

Sentencia C-261/02

DEBERES CONSTITUCIONALES-Objeto

Si bien es cierto nuestro ordenamiento constitucional le confiere a los ciudadanos en general una amplia gama de derechos y garantías, también es incuestionable que la misma Carta establece para ellos una serie de deberes y obligaciones que se encuentran determinados en el artículo 95 de la Constitución, con el objeto de lograr una convivencia social conforme a los valores y principios contenidos en las normas superiores, imperativo constitucional que debe entenderse no como una negación o restricción de las garantías que le asisten a las personas y a los ciudadanos, sino como una contribución para la obtención de los fines esenciales del Estado, a través de los cuales se les imponen ciertas conductas, comportamientos o prestaciones de carácter público con fundamento en la Constitución y la Ley.

DEBERES CONSTITUCIONALES-Contribución al funcionamiento de gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad

En cuanto al deber de la persona y del ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, éste debe hacerse dentro de conceptos de justicia y equidad tal como lo dispone el numeral 9 del artículo 95 Superior, quedando claro que dicha carga deber ser impuesta consultando las posibilidades económicas de los contribuyentes dado que esta exigencia constitucional tiene por objeto lograr un mayor grado de redistribución de la riqueza existente en nuestro país.

PRINCIPIO DE RECIPROCIDAD EN DEBERES CONSTITUCIONALES-Contribución al financiamiento de gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad

El deber constitucional impuesto a los ciudadanos en el artículo 95-9 de la Carta Política, tiene como fundamento el principio de reciprocidad que rige las relaciones de los ciudadanos con el Estado y entre estos y la sociedad, a fin de equilibrar las cargas publicas que estructuran y sostienen la organización jurídico-política de la cual hacen parte, para armonizar y darle efectividad al Estado Social de Derecho. Pero dicho deber estará siempre enmarcado dentro de los principios de justicia y equidad.

SISTEMA TRIBUTARIO-Principios

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Alcance

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Criterio práctico de la igualdad

CARGA TRIBUTARIA-Consideraciones en imposición/PRINCIPIO DE EQUIDAD HORIZONTAL DEL TRIBUTO-Significado/PRINCIPIO DE EQUIDAD VERTICAL DEL TRIBUTO-Significado

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Igualdad se inspira en la idea de la generalidad

PRINCIPIO DE GENERALIDAD DEL TRIBUTO-Alcance

PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DEL TRIBUTO-Alcance/PRINCIPIO DE EFICIENCIA DEL TRIBUTO-Alcance

PODER IMPOSITIVO DEL ESTADO-Consideraciones

El poder impositivo del Estado debe tomar en consideración no sólo la misma situación fáctica en la que se encuentran determinados contribuyentes sino también su capacidad económica, buscando que terminen aportando al Estado quienes tienen una mayor obligación tributaria, y logrando un mayor recaudo a los menores costos posibles tanto para las administración como para el contribuyente, para configurar una carga fiscal equitativa, igualitaria y justa.

CONTRIBUCION FISCAL Y PARAFISCAL-Potestad legislativa en imposición y fijación de elementos configurativos

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN BENEFICIO TRIBUTARIO

IMPUESTO-Potestad legislativa

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN BENEFICIO TRIBUTARIO-Límites

BENEFICIO TRIBUTARIO-Finalidad

BENEFICIO TRIBUTARIO-Previsión a favor de cierto sector

La previsión de un determinado beneficio tributario por parte del legislador en favor de cierto sector de contribuyentes es constitucional siempre y cuando no implique el desconocimiento o negación de los principios constitucionales y en especial los que conciernen a la materia tributaria, pues al legislador es a quien corresponde evaluar las circunstancias socio-económicas que ameritan de manera justificada el establecimiento de dicha medida.

REGIMEN DEL IMPUESTO DE RENTA

BENEFICIO TRIBUTARIO-Compensación de pérdidas fiscales por sociedades con rentas dentro de cinco años o periodos gravables siguientes

PERDIDA FISCAL DE SOCIEDAD-Deducción/PERDIDA FISCAL DE SOCIEDAD-Compensación, en principio, diferida

PERDIDA FISCAL DE SOCIEDAD-No solicitud de deducción que ajustadas por inflación son superior a rentas obtenidas

PERDIDA FISCAL DE SOCIEDAD-No solicitud de deducción que ajustadas por inflación son superior a rentas obtenidas

PERDIDA FISCAL DE SOCIEDAD-Solicitud en el tiempo/PERDIDA FISCAL DE SOCIEDAD-Tiempo para la compensación

PERDIDA FISCAL DE SOCIEDAD-Sujeción de deducción/BENEFICIO TRIBUTARIO-Doble connotación de naturaleza fiscal/PERDIDA FISCAL DE SOCIEDAD-Compensación con rentas o utilidades futuras dentro de los cinco años o periodos gravables siguientes/PERDIDA FISCAL DE SOCIEDAD-Doble connotación

IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Reducción sustancial

PERDIDA FISCAL DE SOCIEDAD-Consideración en forma independiente

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE SOCIEDAD-Eficacia y justicia/PERDIDA FISCAL DE SOCIEDAD-Compensación con utilidades

BENEFICIO TRIBUTARIO DE SOCIEDAD-Compensación de pérdidas fiscales

BENEFICIO TRIBUTARIO-Tiempo para ejercicio

Referencia: expediente D-3705

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 147 y 351 (parciales) del Decreto 624 de 1989 “Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”.

