia tributaria, principalmente encomendada al Congreso de la República, es lo bastante amplia y discrecional como para permitirle fijar los elementos básicos de cada gravamen atendiendo a una política tributaria que el mismo legislador señala, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal.

Así, mientras las normas que al respecto establezca no se opongan a los mandatos constitucionales, debe reconocerse como principio el de la autonomía legislativa para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones nacionales, así como para regular todo lo pertinente al tiempo de su vigencia, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo”[49].[50]

Mediante la sentencia C-540 de 2005, la Corte Constitucional reiteró la regla general relativa a la libertad de configuración del legislador en materia tributaria, señalando que la potestad impositiva del Estado ha sido confiada a los órganos de representación política, en especial, al Congreso de la República, quien la ejerce “según la política tributaria que estime más adecuada para alcanzar los fines del Estado”[51]. Por ello, el legislador goza de un margen de discrecionalidad para “establecer las clases de tributos y sus características, precisar cuáles son los hechos gravables, contemplar las tarifas aplicables, señalar la fecha a partir de la cual principiarán a cobrarse y prever la forma de recaudo, los intereses y las sanciones correspondientes, entre otros aspectos”, así como para

modificarlos, reducirlos, aumentarlos y derogarlos, y también para crear exenciones[52]. Así mismo, el Congreso de la República cuenta con amplias facultades para escoger los medios para la consecución de los fines de la política tributaria dentro de criterios de equidad, razonabilidad, proporcionalidad, igualdad y progresividad.

La amplia libertad reconocida constitucionalmente al Congreso de la República tiene consecuencias en el tipo de razonamiento que debe efectuar la Corte Constitucional al momento de resolver, vía acción pública de inconstitucionalidad, si una medida tributaria se ajusta o no a la Carta Política. En principio, “se presume que su decisión es constitucional y la carga de demostrar lo contrario recae sobre quien controveja el ejercicio de su facultad impositiva”[53]. Sólo en caso de que la Corte advierta una inconstitucionalidad manifiesta, debe declarar su inexequibilidad, tal como esta misma Corporación lo ha considerado al expresar que: “sólo si de manera directa la norma vulnera derechos fundamentales, o viola claros mandatos constitucionales, o incurre en regulaciones manifiestamente irrazonables o desproporcionadas, deberá el juez declarar la inconstitucionalidad de la norma”[54].

Sin embargo, y sin desconocer que la regla jurisprudencial es clara en el sentido de que el Legislador goza de una amplia libertad en materia tributaria, igualmente, la Corte ha sido enfática en señalar que, en el ejercicio de esta facultad, el Legislador debe respetar los derechos fundamentales y, en particular, ceñirse a los principios constitucionales de legalidad, certeza e irretroactividad de los tributos (Art. 338 C.P.), así como a los principios de equidad, justicia, eficiencia y progresividad (Art. 363 C.P. constitucional).

“9. Por otra parte, bien se sabe que el constituyente ha determinado los principios con arreglo a los cuales debe regularse el sistema tributario. Tales principios son, por una parte, los de legalidad, certeza e irretroactividad y, por otra, los de equidad, eficiencia y progresividad.

Los primeros están consagrados en el artículo 338 de la Carta. De acuerdo con el principio de legalidad, todo tributo requiere de una ley previa que lo establezca y la competencia para imponerlo radica en el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos municipales como órganos de representación popular. En virtud del principio de certeza, la norma que establece el impuesto debe fijar el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho

generador, la base gravable y la tarifa. Y en razón del principio de irretroactividad, la ley que impone un impuesto no puede aplicarse a hechos generadores ocurridos antes de su vigencia.

De otro lado, los principios de equidad, eficiencia y progresividad del sistema tributario están consagrados en el artículo 363 del Texto Superior. El principio de equidad tributaria es la manifestación del derecho fundamental de igualdad en esa materia y por ello proscribe formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual. El principio de progresividad compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el constituyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente. Finalmente, el principio de eficiencia implica que debe existir una relación de equilibrio entre los costos que la administración debe asumir para el recaudo del tributo y las sumas recaudadas, es decir, se trata de generar el mayor recaudo al menor costo”[55].

En la Sentencia C-060 de 2018, la Corte reconoció que el principio de legalidad tributaria implica que “la definición concreta de las obligaciones fiscales por parte de los órganos de representación popular permite a los ciudadanos conocer con meridiana exactitud el contenido de sus deberes económicos para con el Estado. A su vez, esta misma consecuencia está vinculada con la eficacia del derecho al debido proceso, en tanto la existencia de reglas precisas sobre la materia concurre en la previsibilidad de las decisiones de la administración y de los jueces, en caso de controversia sobre el alcance de la obligación tributaria”. Así, se exige al Legislador que la norma tributaria deba anteceder la producción de las consecuencias normativas que prevé para efectos de que los sujetos pasivos no sean sorprendidos con el gravamen.

Sobre el principio de irretroactividad, en la precitada sentencia[56] se precisó que: “las

normas que determinen contribuciones fiscales sobre la base 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". No obstante, la Corte ha previsto como excepción al principio de irretroactividad de la ley tributaria, los casos en los cuales las modificaciones resultan benéficas para los contribuyentes en condiciones de igualdad, ya que el artículo 338 de la Constitución pretende "impedir que se aumenten las cargas del contribuyente, modificando las regulaciones en relación con períodos vencidos o en curso. La razón de la prohibición es elemental: El que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe"[57]. De lo anterior se puede concluir que "(...) los efectos retroactivos de las leyes en materia tributaria no pueden afectar situaciones ya reconocidas y cuyos efectos se hayan dado bajo una legislación anterior, por lo cual este principio prohíbe en materia de tributos que una ley tenga efectos con anterioridad a su vigencia, salvo que se trate de una disposición favorable para el contribuyente"[58].

A su turno, los principios de seguridad jurídica y confianza legítima son desarrollo del principio de irretroactividad en materia tributaria. De acuerdo con la Sentencia C-785 de 2012, el principio de confianza legítima deriva del principio constitucional de buena fe[59], según el cual "el Estado no puede de manera súbita cambiar las reglas del juego que regulaban sus relaciones con los particulares, sin que medie un periodo de transición que permita que el particular ajuste su actuar a las nuevas disposiciones". Por regla general, constituye un límite a la actuación de las autoridades públicas, de modo que no les está permitido producir cambios inesperados que tengan consecuencias desventajosas sobre los asociados. Dicho principio, sin embargo, tampoco puede entenderse de manera absoluta, por cuanto llevaría a que el ordenamiento jurídico se petrificara sin poder adaptarse a las nuevas realidades que demandan respuestas de parte del Legislador. Por ello, en la Sentencia C-903 de 2011, la Corte señaló que, en materia tributaria, no es posible hablar de derechos adquiridos de los administrados, puesto que el legislador tiene facultad para establecer modificaciones o crear tributos por razones de política fiscal[60]. En efecto, "[e]l principio de confianza legítima, no supone la imposibilidad de modificación de las disposiciones tributarias, pues la persona no goza en principio de una situación jurídica consolidada, sino de una expectativa modificable"[61].

Por su parte, la Sentencia C-007 de 2002 señaló el alcance del principio de confianza

legítima en materia tributaria, gracias al cual se protegen las “razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación”, cuando “la norma en cuestión (i) ha estado vigente por un muy largo período; (ii) no ha estado sujeta a modificaciones ni hay propuestas sólidas de reforma; (iii) su existencia es obligatoria, es decir, no es discrecional para las autoridades responsables suprimir el beneficio; y además, (iv) ha generado efectos previsibles significativos, es decir, ha conducido a que los particulares acomoden de buena fe sus comportamientos a lo que ella prescribe”.

