Sentencia C-508/08

COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL-Inexistencia por contenidos normativos diferentes

En el presente caso no se configura el fenómeno de cosa juzgada constitucional, no obstante que la Corte se pronunció respecto de algunos apartes del artículo 147 del Estatuto Tributario, el cual fue modificado por la norma acusada en esta oportunidad. En realidad, el parágrafo transitorio acusado no tiene un contenido normativo idéntico al examinado en dichas sentencias y forma parte de una ley distinta.

PRINCIPIO PRO ACTIONE EN DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Aplicación

La Corte ha reiterado la necesidad de aplicar el principio pro actione conforme al cual el examen de los requisitos adjetivos de la demanda no debe ser sometido a un riguroso escrutinio y se debe preferir una decisión de fondo antes que una inhibitoria, de manera que se privilegie la efectividad de los derechos de participación ciudadana y de acceso al recurso judicial efectivo ante esta Corte.

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Alcance

BENEFICIO TRIBUTARIO DE SOCIEDAD-Compensación de pérdidas fiscales/BENEFICIO TRIBUTARIO-Compensación de pérdidas fiscales por sociedades con rentas dentro de los cinco períodos gravables siguientes

El parágrafo acusado permite 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 períodos gravables siguientes al período en que se registraron

IGUALDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA-No vulneración por compensación de pérdidas fiscales

El, parágrafo acusado 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. De igual modo, tampoco desconoce el principio de equidad tributaria, en la medida que el lapso de cinco (5) años previsto en la norma, resulta un término adecuado para el ejercicio del beneficio tributario, habida cuenta que permite que se satisfagan las exigencias constitucionales de incentivar el desarrollo, la productividad y la competitividad de las empresas.

Referencia: expediente D-6976

Demanda de inconstitucionalidad contra el Parágrafo transitorio del artículo 24 de la Ley 788 de 2002 “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones”.

Actoras:

Myriam Stella Gutiérrez Argüello y Elsy Alexandra López Rodríguez

Magistrado Ponente:

Dr. MAURICIO GONZALEZ CUERVO

Bogotá, D.C., veintiuno (21) de mayo de dos mil ocho (2008).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales, previos los requisitos y los trámites establecidos en el Decreto 2067 de 1991 y recibido el concepto del Procurador General de la Nación, ha proferido la siguiente,

SENTENCIA

I. NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe el texto de la norma acusada, de conformidad con su publicación en el Diario Oficial No. 45.046 del 27 de diciembre de 2002:

"LEY 788 DE 2002"

(diciembre 27)

"Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones"

(…)

Artículo 24. Compensación de pérdidas fiscales de sociedades. Modificase 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 intervinientes 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".

II. LA DEMANDA

Las demandantes solicitan que se declare la inexequibilidad del parágrafo transitorio del artículo 24 de la Ley 788 de 2002, porque lo estiman violatorio de los artículos 13, 95 numeral 9 y 363 de la Constitución Política, y consideran que respecto del mismo no existe cosa juzgada constitucional, pese a los pronunciamientos de la Corte en la sentencia C-1114 de 2004 (SIC), mediante la cual se declaró la exequibilidad del artículo 24 de la Ley 788 de 2002, limitando el alcance de su decisión a la acusación relacionada con la reproducción del contenido normativo del artículo 20 de la Ley 716 de 2001, y en la sentencia C-540 de 2005, que se pronunció únicamente sobre el inciso 5° del artículo 24 de la Ley 788 de 2002.

Como cuestión preliminar, contextualizan la situación que se presenta respecto de la aplicación de la disposición acusada, en el sentido que la modificación introducida por la Ley 1111 de 2006, a los incisos 1° y 6° del artículo 147 del Estatuto Tributario tal como fue modificado por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002, y que permite a las sociedades

compensar las pérdidas fiscales con las utilidades que se obtengan en los períodos gravables siguientes, sin límite temporal ni cuantitativo, pone en igualdad de condiciones a los contribuyentes que utilizan este beneficio independientemente de su resultado fiscal en un período determinado.