Magistrada Ponente:

Dra. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Bogotá, D.C., dieciséis (16) de abril de dos mil dos (2002)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y trámites establecidos en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

SENTENCIA

En el proceso instaurado por el ciudadano Jesús Orlando Corredor Alejo, en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, en contra de los artículos 147 y 351 (parciales) del Decreto 624 de 1989.

1. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano Jesús Orlando Corredor Alejo, pide a la Corte declarar inexecutable los artículos 147 y 351 (parciales) del Decreto 624 de 1989 “Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”.

La Magistrada Sustanciadora mediante auto del doce (12) de septiembre de 2001 inadmitió la demanda y dispuso que el accionante subsanara la omisión del requisito de forma en que había incurrido al momento de presentar su escrito ante esta corporación, siendo corregida la misma dentro del término legal, ante lo cual por auto de fecha veinticuatro (24) de septiembre de 2001 se admitió la presente demanda y en consecuencia se ordenó su fijación en lista, disponiéndose así mismo, el traslado al Señor Procurador General de la Nación, para efectos de obtener el concepto de su competencia, al tiempo que se ordenó comunicar la iniciación del proceso al Señor Presidente de la República, a los Señores Presidentes del H.

Senado de la República y Cámara de Representantes, al igual que al Señor Ministro de Hacienda y Crédito Público y al Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de los procesos de inconstitucionalidad, la Corte Constitucional procede a decidir acerca de la demanda en referencia.

1. TEXTO DE LA NORMA DEMANDADA

Se transcribe a continuación el texto de las disposiciones demandadas, conforme a su publicación en el Diario Oficial No. 38.756 del 30 de marzo de 1989, subrayando los apartes sobre los cuales recae la acusación:

DECRETO 624 DE 1989

(marzo 30)

Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.

El Presidente de la República de Colombia, en ejercicio de las facultades extraordinarias que le confieren los artículos 90, numeral 5º, de la Ley 75 de 1986 y 41 de la Ley 43 de 1987, y oída la Comisión Asesora de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado,

DECRETA:

“Artículo 147. Deducción de pérdidas de sociedades. Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales sufridas en cualquier año o período gravable, con las rentas que obtuvieren dentro de los cinco períodos gravables siguientes. Las pérdidas de las sociedades no serán trasladadas a los socios.

(...)

Artículo 351. Compensación de pérdidas. Las pérdidas registradas al finalizar un ejercicio gravable, se podrán compensar con las utilidades de los cinco (5) años siguientes. Para tal efecto, en el año en que se compensen dichas pérdidas se tomarán ajustadas por inflación, de acuerdo con el PAAG. En este caso, deberán efectuarse los ajustes correspondientes a la cuenta de revalorización de patrimonio.

1. LA DEMANDA

El actor considera que los artículos 147 y 351 (parciales) del Decreto 624 de 1989, vulneran los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución Política.

A su juicio las normas demandadas resultan contrarias al ordenamiento superior, pues la fijación del término de cinco años contemplado en los preceptos acusados para efectos de compensar las pérdidas fiscales, violenta de manera directa y ostensible el postulado de la igualdad respecto de la capacidad contributiva global de aquellos contribuyentes que llegado dicho plazo no han generado rentas suficientes que les permita amortizarlas, constituyéndose en un primer evento en una clara sanción para aquellos; y por otra parte, situando en un nivel de esfuerzo mayor a los contribuyentes que tienden a recuperarse respecto de los sujetos que no han obtenido pérdidas, o que logran recuperarse antes del término previsto en la ley, de lo cual se colige claramente que los apartes impugnados generan una gran inequidad al interior del sistema tributario, convirtiéndose con el tiempo en una tácita sanción en contra de aquellos sujetos que no logran amortizar sus pérdidas dentro del término fijado por el legislador.

Igualmente estima que los preceptos acusados contravienen los principios del sistema tributario contemplados en el ordenamiento superior, pues considera que la capacidad contributiva de un sujeto debe analizarse a lo largo de los años, y no respecto de cada ejercicio impositivo, toda vez que la misma depende exclusivamente de la renta global del sujeto, atendiendo a la característica de durabilidad que rodea el hecho generador del impuesto de renta.

Concluye que el legislador al fijar el término previsto en las normas sub examine desbordó las precisas facultades que le fueron conferidas en el ordenamiento superior y por tanto estima que para efectos de garantizar la adecuada aplicación del deber de contribuir es necesaria la aplicación de un test de igualdad en sentido estricto, de acuerdo a la capacidad contributiva global de cada sujeto, respetando en consecuencia el principio de equidad que debe guiar la imposición de una determinada carga contributiva.

Por consiguiente y para precisar el referido argumento el peticionario trae a colación tres (3) ejemplos a través de los cuales pretende fundar la inconstitucionalidad de las normas acusadas por inequidad, en el primero de ellos señala una sociedad que ha generado pérdidas y que dentro del término fijado por los preceptos demandados recupera las mismas; el segundo de ellos corresponde a una sociedad que no ha generado pérdidas y el último de ellos consagra una sociedad que generó pérdidas y que no logra recuperarlas dentro del lapso temporal fijado en la ley.