Se insiste en que lo anterior no implica que las normas tributarias no puedan ser derogadas o modificadas, sino que cuando sufren una modificación, “el Estado debe proporcionar al afectado tiempo y medios que le permitan adaptarse a la nueva situación, lo cual consiste, por ejemplo, (i) en que haya un período de transición o (ii) en que no se establezcan barreras o trabas para que los afectados ajusten su comportamiento a lo prescrito por la nueva norma. En algunas situaciones, la protección de la confianza legítima puede exigir que (iii) el beneficio tributario no sea derogado durante el lapso en que está corriendo el término para que los contribuyentes gocen de él, como lo determinó la Corte recientemente”.

Por otro lado, respecto del principio de equidad tributaria de que trata el artículo 363 de la Constitución, la Corte ha sostenido que se refiere a la prohibición de que se impongan obligaciones excesivas o beneficios desbordados al contribuyente. De acuerdo con las Sentencias C-600 y C-614 de 2014, “[U]na carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión”[62]. Dicho principio se compone de dos variables: (i) la equidad horizontal, según la cual el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a los contribuyentes que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica de modo tal que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones; y (ii) la equidad vertical, relacionada con la exigencia de progresividad, que ordena distribuir la carga tributaria de manera tal que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto[63].

En las Sentencias C-010 y C-060 de 2018, se identificaron algunas subreglas -no exhaustivas- de situaciones que configuran vulneraciones al principio de equidad tributaria, a saber:

- (i) Cuando el monto a pagar por concepto del tributo se define sin atender la capacidad de pago del contribuyente. Ejemplo de ello es la situación analizada en la Sentencia C-876 de 2002 que declaró la inexequibilidad de la norma que establecía una base gravable presunta con carácter no desvirtuable, que incluso podía llegar a ser superior a la capacidad de pago del contribuyente.
- (ii) Cuando la regulación grava de manera diferente a sujetos o situaciones jurídicas análogas, sin que concorra una justificación constitucionalmente atendible para ello. En la sentencia C-748 de 2009 la Corte indicó que se vulneraba el principio de equidad tributaria al otorgarse beneficios tributarios a los magistrados de tribunal, con exclusión de otros funcionarios judiciales que históricamente habían recibido el mismo tratamiento legal, tanto de índole laboral como administrativo y tributario.
- (iii) Cuando el tributo es o tiene implicaciones confiscatorias, es decir, la obligación fiscal implique una expropiación de facto de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares. Esto en razón a que dicha actividad productiva deba destinarse exclusivamente al pago del tributo, limitándose la ganancia para el sujeto pasivo del mismo[64]. El efecto confiscatorio en mención opera cuando el impuesto genera un impacto desproporcionado en el patrimonio del contribuyente, con efectos claramente expropriatorios. Así, previsiones que establezcan tratamientos fiscales más gravosos o que deroguen beneficios impositivos, pero que carezcan de la entidad señalada y estén dirigidas a la satisfacción de fines constitucionalmente valiosos, no involucran una infracción del principio de equidad tributaria[65].
- (iv) Cuando el Legislador prescribe tratamientos jurídicos irrazonables, porque la obligación fiscal se basa en criterios abiertamente inequitativos, infundados o que privilegian al contribuyente moroso en perjuicio de quienes cumplieron oportunamente con el deber constitucional de concurrir con el financiamiento de los gastos del Estado.

Ahora, en lo que se refiere al principio de justicia tributaria, la Sentencia C-060 de 2018 explica que se trata de un mandato según el cual, si bien el Legislador es titular de una competencia amplia para definir las obligaciones tributarias, tiene la obligación de abstenerse de imponer previsiones incompatibles con un orden justo. En efecto, según la reiterada jurisprudencia constitucional sobre el particular, “[e]l principio de justicia

tributaria, por su parte, ha sido interpretado como una síntesis de todas las exigencias constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder impositivo del Estado (CP art 95-9). Además de incorporar las exigencias de equidad y progresividad antes mencionadas, también reclama un sistema tributario eficiente, capaz de asegurar un efectivo control de la recaudación de los dineros públicos. Así pues, al lado de la equidad y la progresividad, la eficiencia también constituye un componente medular de la justicia tributaria, dado que la ineficiencia en el recaudo de los tributos puede generar una injusta distribución de la carga fiscal, en tanto el incumplimiento de sus obligaciones impositivas por parte de algunos contribuyentes conduce a que el sostenimiento de los gastos e inversiones públicas sólo se haga a costa de los contribuyentes cumplidos”[66].

De lo expuesto hasta el momento se concluye que, si bien, en general, el Legislador cuenta con un amplio margen de configuración normativa en materia tributaria para crear, modificar y suprimir tributos, así como los procedimientos e instituciones asociados a ellos, esta facultad impositiva otorgada por la Constitución tiene límites. Justamente, estos límites son establecidos por la propia Carta Política y han sido objeto de interpretación jurisprudencial por parte de esta Corporación en los términos descritos ad supra, de manera que los principios de legalidad, irretroactividad, justicia y equidad tributaria constituyen garantías constitucionales que deben ser observadas por las autoridades públicas competentes para definir las normas tributarias, so pena de exceder el ejercicio de sus funciones.

#### 6.4.5. Jurisprudencia de la Corte Constitucional sobre el reajuste de las pérdidas fiscales.

En la Sentencia C-1376 de 2000, la Corte indicó que la compensación de pérdidas fiscales a que se refieren los artículos 147 y 351 del Decreto 624 de 1989, “lejos de establecer tratamientos discriminatorios respecto de las personas naturales, se orienta a determinar dentro del principio de equidad que debe primar en materia de tributación, los ingresos reales de los contribuyentes personas jurídicas, de tal forma que puedan cumplir con su deber constitucional de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad (art. 95 C.P.)”.

En esa oportunidad precisó que el artículo 351 del Estatuto Tributario autoriza a que las pérdidas registradas al finalizar un ejercicio gravable se puedan compensar con las

utilidades de los cinco (5) años siguientes, para lo cual, en la anualidad en que se efectúe la compensación, los reajustes deberán realizarse teniendo en cuenta la revalorización del patrimonio.

Posteriormente, en la Sentencia C-261 de 2002 la Corte encontró que el término de cinco (5) años o períodos gravables siguientes, fijado en el artículo 351 del Decreto 624 de 1989 para compensar las pérdidas fiscales sufridas en cualquier año o período fiscal por las sociedades, no viola la Carta Política. Concluyó que la expresión “cinco” contenida en el artículo 147, y “cinco (5)” contenida en el artículo 351 del Decreto 624 de 1989 demandadas en esa oportunidad, no desconocen el postulado de igualdad (artículo 13), ni el deber de contribuir que tienen los ciudadanos al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad (art. 95 C.P.), ni los principios que rigen el sistema tributario (artículo 363) consagrados en la carta fundamental, razón por la cual esta Corte declaró su exequibilidad.