Sin embargo, como la disposición acusada, esto es, el parágrafo del artículo 24 de la ley 788 de 2002 no fue modificado por la Ley 1111 de 2006, las perdidas fiscales registradas a 31 de diciembre de 2002 solo pueden compensarse con las utilidades obtenidas dentro de los cinco (5) períodos gravables siguientes al ejercicio en que dichas pérdidas se registraron, de modo que para esas pérdidas si existe límite temporal, lo cual, en su criterio, permite concluir que la disposición acusada vulnera la Constitución Política pues desconoce:

i. El numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Política. Consideran que si bien la libertad de configuración del legislador es amplia en materia tributaria, ella debe ser ejercida dentro de criterios de equidad, razonabilidad, proporcionalidad, igualdad y progresividad. Señalan que el parágrafo del artículo 24 de la Ley 788 de 2002 tenía como finalidad "de manera transitoria" mantener el tratamiento que venía aplicándose a las pérdidas, para que no se viera afectado por la restricción porcentual que estableció el legislador en la norma citada, finalidad que consideran se desvirtúa en la actualidad, cuando la Ley 1111 de 2006 en el artículo 5° dispone que las pérdidas fiscales reajustadas fiscalmente, podrán ser compensadas con las rentas líquidas ordinarias que se obtengan en los períodos gravables siguientes, sin ninguna limitación temporal o cuantitativa tal finalidad desaparece, por lo cual, a juicio de los actores, el parágrafo transitorio atacado no cumple los presupuestos de justicia y equidad, que el numeral 9 del artículo 95 Superior consagra respecto del deber ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, que se realiza consultando las posibilidades económicas de los contribuyentes, pues su finalidad es lograr el mayor grado de redistribución de la riqueza existente en el país. Mencionan que el carácter transitorio del parágrafo se justificó mientras estuvo vigente la ley 788 de 2002, pero las circunstancias que ameritaron la inclusión del parágrafo demandado desaparecieron con la expedición de la ley 1111 de 2006, por lo cual no es razonable ni necesario el trato diferenciado para quienes registraron pérdidas a 31 de diciembre de 2002 frente a quienes las registraron en años posteriores.

III. INTERVENCIONES

1. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

EL Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a través de apoderado, concurre al proceso y tras exponer que la demanda no reúne los requisitos que ha decantado la Corte, en tanto no desarrolla las razones por las cuales se considera que el parágrafo transitorio del artículo 24 de la Ley 788 de 2002 es contrario a los principios de equidad tributaria y reciprocidad, solicita la declaración de exequibilidad de la norma demandada, con base en los siguientes argumentos:

1.1. Con la declaración de inexequibilidad de la norma demandada, lo que se pretende es la aplicación retroactiva del artículo 5° de la Ley 1111 de 2006, con el fin de permitir a los contribuyentes que hubieran registrado pérdidas fiscales a 31 de diciembre de 2002, compensarlas sin restricciones temporales, lo cual resulta contrario al principio de irretroactividad de las normas tributarias.

1.2 La disposición acusada no vulnera el derecho a la igualdad porque el momento en que se realiza el presupuesto de hecho para la configuración de los efectos jurídicos de una norma concreta no es igual para los contribuyentes que registraron pérdidas con anterioridad al año 2002 y quienes lo hagan bajo la vigencia de la Ley 1111 de 2006. Añade que la existencia del alegado trato desigual por la existencia de una norma de aplicación transitoria, obedece al respeto del legislador al principio de irretroactividad de las normas tributarias consagrado en el artículo 363 de la Constitución Política.

1.3 Para el interviniente tampoco se transgredió el principio de equidad, afirmación que apoya en la sentencia C-643 de 2002 (SIC) mediante la cual esta Corte estimó 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."(Subraya y negrilla fuera del texto)

1.4 Finalmente el Ministerio considera que en la demanda no se desarrollan las razones por las cuales el precepto acusado vulnera el numeral 9 del artículo 95 de la Carta.

2. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales solicita declarar inepta la demanda o en su defecto declarar exequible el parágrafo transitorio del artículo 147 del Estatuto Tributario, por considerarlo ajustado a la Constitución Política.

2.1 La demanda enfoca el cargo principal a situaciones de carácter individual, y la argumentación de la misma gira en torno a las inequidades que provoca la aplicación de la disposición transitoria a los sujetos que tenían registradas pérdidas fiscales a 31 de diciembre de 2002, por lo cual concluye que no existe un verdadero juicio de inconstitucionalidad, las pretensiones tienen carácter particular y concreto, la norma demandada se señala en forma equivocada, y existe desacierto en la utilización de la acción pública.

2.2 El legislador goza de un amplio margen de configuración normativa en materia fiscal y ello “le permite fijar con discrecionalidad los elementos del gravamen atendiendo a una política tributaria que el mismo ha señalado, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal (Sentencia C-222/95 M: P: Dr. José Gregorio Hernández).

2.3 El principio de equidad es un claro desarrollo del principio de igualdad y hace relación a la justicia, concepto que no se vulnera al haberse modificado el término para la compensación de las pérdidas fiscales a partir del año 2003, porque las prácticas contables que deben armonizarse con los preceptos fiscales para efectos de los balances consolidados, son previamente planificadas por las empresas lo que desvirtúa la consideración que el parágrafo transitorio sitúa en un nivel de esfuerzo mayor a los contribuyentes que deben acatar lo allí normado, pues a la fecha tal esfuerzo se consolidó con las previsiones que los contribuyentes debieron asumir a partir de la expedición de la Ley 788 de 2002, momento de creación del citado parágrafo.

2.4 A la fecha de la demanda la situación fiscal “discriminatoria está a menos de 2 meses de fenecer y en ningún momento los contribuyentes que debieron acogerse a su regulación sintieron discriminación, pues de lo contrario ésta no sería la primera demanda en contra de su operancia.

2.5 La Corte avala que tratándose de las deducciones, su establecimiento y derogación son un desarrollo de las atribuciones propias del legislador en materia tributaria, por lo que su limitación no implica en si la configuración de un impuesto confiscatorio ni una violación al principio de equidad. Tales limitaciones pueden tener otras finalidades de política económica general, como estimular ciertas actividades o desestimular otras, ya que la política tributaria no tiene como única meta financiar los gastos de las autoridades sino que es también una de las formas de intervención del Estado en la economía.

3. Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario en concepto aprobado en sesión del Consejo Directivo en sesión del 29 de noviembre de 2007 considera exequible la norma demandada por las razones que se exponen a continuación:

3.1 La compensación de pérdidas tiene la connotación de una minoración tributaria, sustantiva, inherente al impuesto de renta porque reconoce que la disminución de la capacidad contributiva otorga al contribuyente un derecho de enjugarla contra las ganancias futuras. Sin embargo es al legislador a quien compete establecer el plazo que en Colombia ha oscilado entre 5 y ocho años y ahora se regula en forma indefinida.

El legislador de diciembre de 2002 tuvo como criterio de orientación la prohibición de retroactividad contenida en la Constitución, según la cual las leyes tributarias que se refieran a impuestos de período inician su vigencia en el período que comienza después de su promulgación, de modo que las pérdidas ya consumadas bajo el imperio de una ley antigua seguían rigiéndose por la norma anterior conforme al principio de seguridad jurídica que permite al contribuyente anticipar los efectos tributarios de sus resultados.

Los límites de la compensación para períodos anteriores a diciembre 31 de 2002, son los mismos que configuraban el derecho en el año en que se hubiera originado la pérdida, sin límite porcentual, sin considerar el origen de la pérdida ni de las deducciones, ni ampliar el plazo para ejercer el derecho.

3.2 La Corte Constitucional ha expresado que "La esencia del principio de irretroactividad de la ley tributaria es la imposibilidad de señalar consecuencias jurídicas a actos, hechos o situaciones jurídicas que ya están formalizados jurídicamente, salvo que se prescriba un efecto más perfecto tanto para el sujeto de derecho, como para el bien común, de manera concurrente, caso en el cual la retroactividad tiene un principio de razón suficiente para operar. Pues lo imperfecto siempre se sujeta a lo más perfecto, dada la naturaleza perfectible de la legalidad."