Finalmente el demandante solicita a la Corte que la decisión que se adopte con relación al tema objeto de estudio se efectúe a través de una sentencia modulativa, mediante la cual se determine con precisión los efectos que se deriven de la misma.

1. INTERVENCIÓN DE LA DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN-

La ciudadana Edna Patricia Díaz Marin, obrando en representación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales "DIAN", intervino para defender la constitucionalidad de las normas acusadas.

De igual forma considera que el término de cinco años al cual hacen alusión las referidas

normas, responde a un lapso de tiempo prudencial fijado en la ley, durante el cual un contribuyente determinado puede compensar las pérdidas sufridas en cierto periodo gravable, permitiéndole en consecuencia su rehabilitación a fin de que pueda continuar con sus actividades mercantiles.

En consecuencia desestima los argumentos inferidos por el actor, en especial en cuanto se refiere de una parte a la trascendencia que tiene la determinación de la renta global en el señalamiento de la capacidad contributiva de un sujeto, pues es claro que la renta gravable de un contribuyente para efectos del impuesto de renta es la obtenida en el ejercicio de cierto periodo fiscal, con lo cual toma aun mayor connotación la estipulación de un año gravable para efectos tributarios, pues durante dicho lapso de tiempo se puede determinar con precisión las utilidades o pérdidas que reporta un contribuyente.

De igual forma considera que no es viable bajo ningún punto de vista, que la compensación de las pérdidas de una sociedad se prolongue de manera indefinida en el tiempo, pues estima que las normas acusadas no presentan ningún tipo de inequidad o discriminación para los contribuyentes que se encuentren en el supuesto fáctico contemplado en ellas, toda vez que dentro de dicha regla están previstas únicamente las sociedades que en un año gravable determinado han tenido pérdidas, de tal forma que se excluyen de manera directa las sociedades que obtengan utilidades dentro de cierto ejercicio fiscal.

Finalmente, y luego de citar apartes de la jurisprudencia de esta Corporación en relación con la atribución del legislador para establecer las reglas de determinación de las bases gravables dentro del régimen tributario, en especial las contenidas en la Sentencia C-222 de 1995, concluye la interviniente que los preceptos normativos acusados se ajustan a todas luces al ordenamiento superior y por tanto solicita a la Corte la declaratoria de exequibilidad de las mismas, pues considera que no es dado establecer un juicio de inconstitucionalidad de las normas objeto de estudio a través de la aplicación práctica que de las mismas le den los particulares.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El señor Procurador General de la Nación en concepto No. 2709, recibido el día ocho (8) de noviembre del año 2001, solicita a la Corte declarar la constitucionalidad de los preceptos acusados contenidos en los artículos 147 y 351 del Decreto 624 de 1989, con fundamento en las siguientes consideraciones.

Estima en primer término, que las disposiciones demandadas no desconocen los principios de igualdad y de equidad que deben orientar la imposición de una determinada carga fiscal, pues las mismas han sido fijadas por el legislador en ejercicio de su potestad discrecional sin contrariar los principios constitucionales que regulan el sistema tributario, atendiendo a las particularidades concretas que rodean cada hecho generador de la renta, por lo que es claro que el goce del beneficio otorgado por la ley, en condiciones de igualdad, depende de la capacidad que tenga el contribuyente para superar las pérdidas operacionales que sufrió al finalizar cierto ejercicio fiscal y generar rentas durante los cinco periodos gravables siguientes.

Por tanto es claro que esa capacidad de recuperación de los contribuyentes es un aspecto

puramente fáctico del cual no puede depender la constitucionalidad de las normas sub examine, pues el análisis que efectúa la Corte de dichas disposiciones legales es estrictamente jurídico, siendo en consecuencia ajena a cualquier consideración fundada en criterios de conveniencia o de indebida aplicación como las planteadas por el actor.

Finalmente, estima la Vista Fiscal que de llegarse a eliminar el límite temporal contemplado en las normas acusadas para compensar las pérdidas sufridas por un contribuyente, se estaría contraviniendo la finalidad de incentivar el desarrollo empresarial y la economía nacional, pues al permitirse la realización de una deducción indefinida de pérdidas operacionales se estaría tolerando la incapacidad de una sociedad para recuperarse, desconociendo al mismo tiempo que por mandato constitucional la propiedad tiene una función social con fundamento en la cual se presume y exige su rentabilidad, siendo en consecuencia un despropósito que el Estado entre a asumir en forma incondicional las pérdidas fiscales que se registren por parte de un contribuyente.

1. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1. Competencia

La Corte Constitucional es competente para conocer y decidir sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral 5, de la Carta Política, toda vez que las normas impugnadas hacen parte de un decreto expedido por el Presidente de la República con fundamento en las facultades extraordinarias que le fueron conferidas.