En dicho pronunciamiento, la Corporación efectuó algunas precisiones conceptuales en relación con la figura de la compensación de las pérdidas fiscales. Indicó que, mediante las disposiciones acusadas, el legislador en ejercicio de su facultad impositiva consagró, de manera general, un beneficio tributario consistente en que “las pérdidas operacionales o aquellas que resultan de la diferencia entre ingresos y costos de operación, sufridas en cualquier año o período gravable pueden ser compensadas por las sociedades con las rentas o utilidades que obtuvieren dentro de los cinco años o períodos gravables siguientes”. De esta manera, una sociedad puede considerar sus pérdidas fiscales como una deducción[67], de modo que le es permitido restarlas “ajustadas por inflación” en el año que se compensen, de la renta líquida o utilidad que por regla general es la base gravable para efectos del impuesto de renta[68]. Esta compensación tiene carácter diferido, pues puede hacerse con las rentas futuras de los cinco (5) períodos gravables siguientes al año en el cual se registraron, de manera que puede solicitarse en un solo año o dentro de los cinco (5) años o períodos gravables siguientes, de acuerdo con los resultados del ejercicio societario dentro de los períodos gravables subsiguientes.

Por tanto, la deducción de las pérdidas fiscales ocurridas en un determinado periodo fiscal está supeditada a la existencia de rentas o utilidades futuras contra las cuales se puedan compensar dentro de los cinco (5) años o períodos gravables siguientes a su ocurrencia, de

lo cual se colige que dicho beneficio tributario contiene una doble connotación de naturaleza fiscal.

La primera, favorable para la sociedad contribuyente al permitirle compensar las pérdidas que generó durante un período gravable con las rentas o utilidades futuras generadas hasta en los cinco (5) períodos fiscales siguientes dado que, “como el impuesto de renta fue diseñado como un impuesto de período por anualidades (E.T. art. 26), es justamente al hacerse la declaración tributaria para el año correspondiente en la que, para efectos tributarios, debe determinarse la renta y la pérdida fiscal ajustada por inflación para efectos de la deducción (art. 26 del E.T.), situación que a la postre, estriba en una disminución real de la Renta Líquida o Renta Gravable en el año correspondiente en que aplique la deducción lo cual se traduce en una reducción sustancial del impuesto de Renta a su cargo”. De esta manera, la totalidad de la pérdida fiscal ajustada por inflación sufrida en un período gravable puede compensarse hasta en cinco períodos gravables.

La segunda, favorable a la administración “al impedir que una sociedad solicite la deducción de pérdidas superiores a las rentas o utilidades obtenidas, impidiéndose de paso que se generen nuevas pérdidas”, además de que la compensación debe realizarse dentro de dicho término “para no afectar la necesidad de financiamiento del aparato estatal”.

Así las cosas, la Corte encontró que la compensación de las pérdidas fiscales “le imprime eficacia y justicia al impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades, puesto que al permitirles deducir de sus utilidades las pérdidas fiscales sufridas en un período gravable evita que dicho tributo termine por afectar la fuente generadora de la renta o utilidad. Además, y contrariamente a lo que piensa el actor este beneficio fiscal, sin exonerar a ninguna sociedad del pago del impuesto sobre la renta, toma en consideración la capacidad de pago de las sociedades que por distintos motivos presentan fluctuaciones en sus rentas o utilidades, al tiempo que estimula la inversión de capital en aquellas empresas cuyo objeto social implique correr riesgos de consideración, propósito que está conforme con el mandato de los artículos 333 y 334 de la Carta que le imponen al Estado el deber de promover el desarrollo empresarial, la productividad y la competitividad”.

Igualmente, la Corte indicó que el término de cinco (5) años señalado en las normas demandadas constituye un lapso adecuado para la aplicación de dicho beneficio, en la

medida en que permite que se satisfagan, de un lado, las exigencias constitucionales de incentivar el desarrollo, la productividad y la competitividad de las empresas teniendo en cuenta su situación económica para efectos de tributación, y de otro, las necesidades de financiamiento del aparato estatal que se vería seriamente afectado si se entrara a solventar las pérdidas operacionales registradas por las sociedades de manera indefinida como lo proponía, en aquel caso, el demandante.

En estos términos, quedó establecido que la compensación regulada en las normas impugnadas está orientada a configurar materialmente la carga tributaria que representa el impuesto de renta para las sociedades, de manera técnica, justa y equitativa, puesto que el beneficio fiscal se configuró atendiendo la capacidad de pago de las sociedades, realizando el principio de equidad en la carga tributaria.

A su turno, en la Sentencia C-1114 de 2003, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad del artículo 24 de la Ley 788 de 2002, modificadorio del artículo 147 del Estatuto Tributario, referido al régimen de compensación de las pérdidas fiscales. Aclaró que aun cuando en la Sentencia C-886 de 2002 se declaró inexequible, entre otros, el artículo 20 de la Ley 716 de 2001 con un contenido normativo similar al artículo 24 de Ley 788 de 2002, no procedía la figura de la cosa juzgada material por cuanto si bien el artículo 24 de la Ley 788 de 2002 regula la compensación de las pérdidas fiscales de las sociedades, lo hace de manera distinta a la norma declarada inexequible. Específicamente: (i) no la consagra como una autorización que puede impartir el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, sino como una facultad de tales sociedades; (ii) amplía a ocho (8) años el plazo para la compensación; (iii) limita al 25% del valor de la pérdida fiscal por cada año; (iv) regula con mayor detalle la compensación de las pérdidas fiscales de las sociedades absorbentes y resultantes de un proceso de fusión; (v) introduce una nueva regulación relacionada con las sociedades resultantes de un proceso de escisión; (vi) precisa qué clase de pérdidas no pueden ser compensadas; y (vii) establece un término especial de cinco (5) años para la compensación de las pérdidas fiscales registradas a 31 de diciembre de 2002. Este conjunto de disposiciones novedosas en el régimen de compensaciones de pérdidas fiscales, fueron declaradas ajustadas a la Carta Política.

Posteriormente, en las Sentencias C-886 de 2002 y C-433 de 2003, la Corte declaró inexequibles algunas modificaciones a la compensación de pérdidas fiscales del artículo 147

del Estatuto Tributario, pero por vulneración al principio constitucional de unidad de materia por lo que su análisis no es de relevancia para el caso en estudio.

Por su parte, en la Sentencia C-540 de 2005, examinó la constitucionalidad del inciso quinto del artículo 24 de la Ley 788 de 2004, modificadorio del artículo 147 del Estatuto Tributario, por medio del cual se estableció que no habrá lugar a la compensación de pérdidas fiscales en las fusiones o escisiones entre sociedades que no se dediquen a la misma actividad económica. La Corte encontró que esta disposición normativa no vulneraba el derecho a la propiedad privada, las libertades económicas, ni los principios de igualdad y de equidad tributaria. Por el contrario, señaló que con dicha medida el legislador procuró evitar que la fusión y la escisión empresariales fueran utilizadas para obtener ventajas tributarias a través de la evasión de sus compromisos tributarios, lo que constituye un desarrollo natural del deber de contribución en condiciones de justicia y equidad consagrado en el numeral 9 del artículo 95 de la Carta Política.

Para llegar a esta conclusión, la Corte aplicó un juicio de proporcionalidad en sentido estricto para determinar si la medida del enunciado demandado implicaba un trato diferenciado injustificado entre las empresas que se dedican a la misma actividad económica y aquellas que se dedican a actividades económicas diferentes, encontrando que esta distinción establecida por la norma resulta proporcional y razonable.