3.3 No existe vulneración de la igualdad derivada de diferencias entre un régimen anterior y otro que lo reemplaza, máxime considerando que en este caso no se está estableciendo un gravamen del que se excluyan algunos ni un beneficio tributario al que no accedan todos los cobijados por la ley, a partir de su vigencia. La forma de determinar la pérdida a compensar es diferente según la norma aplicable, de manera que no puede sostenerse que la minoración actual sea más favorable a todos los contribuyentes con pérdidas registradas hasta 2002 que pueden compensar, según la ley vigente al momento de su causación hasta el año 2007. Por otra parte, la Ley 1111 de 2006 se debe aplicar de manera uniforme a todos los contribuyentes que incurran en sus presupuestos normativos a partir de su vigencia.

Las consecuencias derivadas de la diferenciación "son adecuadas y proporcionales al fin que se persigue, que es mantener la seguridad jurídica y no producen un resultado especialmente gravoso o desmedido para el contribuyente que ya conocía las consecuencias de su pérdida registrada".

3.4 El argumento según el cual la expedición de un régimen intemporal respecto de la compensación de las pérdidas fiscales, hace inconstitucional, de forma sobreviviente el límite temporal anterior por inequidad, olvida que tanto la igualdad como la equidad tributaria exigen una comparación que involucre contribuyentes colocados en igualdad de circunstancias.

En el caso, todos los contribuyentes que registraron pérdidas a diciembre 31 de 2002 están en circunstancias iguales, y quienes tuvieren pérdidas a partir del año 2007 se encuentran en circunstancias diferentes ya que existe un nuevo régimen aplicable.

3.5 Concluye que la Ley 1111 de 2006 con la cual se establece la comparación de grupos desiguales ratifica los efectos pro futuro de la nueva ley y la intangibilidad de las situaciones consolidadas bajo el imperio de leyes antiguas, por lo cual no existe desigualdad frente a situaciones fácticas que no son idénticas por no haber surgido en el mismo momento histórico ni bajo las mismas reglas legales.

En un salvamento de voto al concepto antes mencionado se sostiene que las normas sobre compensación de pérdidas aplicables al año en que se compensa una pérdida determinada, deben ser las vigentes en dicho año, porque las mismas determinan la base gravable y, por ello, el impuesto de dicho año.

Se añade que la modificación que introduce la Ley 1111 de 2006, implica que las pérdidas fiscales originadas en los años 2003 y siguientes son compensables a partir del 2007, sin ninguna limitación. Sin embargo, en virtud del parágrafo, las pérdidas fiscales originadas en el año 2002, solo podrán ser compensadas en los 5 años siguientes, es decir, hasta el 2007. En razón de lo anterior quienes suscriben el salvamento de voto no encuentran razón alguna para que el criterio de la fecha de origen de una perdida constituya una causa suficiente para establecer un tratamiento diferencial.

IV. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El señor Procurador General de la Nación allegó el Concepto No. 4441 del 10 de diciembre de 2007, en el que solicita a la Corte declararse inhibida para pronunciarse de fondo sobre la constitucionalidad de la norma acusada, o en subsidio declararla exequible.

Tras hacer un recuento sobre las diferentes normas relacionadas con la compensación de pérdidas fiscales, el Procurador General de la Nación señala que las actoras no presentan siquiera una razón de naturaleza constitucional que indique cual es la desigualdad consagrada en el parágrafo acusado y por qué no se ajusta a la Carta. “Se limitan a comparar situaciones de hecho distintas en cabeza de un mismo contribuyente. Cuestionan que el legislador hubiese modificado el artículo 147 del Estatuto Tributario y tratan de esbozar un problema respecto de las pérdidas de un contribuyente en el año 2002 frente al estado de las pérdidas del mismo contribuyente en los años siguientes. Ello sería tanto como cuestionar la constitucionalidad de una norma que modifica una tarifa que, por ejemplo, para el 2002 era de 35% y en virtud de una norma nueva será del 33%, entonces, según el criterio de las demandantes, se presentaría una desigualdad porque el mismo contribuyente en el 2002 tuvo que tributar a una tarifa del 35% y para el año 2006 tuvo en cuenta una tarifa menor. Bajo esa perspectiva, el legislador no podría modificar las normas tributarias y tampoco disminuir las cargas fiscales pues esa disminución evidentemente lleva consigo un tratamiento diferente en relación con el mismo contribuyente.”