2. El problema jurídico

Corresponde a la Corte establecer si el término de cinco años o periodos gravables siguientes, fijado en las normas acusadas para compensar las pérdidas fiscales sufridas en cualquier año o período fiscal por las sociedades, es inconstitucional en la medida en que viola el derecho a la igualdad (art. 13 C.P.) al situar en un nivel de esfuerzo mayor a las sociedades que tienden a recuperarse respecto de las que no han obtenido pérdidas o que logran recuperarse antes del término previsto; también al hacer más gravosa la situación de las sociedades que llegado dicho plazo no han generado una renta o utilidad suficiente que les permita su amortización desconociendo 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.) y los principios que rigen el sistema tributario (artículo 363 ibidem) consagrados en la carta fundamental.

3. El deber constitucional de los ciudadanos de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad

Si bien es cierto nuestro ordenamiento constitucional le confiere a los ciudadanos en general una amplia gama de derechos y garantías, también es incuestionable que la misma Carta establece para ellos una serie de deberes y obligaciones que se encuentran determinados en el artículo 95 de la Constitución, con el objeto de lograr una convivencia social conforme a los

valores y principios contenidos en las normas superiores, imperativo constitucional que debe entenderse no como una negación o restricción de las garantías que le asisten a las personas y a los ciudadanos, sino como una contribución para la obtención de los fines esenciales del Estado, a través de los cuales se les imponen ciertas conductas, comportamientos o prestaciones de carácter público con fundamento en la Constitución y la Ley.

En cuanto al deber de la persona y del ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, éste debe hacerse dentro de conceptos de justicia y equidad tal como lo dispone el numeral 9 del artículo 95 Superior, quedando claro que dicha carga deber ser impuesta consultando las posibilidades económicas de los contribuyentes dado que esta exigencia constitucional tiene por objeto lograr un mayor grado de redistribución de la riqueza existente en nuestro país.

En relación con el numeral 9° del artículo 95 de la Carta, esta Corporación en Sentencia C-741/99 M. P. Dr. Fabio Morón Díaz, sostuvo lo siguiente:

“... El artículo 95 de la Constitución Política, que contiene los deberes de la persona y el ciudadano, establece como uno de ellos el consagrado en su numeral 9, que les impone, a título de obligación, la de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad. Es decir, que esa norma superior consagra el principio de reciprocidad que en el Estado social de derecho rige las relaciones que surgen entre los individuos y el Estado y entre éstos y la sociedad, principio sobre el cual ha dicho esta Corporación:

“En la base de los deberes sociales se encuentra el principio de reciprocidad (C.N. art. 95). La Constitución reconoce a la persona y al ciudadano derechos y libertades, pero, al mismo tiempo, le impone obligaciones.

“La filosofía moral que subyace al ordenamiento jurídico emerge con fuerza normativa vinculante cuando la Constitución faculta a las autoridades para exigir del individuo la superación de su egoísmo, mediante el cumplimiento de sus deberes y obligaciones (Corte Constitucional, Sentencia T-532 de 1992, M.P. Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz).”

Por tanto el deber constitucional impuesto a los ciudadanos en el artículo 95-9 de la Carta Política, tiene como fundamento el principio de reciprocidad que rige las relaciones de los ciudadanos con el Estado y entre estos y la sociedad, a fin de equilibrar las cargas publicas que estructuran y sostienen la organización jurídico-política de la cual hacen parte, para armonizar y darle efectividad al Estado Social de Derecho. Pero dicho deber estará siempre enmarcado dentro de los principios de justicia y equidad.

1. Los principios que rigen el sistema tributario

De acuerdo con el artículo 363 de la Constitución el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, postulados que constituyen el marco general que guía la imposición de las cargas fiscales a través de las cuales el Estado obtiene los recursos necesarios para su conservación y funcionamiento.

En cuanto al principio de equidad tributaria es claro que “se desenvuelve como derecho a la igualdad dentro del campo fiscal, en íntima correspondencia con el principio de la generalidad del tributo que de suyo constituye basamento del derecho a la igualdad frente a las cargas públicas. Destacándose además que en salvaguarda contra una igualdad anfibológica, el principio de la equidad se nutre de las directrices trazadas por el principio de la certeza del tributo (arts. 363, 338 y 95-9 C.P.). Y claro, reconociendo al punto que el derecho tributario repudia la indeterminación, pues ésta, a más de lesionar la estructura técnica y económica del tributo, atenta gravemente contra la seguridad jurídica y el sentido de justicia”.¹

En torno a la equidad tributaria, la Corte Suprema de Justicia en Sentencia 124 de septiembre 3 de 1987 ya había expresado que la igualdad en materia tributaria no puede ser mirada desde el punto de vista jurídico-formal “sino con criterio práctico, aunque no necesariamente matemático... si el principio de igualdad fuera aplicado de un modo formalista al sistema tributario, éste terminaría siendo inequitativo en la práctica... Por eso la doctrina y la legislación han abandonado las tarifas proporcionales, sustituyéndolas por las progresivas que gravan más fuertemente a quienes obtengan ingresos elevados... La búsqueda de la equidad del sistema tributario ha conducido a establecer distintos regímenes de acuerdo con las peculiaridades de cada tipo de actividad productiva... Unas veces, entonces, sacrifica la igualdad jurídica en aras de la real; otras, se prescinde de ambas para buscar la realización de valores diferentes que, desde luego, interesan al bien común”.