Interesa resaltar que al concluir que la medida es necesaria en tanto no existe una previsión menos lesiva de los derechos y libertades en juego que cumpla los mismos propósitos, la Corte expresó que “prohibir de manera genérica cualquier posibilidad de compensación de pérdidas fiscales se revela injusto e inequitativo, pues no atiende a la real capacidad de pago de las sociedades y a las vicisitudes que pueden sufrir por los ciclos económicos”. Y, por el contrario, permitir la compensación de pérdidas fiscales en todos los casos de fusión y escisión contraría el deber de contribuir en condiciones de justicia y equidad pues permitiría el uso interesado de dichas figuras para evadir responsabilidades tributarias.

Este precedente aborda la cuestión relativa a la naturaleza jurídica de la compensación de las pérdidas fiscales como minoraciones estructurales. Al respecto, en primer lugar, se refiere a la aproximación conceptual que efectúa la Sentencia C-989 de 2004 sobre los beneficios tributarios, oportunidad en la que la Corte subrayó que no todas las disposiciones

que consagran disminuciones de la carga tributaria constituyen beneficios tributarios pues no todas ellas tienen el propósito de estimular, incentivar o promover determinados sujetos o actividades, sino que simplemente pretenden no perjudicar a las sociedades y hacer efectivos los principios de justicia, equidad y progresividad. Así, “para que una determinada disposición se pueda considerar como un beneficio tributario, debe tener esencialmente el propósito de colocar al sujeto o actividad destinataria de la misma, en una situación preferencial o de privilegio, con fines esencialmente extrafiscales”[69].

Siguiendo la línea establecida en la Sentencia C-989 de 2004, reiteró la distinción entre beneficios tributarios y minoraciones estructurales[70]. Al detenerse en su caracterización, indicó que éstas disminuyen la carga impositiva al excluir o exonerar a un sujeto del deber de contribuir, pero no representan incentivos pues es gracias a ellas que el sistema tributario busca ser justo, equitativo y progresivo, de tal suerte que, si las minoraciones estructurales no existieran, un tributo sería una herramienta de castigo o un elemento de injusticia. Discurrió así:

“Las minoraciones estructurales, a pesar de suponer un tratamiento diferente de los sujetos gravados, se caracterizan porque no tienen como propósito principal incentivar o crear preferencias sino coadyuvar a la definición y delimitación del tributo y a la aplicación práctica de los principios de tributación. Su finalidad no es incentivar, estimular o preferir determinados sujetos o actividades sino simplemente “no perjudicar”, es decir, realizar los principios de justicia, equidad, progresividad y capacidad económica. Por eso operan al interior del tributo y contribuyen a la exacta definición y cuantificación del supuesto de hecho, de la base gravable y del monto de la tarifa tributaria, por lo tanto afectan a la riqueza o al sujeto gravado con base en consideraciones que obedecen fundamentalmente a su aptitud para contribuir a sufragar los gastos públicos”.

La Corte concluyó que la compensación de pérdidas fiscales constituye una minoración estructural y no un beneficio tributario, pues su finalidad es “no perjudicar” a las sociedades que obtengan resultados económicos negativos, de tal suerte que se les permita compensar las pérdidas sufridas en atención a su real capacidad de pago.

A su turno, en la Sentencia C-508 de 2008, la Corte encontró que el parágrafo transitorio del artículo 147 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002,

según el cual las pérdidas fiscales registradas a 31 de diciembre de 2002 sólo pueden compensarse con las utilidades obtenidas dentro de los cinco (5) períodos gravables siguientes al ejercicio en que dichas pérdidas se registraron, no representaba un trato desigual constitucional respecto a los contribuyentes cuyas pérdidas fiscales se compensan de conformidad con lo previsto en la Ley 1111 de 2006, que permite a las sociedades hacerlo con las utilidades que se obtengan en los períodos gravables siguientes, sin límite temporal ni cuantitativo.

En esa oportunidad, reiteró que el legislador -dentro del amplio margen de configuración de que dispone, respetando los límites constitucionales anotados y con base en "razones políticas, económicas, sociales o de conveniencia"[71] y "según la política tributaria que estime más adecuada para alcanzar los fines del Estado"[72], puede modificar las normas tributarias y aumentar o disminuir las cargas fiscales sin que esos cambios, que naturalmente dan lugar a un tratamiento diferente en relación con el mismo contribuyente, puedan considerarse como violatorias de los principios relacionados con los tributos.

Encontró que el párrafo acusado si bien contempla una modificación al permitir a las sociedades contribuyentes del impuesto de renta que hubieren registrado pérdidas fiscales a 31 de diciembre de 2002, compensarlas con las rentas que obtuvieren dentro de los cinco (5) períodos gravables siguientes al período en que se registraron, esta disposición no vulnera el derecho a la igualdad porque "el momento en que se configura el supuesto de hecho al que se puede aplicar la compensación, no es igual para los contribuyentes que registraron pérdidas con anterioridad a 2002 y quienes lo hagan bajo la vigencia de una ley posterior, por lo cual no existe razón para considerar que el trato diferente vulnere el principio de igualdad." Agregó, que "el trato desigual previsto en la norma transitoria obedece al acatamiento del principio de irretroactividad de las normas tributarias consagrado en el artículo 363 Superior y por ello las pérdidas ya consumadas bajo el imperio de la ley anterior seguían rigiéndose por ésta conforme al principio de certeza que permite al contribuyente anticipar los efectos tributarios de sus resultados, mientras las pérdidas ocurridas a partir del año 2003 se regirán por el nuevo precepto".

Finalmente, en la Sentencia C-291 de 2015, la Corte consideró que el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 viola el principio de equidad tributaria por no haber incluido en la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad CREE la posibilidad de compensación

de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores.

Explicó que la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) incluida en el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, incurrió en una omisión legislativa relativa que lo hace constitucional por no haber incluido la posibilidad de descontar la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores, desconociendo, en consecuencia, el principio de equidad tributaria (arts. 95-9 y 363 CP) en su dimensión vertical pues la tarifa del gravamen no reflejaría la realidad de las ganancias y las pérdidas del sujeto obligado, por lo que se desconocen los criterios jurídicos y económicos que revelan su capacidad de pago.

Y concluyó que no es razonable ni proporcional excluir la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores para definir la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, por lo que dicha omisión (i) afecta gravemente un principio constitucional sin que se beneficie ningún otro, (ii) presenta rasgos confiscatorios, y (iii) genera un claro impacto regresivo en el sistema tributario.

## 6.5. Análisis de los cargos de la demanda.

6.5.1. La expresión “ni serán reajustadas fiscalmente” del inciso final del numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016, vulnera el principio de confianza legítima.

Contra la expresión, “ni serán reajustadas fiscalmente”, contenida en el inciso final del numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario, la accionante presentó 3 cargos de inconstitucionalidad.

Según el primero, el enunciado vulnera los principios de equidad tributaria y capacidad contributiva (Arts. 95-9; 363 inciso 1. C.P.), por cuanto la imposibilidad de reajustar las pérdidas fiscales acumuladas al 31 de diciembre de 2016 obliga al contribuyente a asumir una carga tributaria mayor a su capacidad económica real. En palabras de la accionante: “si el contribuyente sólo puede compensar el valor original de la pérdida fiscal con reajuste, o el valor reajustado hasta cierto tiempo, deberá asumir una mayor carga tributaria en el mediano y largo plazo, ya que a todas luces se desconoce su capacidad económica real”[73].