Añade que en virtud del carácter relacional del concepto de “igualdad”, para despertar una mínima duda en relación con la norma, era necesario tomar en consideración por lo menos una misma situación fáctica en la que se encontraran determinados contribuyentes con factores tales como su capacidad contributiva.

Finalmente señala que mediante sentencias C-1376 de 2000, C-261 de 2002, la Corte Constitucional encontró ajustado a la Carta Política el artículo 147 del Estatuto Tributario.

V. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1. Competencia

La Corte Constitucional es competente para conocer de esta demanda en virtud de lo dispuesto por el artículo 241-4 de la Constitución Política.

2. La materia sujeta a examen

A la Corte le corresponde decidir si el parágrafo transitorio del artículo 147 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002, conforme al cual las perdidas fiscales registradas a 31 de diciembre de 2002 solo pueden compensarse con las utilidades obtenidas dentro de los cinco (5) períodos gravables siguientes al ejercicio en que dichas pérdidas se registraron, establece una discriminación de los contribuyentes que se encuentran en esa situación, frente a aquellos cuyas pérdidas fiscales se compensan de conformidad con lo previsto en la Ley 1111 de 2006, que permite a las sociedades compensar las pérdidas fiscales con las utilidades que se obtengan en los períodos gravables siguientes, sin límite temporal ni cuantitativo

Por lo anterior el problema jurídico que ha de resolver la Corte en esta oportunidad es:

– ¿ La permanencia en el ordenamiento jurídico del parágrafo transitorio del artículo 24 de la Ley 788 de 2002 vulnera los principios de igualdad y equidad tributaria previstos en los artículos 13, 363 y 95-9 de la Constitución Política?

3. La ineptitud de la demanda y la cosa juzgada constitucional

3.1 La presunta ineptitud de la demanda

Corresponde decidir a la Corte en primer lugar la solicitud de inhibición presentada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Publico, quien considera que en la demanda no se desarrollan las razones por las cuales el precepto acusado vulnera el numeral 9 del artículo 95 de la Carta; la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para la cual no existe un verdadero juicio de inconstitucionalidad, las pretensiones tienen carácter particular y concreto, la norma demandada se señala en forma equivocada, y existe desacierto en la utilización de la acción pública; el Procurador General de la Nación, quien considera que las actoras no presentan siquiera una razón de naturaleza constitucional que indique cual es la desigualdad consagrada en el parágrafo acusado y por qué no se ajusta a la Carta.

El artículo 2º del Decreto 2067 de 1991, establece que las demandas de constitucionalidad deben presentarse por escrito, indicar el porqué la Corte Constitucional es competente para conocer el asunto, señalar las disposiciones legales acusadas y las normas constitucionales violadas y, especialmente, presentar las razones en que se fundamenta la acción.

Al analizar la norma mencionada, si bien la Corte ha señalado que para determinar si los cargos de inconstitucionalidad cumplen o no con una argumentación que permita a la Corte realizar un estudio de fondo de la norma acusada, los mismos deben tener unas condiciones mínimas de claridad, certeza, pertinencia, especificidad y suficiencia, también ha reiterado la necesidad de aplicar el principio pro actione conforme al cual el examen de los requisitos adjetivos de la demanda no debe ser sometido a un riguroso escrutinio y se debe preferir una decisión de fondo antes que una inhibitoria, de manera que se privilegie la efectividad de los derechos de participación ciudadana y de acceso al recurso judicial efectivo ante esta Corte1.