Lo anterior pone de presente que en el proceso de imposición de determinada carga tributaria se debe tener en cuenta de manera específica la situación en que se encuentran quienes están llamados a contribuir y su capacidad de pago, con lo cual adquieren connotación los conceptos de equidad horizontal y equidad vertical. La primera “hace relación a aquellos contribuyentes que se hallen bajo una misma situación fáctica, los cuales deben contribuir de manera equivalente”; y la segunda “se refiere a que el mayor peso en cuanto al deber de contribuir debe recaer sobre aquellos que tienen más capacidad económica”.²

Si bien es cierto que el principio de equidad tributaria se encuentra ligado con el derecho a la igualdad consagrado en el artículo 13 Superior, también lo es que en materia impositiva la igualdad se inspira en la idea de la generalidad del tributo. Al respecto la Corte ha expresado:

“Al lado del principio de legalidad del tributo, de profunda raigambre democrática, el principio de igualdad constituye claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura. No se trata de establecer una igualdad aritmética. La tributación tiene que reparar en las diferencias de renta y riqueza existentes en la sociedad, de modo que el deber fiscal, expresión de la solidaridad social, tome en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos y grupos y, conforme a ella, determine la carga fiscal, la que ha de asignar con criterios de progresividad, a fin de alcanzar grados cada vez mayores de redistribución del ingreso nacional.

“La igualdad impone la necesidad de acatar como regla tributaria básica la generalidad del tributo. Si al margen de los contribuyentes se coloca a aquellas personas que carecen de capacidad contributiva, todos los demás ciudadanos, según su poder económico y en los términos de la ley, quedan sujetos al mismo deber de concurrir al levantamiento de las cargas públicas. El privilegio en la ley y en la aplicación de la ley, resulta definitivamente proscrito, pues el poder tributario se fundamenta en la justicia y en la equidad.

“La generalidad del tributo, aparte del componente subjetivo que comporta - el universo de los obligados por el tributo ha de comprender sin excepciones a todas las personas que tengan capacidad contributiva -, tiene uno de naturaleza objetiva. Si el legislador grava con un impuesto un hecho, acto o negocio, por ser precisamente indicativos de riqueza actual o potencial, no puede dejar de hacerlo ante situaciones semejantes o equiparables, salvo que militen razones poderosas de política fiscal o fines extra-fiscales relevantes, siempre que, en este último caso, los mismos estén al servicio de bienes protegidos por la Constitución o de metas ordenadas por ella”

“La Corte no excluye que algunas exenciones o beneficios fiscales tengan una justificación atendible y puedan por lo tanto adoptarse. Lo que se quiere significar es que sólo pueden introducirse como instrumentos dirigidos a configurar materialmente la carga tributaria de manera técnica, justa y equitativa. Por el contrario, cuando la exención o beneficio fiscal, no tiene razón de ser distinta de la mera acepción de personas, ella se presenta contraria a la generalidad del tributo y, frente a los obligados que se encuentran en la misma relación con el hecho imponible, como clara afrenta al principio de igualdad en la carga tributaria.

“El deber cívico de contribuir con el erario, con arreglo a la capacidad económica y en los mismos términos fijados por la ley, se predica por igual de las personas que se encuentran en la misma situación contemplada por la norma”.³

Ahora bien, en cuanto a los principios de eficiencia y progresividad puede decirse que “del principio de equidad vertical se deduce el de progresividad que nuestra Constitución recoge en el artículo 363, el cual se apoya en la capacidad de pago del contribuyente y permite otorgar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta, de manera que progresivamente terminan aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados”.⁴ Y en cuanto hace al principio de eficiencia éste “resulta ser un recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero de otro lado, se valora como un principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo)”.⁵

Por ende, atendiendo a los principios constitucionales anteriormente referidos resulta claro que el poder impositivo del Estado debe tomar en consideración no sólo la misma situación fáctica en la que se encuentran determinados contribuyentes sino también su capacidad económica, buscando que terminen aportando al Estado quienes tienen una mayor obligación tributaria, y logrando un mayor recaudo a los menores costos posibles tanto para las administración como para el contribuyente, para configurar una carga fiscal equitativa, igualitaria y justa.

1. Libertad de configuración legislativa para establecer beneficios fiscales

En desarrollo de las facultades previstas en los artículos 150-12 y 338 del Ordenamiento Superior al poder legislativo le ha sido conferida la potestad para imponer contribuciones fiscales o parafiscales y fijar los elementos configurativos de dicha obligación, atribución que debe ser ejercida con arreglo a los principios del sistema tributario ya mencionados, y en virtud de la cual puede conceder beneficios fiscales siempre que lo haga sin violar los mandatos de la Constitución Política.

Sobre el particular, en la Sentencia C-709 de 1999, M. P. Dr. José Gregorio Hernández Galindo, la Corte hizo las siguientes precisiones:

“El Congreso, según lo ha entendido la jurisprudencia, goza de atribución constitucional propia, no solo para establecer impuestos (art. 150 C.P.), sino para modificarlos, reducirlos, aumentarlos y derogarlos, y también para crear exenciones (art. 154 ibídem), en desarrollo de una potestad legislativa que la Constitución le atribuye como órgano representativo y que ejerce previa evaluación de las situaciones y circunstancias sociales y económicas en medio de las cuales habrá de tener vigencia el tributo.