Como sustento del cargo, reiteró que las pérdidas fiscales son una minoración estructural y no un beneficio tributario. De acuerdo con esta distinción, “a través de la compensación de las pérdidas fiscales no se incentiva/beneficia por política fiscal a determinados sujetos o actividades económicas, sino que se reconoce que el contribuyente ha reportado desempeños económicos negativos y se le otorga el derecho a compensar tales pérdidas fiscales con la renta líquida obtenida en períodos gravables posteriores, lo cual se traduce en una disminución del monto de la base gravable sobre el cual se calcula el impuesto sobre la renta”[74].

En su opinión, la prohibición del reajuste fiscal implica para el contribuyente una mayor carga tributaria en años gravables posteriores, pues el saldo de la pérdida fiscal no corresponderá con los valores actuales. Destacó que el reajuste de las pérdidas fiscales tiene como objetivo garantizar la aplicación de la equidad y justicia tributaria a partir del concepto de capacidad económica global, de acuerdo con el cual para la compensación de las pérdidas se debe tomar en cuenta la renta obtenida durante toda la existencia de la sociedad y no solamente en un único período gravable.

Al respecto, la Sala encuentra que el enunciado por medio del cual el legislador elimina la posibilidad de reajuste fiscal de las pérdidas fiscales acumuladas al 31 de diciembre de 2016 no afecta el principio de equidad tributaria ni el principio de capacidad contributiva de las sociedades.

En efecto, la expresión aludida cuenta con dos interpretaciones.

Según la primera, la eliminación de la posibilidad de reajuste fiscal recaería sobre el valor final de las pérdidas fiscales a compensar acumuladas hasta el 31 de diciembre de 2016, es decir, la variable VPF2017. Esto querría decir que el valor de las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 por concepto de impuesto a la renta -PFIRC- y el valor de las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 por impuesto a la Renta para la equidad -PFCREE-, sí serían objeto de reajuste fiscal, mientras que, el valor final de aplicar la fórmula del régimen de compensación no. Esta primera interpretación de la norma se armoniza con el artículo 88 de la Ley 1819 de 2016, según la cual, a partir de la entrada en vigencia de la Ley, el legislador eliminó la posibilidad de reajuste fiscal para la compensación de pérdidas fiscales; y teniendo en cuenta de que sobre esta lectura la

accionante no presentó cargos, la Corte no hará un pronunciamiento material sobre el particular, en tanto desbordaría su competencia.

Una segunda interpretación del enunciado demandado consiste en que la eliminación del reajuste fiscal sobre las pérdidas fiscales de que trata el numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario, aplica para las variables PFIRC, PFCREE y para el resultado final de la fórmula VPF2017, es decir, para las pérdidas fiscales reportadas por los contribuyentes hasta el 31 de diciembre de 2016. Lo anterior, teniendo en cuenta que el primer párrafo del numeral 5 señalado dispone de manera expresa que: “[e]l valor de las pérdidas fiscales generadas antes de 2017 en el impuesto sobre la renta y complementarios y/o en el impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), serán compensadas teniendo en cuenta la siguiente fórmula”, y, sobre dicha fórmula, el inciso último del numeral 5 adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016 señala taxativamente que “las pérdidas fiscales determinadas en este numeral no se someten al término de compensación previsto en el artículo 147 del Estatuto Tributario, ni serán reajustadas fiscalmente”.

Pues bien, la Corte encuentra que esta segunda interpretación no desconoce los principios de equidad tributaria y capacidad contributiva. En efecto, como se ha venido insistiendo, el legislador es titular de una competencia amplia para definir las obligaciones tributarias, pero debe abstenerse de adoptar medidas incompatibles con la defensa de un orden justo, lo cual le impone garantizar tanto el tratamiento equitativo entre contribuyentes y hechos generadores del tributo, así como la eficacia en el recaudo fiscal. En ejercicio de esta amplia facultad legislativa bien puede decidir que las pérdidas fiscales acumuladas al 31 de diciembre de 2016 no son objeto de reajuste fiscal, sin que con ello induzca a los contribuyentes a asumir una carga exagerada, pues los sujetos pasivos del impuesto a la renta unificado siguen contando con el derecho de compensar las pérdidas fiscales. En ese sentido, la Corte comparte el concepto del Procurador General, según el cual la eliminación del reajuste fiscal de las pérdidas fiscales no compromete los principios de equidad y justicia tributaria pues “todas las sociedades que quieran compensar sus pérdidas fiscales con la renta líquida ordinaria que sirve de base gravable del impuesto de renta, tributan en igualdad de condiciones en la misma tarifa del 33%”[75]. Además, no se desconoce la capacidad contributiva por cuanto la compensación de pérdidas fiscales es un hecho independiente de la generación de renta para tributar sobre la misma.

Tal como se señaló anteriormente, la Corte encuentra razonable y proporcionado que el legislador adopte medios para incentivar la eficiencia en el recaudo del impuesto a la renta unificado, siendo la eliminación de la posibilidad del reajuste fiscal una manera de incentivar la compensación de las pérdidas fiscales sin dilaciones en el tiempo, toda vez que para los contribuyentes resultará más conveniente compensar las pérdidas fiscales antes de que pierdan valor económico. Con ello, no se desconoce la capacidad económica de los sujetos pasivos del impuesto a la renta unificado, sino que se establece una condición para mejorar la eficacia en el recaudo tributario, propósito que es amparado por la Carta Política en el artículo 363.

De acuerdo con la demandante, la eliminación del reajuste fiscal de las pérdidas acumuladas al 31 de diciembre de 2016, contraviene la Ley 1111 de 2006, cuyo artículo 5 señalaba que las pérdidas fiscales podían ser reajustadas fiscalmente de manera indefinida, pues “los reajustes fiscales se surtían año por año y de manera acumulativa es decir que el factor de ajuste anual es aplicable sobre el saldo ya reajustado, lo cual evidencia que ese reajuste fiscal era de aplicación anual y se iban consolidando anualmente”[77]. Así las cosas, la eliminación de la posibilidad de reajuste fiscal para las pérdidas fiscales a compensar, vulnera, en su opinión, el principio de irretroactividad por cuanto es establecido por una norma posterior -Ley 1819 de 2016, y afecta situaciones previas, transformando el tratamiento al que estaban sometidas y desmejorando las condiciones de la compensación de las pérdidas fiscales.

Al respecto, la Corte encuentra que la expresión “ni serán reajustadas fiscalmente” contenida en el último inciso del numeral 5 del artículo 123 de la Ley 1819 de 2016, no desconoce los principios de legalidad e irretroactividad de la Ley tributaria, por cuanto las reglas para la compensación de las pérdidas fiscales acumuladas al 31 de diciembre de 2016, dentro de las cuales se incluye la expresión, surte efectos desde la promulgación de la Ley 1819 de 2016, según lo prescribe en el artículo 376, de modo que sólo rige a partir del 29 de diciembre de 2016, fecha en la cual fue publicada en el Diario Oficial[78].

Ahora, de acuerdo con la jurisprudencia de la Corte, la irretroactividad de la ley tributaria es una garantía constitucional vinculada a la protección de la legalidad y seguridad jurídica de los contribuyentes, por medio de la cual se le prohíbe al legislador expedir normas que afecten “situaciones jurídicas consolidadas”. Según las sentencias C-952 de 2007 y C-785

de 2012, “(...) los efectos retroactivos de las leyes en materia tributaria no pueden afectar situaciones ya reconocidas y cuyos efectos se hayan dado bajo una legislación anterior, por lo cual este principio prohíbe en materia de tributos que una ley tenga efectos con anterioridad a su vigencia, salvo que se trate de una disposición favorable para el contribuyente”[79].