“El legislador dispone, en ese contexto, de una amplia libertad de configuración que únicamente tiene por límite las disposiciones constitucionales y que ha de ser cumplida, al tenor de ellas, dentro de criterios de equidad, razonabilidad, proporcionalidad, igualdad y progresividad.

“Ello significa que, en la medida en que el Congreso respete las disposiciones y postulados constitucionales, goza de autonomía para preferir determinadas opciones político económicas, y, en tal virtud, no puede entenderse de suyo contraria a la Constitución una norma legal que excluye a determinado género de contribuyentes o a ciertas actividades del pago de un impuesto, ni tampoco la que tiene en cuenta el origen de los recursos que una persona obtiene, para determinar si en virtud de él se causa o no la obligación de tributar.

“... en relación con el principio de autonomía del legislador para establecer tributos y exenciones, la Sala Plena ha sostenido lo siguiente:

“...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”. (Cfr. Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-222 del 18 de mayo de 1995. M.P.: Dr. José Gregorio Hernández Galindo)

“Para los efectos de la tarea encomendada a esta Corte (art. 241 C.P.), lo realmente importante, desde el punto de vista estrictamente jurídico, consiste en que los objetivos que persigan las normas que implementan la política tributaria por la que ha optado el Congreso de la República no choquen con los valores, principios y reglas superiores del Ordenamiento Supremo...”

Y en Sentencia C-485 de 2000 M.P. Dr. José Gregorio Hernández Galindo, reiteró que el legislador goza de amplia competencia para establecer beneficios fiscales siempre y cuando que al hacerlo no desconozca la Constitución:

“Es posible que en determinadas circunstancias el legislador exonere a ciertos sectores de contribuyentes, que les permita disminuir el monto del gravamen o que les reconozca la alternativa de efectuar descuentos o compensaciones.

“La gama de posibilidades al respecto es suficientemente amplia, y las modalidades que el legislador escoja son muchas, según la política tributaria, económica y social que decida aplicar. Mientras no se oponga a normas o postulados constitucionales, el radio de atribuciones legislativas al respecto otorga libertad al Congreso”.

De igual modo en la Sentencia C-804/01 M.P. Dr. Rodrigo Escobar Gil se expresó que los beneficios fiscales que establece el legislador deben estar orientados a equilibrar el sistema tributario y también a la realización de objetivos previstos en la Carta Política:

“...Esto no impide, sin embargo, que en consideración a especiales circunstancias de orden fiscal o extrafiscal, el legislador establezca algunos beneficios con el objeto de fomentar ciertos sectores de la economía, o de equilibrar las cargas tributarias, entre otros. El poder tributario comprende no solamente, la facultad de establecer tributos (artículo 338 de la Constitución Política), sino que abarca también la potestad de modificarlos y determinar, de acuerdo con los criterios anteriormente planteados cierto tipo de beneficios siempre y cuando dicha medida se encuentre debidamente justificada. Al respecto, ha señalado la Corte:

“En relación con los tributos nacionales establecidos, es el Congreso el ente facultado por la Constitución para contemplar exenciones, siempre que lo haga por iniciativa del Gobierno. A él corresponde, entonces, con base en la política tributaria que traza, evaluar la conveniencia y oportunidad de excluir a ciertos tipos de personas, entidades o sectores del pago de impuestos, tasas y contribuciones que consagra, ya sea para estimular o incentivar ciertas actividades o comportamientos, o con el propósito de reconocer situaciones de carácter económico o social que ameriten la exención...”⁶

Por lo anterior, se puede concluir que la previsión de un determinado beneficio tributario por parte del legislador en favor de cierto sector de contribuyentes es constitucional siempre y cuando no implique el desconocimiento o negación de los principios constitucionales y en especial los que conciernen a la materia tributaria, pues al legislador es a quien corresponde evaluar las circunstancias socio-económicas que ameritan de manera justificada el establecimiento de dicha medida.

6. El caso concreto

Las precisiones anteriores ineludiblemente sirven de punto de partida para el análisis concreto de las normas objeto de estudio. Al efecto conviene recordar que según el demandante la fijación del término de cinco años contemplado en los preceptos acusados para efectos de compensar las pérdidas que sufren las empresas en determinado ejercicio fiscal, lesiona de manera ostensible el principio de igualdad en la medida en que establece un trato desigual e injusto para las sociedades que sufren pérdidas respecto de las que no las sufren o que logran recuperarse antes del término previsto en la ley, haciendo aun más gravosa la situación de las primeras.

Para entrar en el análisis concreto es menester advertir que las normas acusadas se refieren al régimen del impuesto de renta, puesto que el artículo 147 del E.T., parcialmente acusado, se encuentra insertado dentro del capítulo referente a las deducciones (Titulo I, Capítulo V); y el artículo 351 ibidem forma parte del capítulo relacionado con los ajustes integrales por inflación en las cuentas de resultado (Titulo V, Capítulo V), respectivamente del estatuto tributario.

Mediante las disposiciones acusadas el legislador en ejercicio de su facultad impositiva consagró, de manera general, un beneficio tributario consistente en que las pérdidas fiscales, es decir, las pérdidas operacionales o aquellas que resultan de la diferencia entre ingresos y costos de operación⁷, 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.

Esto significa que una sociedad puede considerar sus pérdidas fiscales como una deducción⁸, para lo cual puede restarlas ajustadas por inflación en el año que se compensen, de la renta líquida⁹ o utilidad que por regla general es la base gravable para efectos del impuesto de renta. Esta compensación en principio tiene carácter diferido, pues puede hacerse con las rentas futuras de los cinco (5) períodos gravables siguientes al año en el cual se registraron dichas pérdidas.

Pérdidas fiscales de las sociedades ocurrida en un determinado período gravable, que para su compensación está supeditada entonces a la existencia de renta líquida o utilidad sobre la cual, y hasta la concurrencia de las utilidades arrojadas en el período fiscal en el que se incluyan, se puede hacer la deducción dentro de los 5 años siguientes. No es posible entonces, solicitar la deducción de pérdidas fiscales que una vez ajustadas por inflación resulten superiores a las rentas o utilidades obtenidas en el año en que se hará la compensación, pues de esta forma se impide que se generen nuevas pérdidas haciendo inoperante la finalidad del beneficio de propender por la recuperación económica de las empresas.

Como la norma no consagra una limitante, la deducción puede solicitarse en un solo año o dentro de los 5 años o períodos gravables siguientes, de acuerdo a la conveniencia de la sociedad contribuyente. Por lo tanto, se podrá hacer la compensación del total de las pérdidas fiscales ajustadas por inflación en un solo año si se obtienen utilidades suficientes o diferirla para los años siguientes quedando supeditada la sociedad, en este caso, a que tenga utilidades futuras, pues de lo contrario no podrá prorrogar por más de cinco años el

término para utilizar el beneficio.

Es claro entonces, que la deducción de las pérdidas fiscales de sociedades 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, ampliamente favorable para la sociedad contribuyente, pues le permite compensar las pérdidas que generó durante un período gravable con las rentas o utilidades futuras generadas hasta en los cinco 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 por 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. Beneficio que también se traduce en que la totalidad de la pérdida fiscal ajustada por inflación sufrida en un período gravable puede compensarse de una manera diferida para ser deducida hasta en cinco períodos gravables. De igual forma y en segundo término es innegable que las referidas normas contienen a su vez una garantía estatuida a favor de 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, y que la compensación se realice en un término determinado para no afectar la necesidad de financiamiento del aparato estatal.

Ahora bien, la pérdida fiscal que resulte en un determinado período gravable debe ser tenida en cuenta en forma independiente, toda vez que los cinco años señalados por los artículos 147 y 351 del Estatuto Tributario, como el término para compensar la pérdida operacional se computan de manera separada para cada una de las pérdidas resultantes.¹⁰

Para la Corte es claro que el mecanismo compensatorio regulado en los preceptos bajo análisis 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.

Por lo anterior, carecen de fundamento los cargos de la demanda por supuesta violación de los principios de igualdad y equidad tributaria, pues el legislador otorga un plazo de cinco años a las sociedades que se hallen en el supuesto indicado en los artículos demandados para que hagan uso del beneficio tributario y compensen sus pérdidas fiscales dentro de dicho término teniendo en cuenta su capacidad económica para efectos del pago del impuesto a la renta. El uso que hagan dichas entidades del citado beneficio tributario y el

monto de las rentas que puedan generar, es un aspecto fáctico que escapa al estudio de constitucionalidad de las normas acusadas.

También estima la Corte que el término de cinco años señalado en las normas demandadas constituye un lapso de tiempo adecuado para el ejercicio 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 propone el demandante.

En estos términos, queda 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.

“Se advierte además, que las deducciones que contempla el Estatuto Tributario en cualquiera de sus modalidades, deben ser descontadas a fin de llegar al concepto de renta líquida que es la indicadora de la capacidad de pago de los contribuyentes.

“Por otra parte, ha de observarse por la Corte que el Estatuto Tributario autoriza, para efectos de las deducciones por ajustes por inflación, a realizarlas a aquellos contribuyentes que, obligados o no por la ley lleven libros de contabilidad; y, en punto a la compensación de pérdidas, de manera expresa el artículo 351 del mismo estatuto dispone que “Las pérdidas registradas al finalizar un ejercicio gravable, se podrán compensar con las utilidades de los cinco (5) años siguientes”, para cuyo efecto en la anualidad en que se efectúe la compensación, los ajustes deberán realizarse teniendo en cuenta la revalorización del patrimonio.

“Esto significa, entonces, que el artículo 147 del Estatuto Tributario objeto de la acusación de inconstitucionalidad, no quebranta en manera alguna el principio de la igualdad entre las sociedades y las personas naturales por el aspecto acabado de citar, sencillamente porque la situación de las primeras cabe dentro de la regulación establecida en el artículo 351 de ese cuerpo legal y, además, por cuanto lo atinente a las sociedades podía ser tratado, como lo fue por el legislador en norma separada dentro del mismo estatuto”

“Agrégase a lo anterior que la Ley 222 de 1995, en su capítulo VIII, (artículos 71 y s.s.), regula lo atinente a las empresas unipersonales, lo que quiere decir que aun los comerciantes que no obren en su carácter de personas naturales como tales, pueden, si así lo desean, afectar un patrimonio distinto al individual a la empresa unipersonal por ellos creada, que, en tales condiciones, por encontrarse sujeta al registro mercantil y obligada a llevar libros de contabilidad, también podría invocar en lo pertinente, las normas ya citadas del estatuto tributario, que consagran la compensación por pérdidas con las utilidades de los cinco años siguientes.