En este caso, la posibilidad de reajuste fiscal de la compensación de las pérdidas fiscales no puede considerarse una situación jurídica consolidada en los términos de la expresión demandada, pues el numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario es claro en expresar que las pérdidas fiscales que no serán objeto de reajuste fiscal son aquellas acumuladas hasta el 31 de diciembre que no hayan sido objeto de compensación.

Se insiste en que las reglas para la compensación fijadas en las normas anteriores para compensar pérdidas fiscales, esto es, el artículo 5 de la Ley 1111 de 2006, no son, en sí mismas, situaciones jurídicas consolidadas por las razones indicadas en el acápite correspondiente a la aptitud de los cargos y que no serán objeto de reiteración en este capítulo.

El tercer cargo contra la expresión, “ni serán reajustadas fiscalmente” hace referencia al desconocimiento de los principios seguridad y confianza legítima, al cambiar de manera abrupta las reglas del juego para aquellas sociedades que habían generado pérdidas fiscales antes de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, ya que bajo la normatividad anterior, para efectos de su compensación, las pérdidas sí podían ser reajustadas anualmente, mientras que con la disposición acusada se les prohíbe reajustarlas.

La Corte encuentra que el enunciado demandado efectivamente vulnera el principio de confianza legítima de los contribuyentes que cuentan con pérdidas fiscales pendientes de compensar antes de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016.

Si bien, por regla general el legislador cuenta con potestades para variar las normas de carácter fiscal, inclusive las que conceden beneficios o exenciones, también es cierto que debe salvaguardar la buena fe con la que actúan los asociados absteniéndose de realizar cambios intempestivos en la regulación tributaria que hagan más gravosa su situación como contribuyente. De acuerdo con la Sentencia C-007 de 2002, el principio de confianza

legítima en materia tributaria pretende salvaguardar las “razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación” y proteger a los asociados de alteraciones que se generaría con el cambio súbito de las razones con base en las cuales los contribuyentes planean los comportamientos tributarios. De acuerdo con dicha sentencia se estaría en presencia de estas “razones objetivas” cuando, por ejemplo, “la norma en cuestión (i) ha estado vigente por un muy largo período; (ii) no ha estado sujeta a modificaciones ni hay propuestas sólidas de reforma; (iii) su existencia es obligatoria, es decir, no es discrecional para las autoridades responsables suprimir el beneficio; y además, (iv) ha generado efectos previsibles significativos, es decir, ha conducido a que los particulares acomoden de buena fe sus comportamientos a lo que ella prescribe”.

Encuentra la Corte, en primer lugar, que la posibilidad de reajuste fiscal de las pérdidas fiscales se ha mantenido vigente por un período razonable de tiempo. En efecto, el artículo 147 del Estatuto Tributario, que dentro del ordenamiento jurídico tributario en Colombia otorga el derecho a la compensación de pérdidas fiscales, pese a las modificaciones que ha sufrido, mantuvo la posibilidad de reajuste fiscal de las pérdidas fiscales por más de quince años sin alteración.

Es así como en su redacción original, el legislador permitía la compensación de las pérdidas fiscales teniendo en cuenta la inflación. Posteriormente, pese a que el artículo 24 de la Ley 788 de 2002 modificó el artículo 147 del Estatuto Tributario, mantuvo la posibilidad de reajuste fiscal de las pérdidas igualmente con base en la inflación. En la siguiente modificación efectuada por el artículo 5 de la Ley 1111 de 2006, el legislador conservó el derecho de los contribuyentes a reajustar sus pérdidas, pero cambió la fórmula del reajuste pues ya no sería por la inflación sino por un porcentaje fijado por el Gobierno Nacional. Y es sólo hasta la reforma tributaria de la Ley 1819 de 2016, en el artículo 88, que se suprimió la posibilidad del reajuste de las pérdidas fiscales aplicable desde la entrada en vigencia de la Ley, es decir, a partir del año gravable 2017. De este modo, antes de la modificación del artículo 88 referida, los contribuyentes contaban con el derecho de reajustar las pérdidas fiscales, en los términos señalados por las normas precedentes, reajuste que a pesar de las múltiples reformas que sufrió la figura de la compensación, nunca fue eliminado. Por ello, la Corte encuentra desproporcionado e irracional que el régimen de compensación de las pérdidas fiscales establecido por el artículo 123 de la Ley 1819, modifique la posibilidad del reajuste fiscal de las pérdidas fiscales determinadas antes del 31 de diciembre de 2016 y

que no hubieran sido compensadas antes de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, en razón a que las sociedades adecuaron sus comportamientos conforme a esta posibilidad.

Se comparte entonces el concepto del Procurador General de la Nación, en el sentido de que la expresión demandada introdujo un cambio intempestivo en la legislación tributaria que torna más gravosa la situación del contribuyente porque en vigencia del artículo 5 de la Ley 1111 de 2016 sí era procedente el reajuste fiscal de las pérdidas fiscales que tenían acumuladas. En consecuencia, la imposibilidad de reajustar fiscalmente las pérdidas fiscales solo es constitucional, si se entiende que a partir de 2017 no serán reajustadas las generadas a partir de este año ni las acumuladas a 31 de diciembre de 2016, por lo que debe entenderse que las pérdidas fiscales originadas antes de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016 sí pueden ser objeto de reajustes fiscales hasta el 31 de diciembre de 2016.

Por tanto, en aplicación del principio de conservación del derecho como expresión del querer democrático, a pesar de que la norma viola el principio de confianza legítima, se declarará la exequibilidad condicionada de la expresión “ni serán reajustadas fiscalmente” contenida en el inciso final del numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016, en el entendido de que las pérdidas fiscales originadas y no compensadas antes de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, sí pueden ser objeto de reajustes fiscales hasta el 31 de diciembre de 2016.

## VII. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional de la República de Colombia, administrando justicia en nombre del Pueblo, y por mandato de la Constitución,

### RESUELVE:

Primero. DECLARARSE INHIBIDA para emitir un pronunciamiento de fondo sobre la expresión “PFIRC Corresponde al valor de las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 por concepto de impuesto sobre la renta y complementarios y que no hayan sido objeto de compensación”, contenida en el numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario,

adiccionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016.

Segundo. DECLARAR LA EXEQUIBILIDAD CONDICIONADA de la expresión “ni serán reajustadas fiscalmente” contenida en el inciso final del numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario, adiconado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016, por los cargos analizados en esta sentencia, en el entendido de que las pérdidas fiscales originadas y no compensadas antes de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, sí pueden ser objeto de reajustes fiscales hasta el 31 de diciembre de 2016, pero a partir de 2017, no podrán serlo las pérdidas fiscales causadas a partir de este año y las acumuladas hasta el 31 de diciembre de 2016.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase.

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Presidenta

CARLOS BERNAL PULIDO

Magistrado

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Magistrado

Con aclaración de voto

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

Impedimento aceptado

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General

[1] A través de auto de 13 de abril de 2018 (Folio 313 del cuaderno 2), el Magistrado sustanciador inadmitió la demanda y concedió tres (3) días a la accionante para que la corrigiera en los siguientes aspectos: (i) la correcta estructuración del cargo por omisión legislativa relativa, por cuanto se alegó que “en el texto de la norma se omitió reconocer la especial condición que traían las pérdidas fiscales generadas entre los años 2007 a 2012”, y (ii) la presentación de los cargos de constitucionalidad contra las disposiciones acusadas, de tal forma que cumpliera con los requisitos de certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia.

Dentro del término de ejecutoria, mediante documento radicado ante esta Corporación el 20 de abril del mismo año, la demandante presentó escrito de subsanación (Folio 322 del cuaderno 2). Sin embargo, la demanda fue rechazada mediante auto de 8 de mayo de 2018, por cuanto los argumentos presentados por la accionante no fueron suficientes para iniciar un proceso dirigido a desvirtuar la presunción de constitucionalidad que ampara la norma acusada (Folio 388 del cuaderno 2), decisión contra la cual la demandante interpuso recurso de súplica mediante escrito radicado el 16 de mayo de 2018 (Folio 395 del cuaderno 2).

[3] Folio 440 del cuaderno 3.

[4] ARTÍCULO 5o. Modifíquese los incisos primero y sexto del artículo 147 del Estatuto Tributario, los cuales quedan así: “Artículo 147. Compensación de pérdidas fiscales de sociedades. Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales reajustadas fiscalmente, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren en los períodos gravables siguientes sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. Las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a los socios. Las pérdidas fiscales originadas en ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, y en costos y deducciones que no tengan relación de causalidad con la generación de la renta gravable, en ningún caso podrán ser compensadas con las rentas líquidas del contribuyente, salvo las generadas en la deducción por inversión en activos fijos a que se refiere el artículo 158-3 de este Estatuto”.

[5] Con base en esta norma, desde el 1 de enero de 2013 a las personas jurídicas le fueron gravados su patrimonio tanto con el impuesto a la renta como con el impuesto CREE. Teniendo en cuenta que esta norma no hacía referencia a la compensación de las pérdidas fiscales, la Corte Constitucional, mediante la Sentencia C-291 de 2015, declaró constitucional el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 “en el entendido de que las pérdidas fiscales en que incurran los contribuyentes del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) podrán compensarse en este tributo, de conformidad con lo establecido por el artículo 147 del E.T.” La inclusión del artículo 147 del E.T en la determinación del CREE fue posteriormente reconocida por el artículo 13 de la Ley 1739 de 2014.

[6] De acuerdo con el artículo 5 de la Ley 1111 de 2006, las pérdidas fiscales podían compensarse con las rentas líquidas que la sociedad obtuviera en los períodos gravables siguientes, en cualquier momento y con el derecho a ser reajustadas fiscalmente con base en un porcentaje fijado por el Gobierno Nacional.

[7] Folio 343 del cuaderno 2.

[8] Folio 19 del cuaderno 1.

[9] Folio 24 del cuaderno 1.

[10] Folio 22 del cuaderno 1.

[11] Folio 343 del cuaderno 2.

[12] Folio 28 del cuaderno 1.

[13] Folio 250 del cuaderno 2.

[14] Folio 54 del cuaderno 1.

[15] Folio 384 del cuaderno 2.

[16] La accionante cita la Sentencia de la Corte Constitucional C-635 de 2009.

[17] Folio 389 del cuaderno 2.

[18] Folio 57 del cuaderno 1.

[19] Folio 3 del cuaderno 1.

[20] Folio 476 del cuaderno 3. La intervención fue radicada el 3 de agosto de 2018, y es suscrita por Miryam Rojas Corredor, en calidad de apoderada de la U.A.E de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-.

[21] Folio 490 del cuaderno 3.

[22] Art. 84.

[23] Folio 481 del cuaderno 3.

[24] Folio 483 del cuaderno 3.

[25] La DIAN explica que en ejercicio de la potestad de configuración de que dispone el Legislador según el artículo 338 de la Carta Política, y siempre que haya justificación suficiente, éste puede válidamente eliminar beneficios o exenciones tributarias que éste mismo concedió en normas anteriores, sin que ello se considere violatorio de principios constitucionales. Señala, además, que de acuerdo con la jurisprudencia de la Corte Constitucional: (i) los beneficios o exenciones son expectativas generales que pueden ser modificadas, debido a que el principio de irretroactividad en materia tributaria no opera de manera absoluta; (ii) el legislador tiene una amplia libertad de configuración legal y, en su desarrollo, tiene potestades para limitar los beneficios fiscales; potestad que, a su

turno, se fundamenta en el artículo 95 de la Carta Política conforme con el cual a los colombianos les asiste la obligación de contribuir con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado. Para ello, cita las sentencias C-111 de 2003, C-782 de 2012, C-006 de 1998, C-261 de 2002, C-741 de 1999 de la Corte Constitucional.

[26] Folio 515 del cuaderno 3. Intervención radicada el 6 de agosto de 2018 y suscrita por Mauricio Alfredo Plazas Vega.

[27] Folio 525 del cuaderno 3. Intervención presentada por Esteban Jordán Solórzano el 6 de agosto de 2018, en representación del Ministerio de Hacienda.

[28] Folios 529 del cuaderno 3.

[29] Folio 533 del cuaderno 3.

[30] Al respecto, el interveniente cita Sentencia del 7 de febrero de 2008 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

[31] Folio 548 del cuaderno 3. Intervención suscrita por Carlos Mario Lafaurie Scorza, Omar Sebastián Cabrera Cabrera e Isabella Bello Hurtado. Escrito radicado el 17 de agosto de 2018.

[32] Folio 551 del cuaderno 3. Comunicación suscrita el 14 de agosto de 2018 por Juan Esteban Sanín Gómez.

[33] Folio 598 del cuaderno 3. La intervención es suscrita por Dora Inés Salazar Cardona, Directora Ejecutiva del ICEF y radicada el 27 de septiembre de 2018.

[34] Folio 588 del cuaderno 3.

[35] El artículo 240 del Estatuto Tributario señala lo siguiente: "La tarifa general del impuesto sobre la renta aplicable a las sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras o sin residencia obligadas a presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, será del 33%".

[36] Ver entre otras, Corte Constitucional, Sentencias C-055 de 2010 y C-634 de 1996.

[37] Ver entre otras, Corte Constitucional, Sentencia C-699 de 2016.

[38] Corte Constitucional, Sentencia C-1052 de 2001. En dicho fallo la Corte sistematizó la jurisprudencia existente sobre el tema de los requisitos de procedibilidad de la acción de inconstitucionalidad.

[39] Folio 422 del expediente.

[40] Corte Constitucional; Sentencia C-048 de 2004.

[41] Folio 343 del expediente.

[42] Folio 377 del expediente.