“Para concluir, esta Corte no considera que la disposición acusada parcialmente lesione el

Ordenamiento Supremo, pues simplemente se limita a consagrar unas deducciones por pérdidas fiscales para las sociedades, las cuales podrán ser compensadas con las rentas que obtuvieren dentro de los cinco períodos gravables siguientes.

“Se advierte además, que las deducciones que contempla el Estatuto Tributario en cualquiera de sus modalidades, deben ser descontadas a fin de llegar al concepto de renta líquida que es la indicadora de la capacidad de pago de los contribuyentes

“De manera pues, que la compensación por pérdidas para las sociedades que contempla la norma acusada, 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.)”¹¹(Subrayas fuera del texto)

En consecuencia, se concluye que la expresiones “cinco”, contenida en el artículo 147, y “cinco (5)” contenida en el artículo 351 del Decreto 624 de 1989, 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 declarará su exequibilidad.

VII. DECISION

En mérito de lo expuesto, la Corte Constitucional, en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE:

Declarar EXEQUIBLE la expresiones “cinco”, contenida en el artículo 147, y “cinco (5)” contendida en el artículo 351 del Decreto 624 de 1989, “Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”.

Notifíquese, comuníquese, publíquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archívese el expediente.

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Presidente

ALFREDO BELTRAN SIERRA

Magistrado

JAIME ARAUJO RENTERIA

Magistrado

MANUEL JOSE CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CORDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

CLARA INES VARGAS HERNANDEZ

Magistrada

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

1 Sentencia C-1107 de 2001

2 Sentencia C-804 de 2001

3 Sentencia C-183 de 1998 M.P. Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz

4 C-419 de 1995

5 C-419/95 M.P. Dr. Antonio Barrera Carbonell

6 Sentencia C-183 de 1998 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz

7 Disminución en el patrimonio de una entidad; se considera pérdida de operación cuando la disminución es producto de la diferencia entre los ingresos y los costos fiscales, o pérdida de capital, cuando es debida a la destrucción, el naufragio, el incendio, la inutilidad, la muerte, etc., de los bienes del contribuyente. (Diccionario Integrado Contable Fiscal, Rodrigo Monsalve Tejada, Centro Interamericano Jurídico Financiero, 2000)

De igual forma y en cuanto al tema el Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo - Sección Cuarta Consejera Ponente Dra. Consuelo Sarria Olcos, mediante

providencia radicada con el No. 045 de Noviembre 8 de 1991, señalo:

“... En materia tributaria se distinguen varias clases de pérdidas, con consecuencias fiscales definidas:

1. Las pérdidas operacionales que resultan del exceso de los gastos de un negocio o actividad generadora de una renta, en relación con los ingresos brutos percibidos en la misma (artículos 84 y 85 del Decreto 187 de 1975). Bajo unas condiciones especiales, podrán estas pérdidas ser diferidas por cinco años, con el fin de evitar su efecto negativo en los estados financieros, que pudieran llevar incluso a la disolución de la sociedad.

2. Las pérdidas de capital, sufridas durante el año o período gravable, en los bienes usados en el negocio o actividad productora de la renta, siempre que hubieren ocurrido por una fuerza mayor (artículo 83 Decreto 187 de 1975). Estas son pérdidas deducibles de la renta.

3. Además la ley contempla la pérdida ocurrida en la enajenación de activos, pero no autoriza su deducción, a menos que constituya una pérdida ocasional, en cuyo caso sólo puede restarse de las ganancias ocasionales netas obtenidas en el mismo ejercicio (artículo 103 Decreto 2053 de 1974)”.

8 Aquellos que se llevan a cabo durante una año gravable para la producción de la renta; su característica especial radica en que deben ser útiles, convenientes, necesarios, proporcionados, medirse con carácter comercial y tener relación de causalidad con la actividad productora de renta.

9 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. (Artículo 178 - Determinación de la renta líquida - Estatuto Tributario).

10 Esta doctrina está vertida en los Conceptos Tributarios No. 008219 de 9 de septiembre de 1997 y 020727 del 6 de marzo de 2000 proferidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en los que se precisó: “La pérdida fiscal que resulte en cada período gravable debe ser tenida en cuenta en forma separada, toda vez que los cinco años señalados por el artículo 147 del estatuto tributario, como el término para compensar la pérdida operacional, se computan de manera independiente para cada una de las pérdidas resultantes. Conclusión que también se aplica al artículo 351 del estatuto tributario. En esta forma, solamente se pueden compensar las pérdidas ocurridas en un determinado período fiscal cuando existan rentas o utilidades dentro de los cinco (5) años siguientes a su ocurrencia contra las cuales se puedan compensar.”

11 Sentencia C-1376 de 2000. M.P. Alfredo Beltrán Sierra.