[43] Artículo 24. Compensación de pérdidas fiscales de sociedades. Modifícase el artículo 147 del Estatuto Tributario el cual queda así: "Artículo 147. Compensación de pérdidas fiscales de sociedades. Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales ajustadas por inflación, determinadas a partir del año gravable 2003, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren dentro de los ocho (8) períodos gravables siguientes, sin exceder anualmente del veinticinco por ciento (25%) del valor de la pérdida fiscal y sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. Las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a los socios. La sociedad absorbente o resultante de un proceso de fusión, puede compensar con las rentas líquidas ordinarias que obtuviere, las pérdidas fiscales sufridas por las sociedades fusionadas, hasta un límite equivalente al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades fusionadas dentro del patrimonio de la sociedad absorbente o resultante. La compensación de las pérdidas sufridas por las sociedades fusionadas, referidas en este artículo, deberá realizarse teniendo en cuenta los períodos gravables para compensar ya transcurridos y los límites anuales, previstos en la ley vigente en el período en que se generó y declaró la pérdida fiscal. Las sociedades resultantes de un proceso de escisión, pueden compensar con las rentas líquidas ordinarias, las pérdidas fiscales sufridas por la sociedad escindida, hasta un límite equivalente al porcentaje de participación del patrimonio de las sociedades resultantes en el patrimonio de la sociedad que se escindió. La compensación de las pérdidas sufridas por la sociedad que se escindió, deberá realizarse teniendo en cuenta los períodos gravables para compensar ya transcurridos y los límites anuales, previstos en la ley vigente en el período en que se

generó y declaró la pérdida fiscal. En caso de que la sociedad que se escinde no se disuelva, ésta podrá compensar sus pérdidas fiscales sufridas antes del proceso de escisión, con las rentas líquidas ordinarias, hasta un límite equivalente al porcentaje del patrimonio que conserve después del proceso de escisión. La compensación de las pérdidas sufridas por la sociedad escindida, deberá realizarse teniendo en cuenta los períodos gravables para compensar ya transcurridos y los límites anuales, previstos en la ley vigente en el período en que se generó y declaró la pérdida fiscal. En todos los casos, la compensación de las pérdidas fiscales en los procesos de fusión y escisión con las rentas líquidas ordinarias obtenidas por las sociedades absorbentes o resultantes según el caso, sólo serán procedentes si la actividad económica de las sociedades intervenientes en dichos procesos era la misma antes de la respectiva fusión o escisión. Las pérdidas fiscales originadas en ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, y en costos y deducciones que no tengan relación de causalidad con la generación de la renta gravable, en ningún caso podrán ser compensadas con las rentas líquidas del contribuyente. El término de firmeza de las declaraciones de renta y sus correcciones en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales, será de cinco (5) años contados a partir de la fecha de su presentación.

**PARÁGRAFO TRANSITORIO.** Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales registradas a 31 de diciembre de 2002 en cualquier año o período gravable, con las rentas que obtuvieren dentro de los cinco períodos gravables siguientes al período en que se registraron”.

[44] Artículo 5. Modifícanse los incisos primero y sexto del artículo 147 del Estatuto Tributario, los cuales quedan así: “Artículo 147. Compensación de pérdidas fiscales de sociedades. Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales reajustadas fiscalmente, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren en los períodos gravables siguientes sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. Las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a los socios. Las pérdidas fiscales originadas en ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, y en costos y deducciones que no tengan relación de causalidad con la generación de la renta gravable, en ningún caso podrán ser compensadas con las rentas líquidas del contribuyente, salvo las generadas en la deducción por inversión en activos fijos a que se refiere el artículo 158-3 de este Estatuto”.

[45] Sobre la naturaleza jurídica del CREE, la Sentencia C-291 de 2015, reiterando lo considerado por la Corte en la Sentencia C-289 de 2014, sostuvo que se trata de un tributo

en la modalidad de renta de destinación específica, cuyo sujeto pasivo son las sociedades, personas jurídicas y asimiladas contribuyentes del impuesto sobre la renta. Este gravamen se causa por la percepción de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio del sujeto pasivo -es decir por la sola percepción de ingresos que constituyan riqueza- y sus beneficiarios son los comprendidos en las destinaciones específicas definidas en el artículo 24 de la Ley 1607 de 2012. El diseño del gravamen fue justificado en la necesidad de aliviar las cargas tributarias de los empleadores, asociadas a la nómina, dado el alto impacto que comportaban para la generación de empleo formal. El Legislador consideró que los aportes parafiscales que debían sufragar los empleadores al vincular personal mediante contrato de trabajo, representaban un desestímulo significativo para la formalización del empleo, a la vez que promovían la vinculación informal. Los sujetos pasivos no son los empleadores, sino los productores de riqueza, es decir, las sociedades y personas jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta que obtengan ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio. Por esa razón, el diseño del CREE grava las fuentes de ingreso constantes basadas, ya no en la nómina, sino en la rentabilidad de la producción.

[47] Ministerio Hacienda y Crédito Público. Exposición de motivos del proyecto de Ley “por medio del cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”. Pág. 63.

[48] Ver, por ejemplo, las sentencias C-664 de 2009 y C-261 de 2002.

[49] “Ver también, entre muchas otras, las sentencias C-508 de 2008, C-508 de 2006 y C-776 de 2003” cita tomada de la sentencia C-664 de 2009.

[50] Corte Constitucional; Sentencia C- 222 de 1995.

[51] Ídem.

[52] Corte Constitucional; Sentencias C- 335 de 1994 y C-709 de 1999.

[53] Corte Constitucional; Sentencia C-341 de 1998, reiterada en las sentencias C-261 de 2002. Ver también Sentencias C-335 de 1994; C-222 de 1995; C-341 de 1998; C-478 de 1998; C-485 de 2000; C-925 de 2000; C-804 de 2001, C-261 de 2002, C-1074 de 2002 y

C-776 de 2003.

[54] Corte Constitucional, Sentencia C-183 de 1998.

[55] Corte Constitucional, Sentencia C-643 de 2002 reiterada en la sentencia C-664 de 2009.

[56] “(i) que salvo en los casos en que concurran estados de excepción, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales, podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. Con todo, debe también tenerse en cuenta que, conforme los artículos 300-4 y 313-4, las entidades territoriales ejercen su potestad tributaria dentro del marco fijado por la Constitución y la ley; (ii) la ley, las ordenanzas y los acuerdos deberán fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y bases gravables, y las tarifas de los impuestos; (iii) en el caso de las tasas y contribuciones, las corporaciones públicas mencionadas pueden permitir a las autoridades gubernamentales fijar la tarifa de las mismas, a condición que aquellas hayan definido el método y el sistema para su cálculo”.

[57] Corte Constitucional, Sentencia C-527 de 1996.

[58] Corte Constitucional, Sentencia C-785 de 2012.

[59] Art. 83 C.P.

[60] Corte Constitucional, Sentencia C-903 de 2011.

[61] Corte Constitucional, Sentencia C-809 de 2007.

[62] Corte Constitucional, Sentencias T-734 de 2002; C-169 de 2014 y C-600 de 2015.

[63] Corte Constitucional, Sentencia C-600 de 2015.

[64] Corte Constitucional, Sentencia C-619 de 2014.

[65] Corte Constitucional, Sentencia C-1003 de 2004.

[66] Sobre los alcances del principio de justicia tributaria, ver sentencias C-690 de 1996,

C-252 de 1997, C-1060<sup>a</sup> de 2001.

[68] Artículo 178 E.T. “Determinación de la renta líquida. La Renta Líquida está constituida por la Renta Bruta menos las deducciones que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta. La renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas respectivas, salvo cuando existan rentas exentas, en cuyo caso se restan para determinar la renta gravable”.

[69] Corte Constitucional, Sentencia C-989 de 2004.

[70] VELARDE ARAMAYO, María Silvia; Beneficios y minoraciones en Derecho Tributario. Madrid, Marcial Pons, 1997, p. 57 y 63.

[71] Corte Constitucional, Sentencia C-926 de 2000.

[72] Corte Constitucional, Sentencia C-222 de 1995.

[73] Folio 54 del cuaderno 1.

[74] Folio 384 del Cuaderno 2.

[75] Concepto del Procurador General. Folio 593 del cuaderno 3.

[76] La accionante cita la Sentencia de la Corte Constitucional C-635 de 2009.

[77] Folio 389 del cuaderno 2.

[78] Diario Oficial No. 50.101 de 29 de diciembre de 2016.

[79] Corte Constitucional, Sentencia C-785 de 2012.