En el caso, contrario a lo sostenido por los intervinientes, la Corte, con fundamento en el principio pro actione, estima que el ciudadano sí planteó unos cargos de inconstitucionalidad, y hace consistir la inexequibilidad en la desigualdad que plantea la existencia del parágrafo

transitorio del artículo 24 de la Ley 788 de 2002 al establecer una diferenciación entre los contribuyentes basada en el momento en que ocurre una pérdida fiscal, aspecto que a su juicio desconoce el derecho a la igualdad y el principio de equidad tributaria.

Por lo demás, los cargos son claros (violación de los artículos 13, 363 y 95-9 por la existencia de un trato discriminatorio), ciertos (se apoyan en el parágrafo transitorio del artículo 24 de la Ley 788 de 2002) y pertinentes (plantean un problema constitucional), por lo cual la demanda cumple las formalidades exigidas en el Decreto 2067 de 1991, en especial en lo referente a las razones por las cuales se estiman violados los textos constitucionales mencionados.

3.2 La cosa juzgada constitucional

El procurador General de la Nación sostiene también la tesis de la inhibición de la Corte en este caso, con fundamento en lo decidido en sentencias C-1376 de 2000, C-261 de 2002, donde la Corte Constitucional encontró ajustado a la Carta Política el artículo 147 del Estatuto Tributario. La Sala considera que en el presente caso no se configura el fenómeno de cosa juzgada constitucional, no obstante que mediante sentencias C-1376 de 2000 y C-261 de 2002, la Corte se pronunció respecto de algunos apartes del artículo 147 del Estatuto Tributario, el cual fue modificado por la norma acusada en esta oportunidad. En realidad, el parágrafo transitorio acusado no tiene un contenido normativo idéntico al examinado en dichas sentencias y forma parte de una ley distinta. Además, los fallos en mención se pronunciaron también, sobre contenidos normativos distintos a los que ahora se atacan. En consecuencia la Corte procederá a estudiar la conformidad entre las normas de la Constitución Política que se invocan como transgredidos y el enunciado normativo demandado.

4. La libertad de configuración del legislador en materia tributaria para establecer beneficios fiscales frente a la norma acusada.

4.1. La libertad de configuración legislativa para establecer beneficios fiscales se deriva de lo dispuesto en los artículos 150-12 y 338 del Ordenamiento Superior, respecto de la cual la Corte ha dicho:

"…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"2.

4.2. Tal atribución debe ejercerla según lo dispuesto en los artículos 13, 95-9, 338, 363 de la Carta, esto es, de conformidad con los principios de legalidad, certeza, irretroactividad,

igualdad, equidad, eficiencia y progresividad.

Al respecto la Corte ha precisado:

“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”3.

4.3. De esta manera 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”4 y “según la política tributaria que estime más adecuada para alcanzar los fines del Estado”5. 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.

4.4. En virtud de lo anterior, el legislador está facultado para crear, modificar y suprimir beneficios tributarios. Como lo ha reiterado la Corte “…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”6.

De lo arriba señalado se deriva que resulta claro el amplio margen de configuración del legislador en materia tributaria, que de manera reiterada se ha reconocido por la jurisprudencia constitucional, de conformidad con los artículos 150-12 y 338 de la Carta y en particular, para establecer beneficios fiscales como instrumento de política fiscal.

4.5. El parágrafo acusado se inscribe en esta categoría de medidas, pues permite 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 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. Además, 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 regirían por el nuevo precepto.

4.6. Así, tal como lo señaló el Ministerio Público en su intervención “esbozar un problema respecto de las pérdidas de un contribuyente en el año 2002 frente al estado de las pérdidas del mismo contribuyente en los años siguientes (…) sería tanto como cuestionar la constitucionalidad de una norma que modifica una tarifa que, por ejemplo, para el 2002 era de 35% y en virtud de una norma nueva será del 33%, entonces, según el criterio de las demandantes, se presentaría una desigualdad porque el mismo contribuyente en el 2002 tuvo que tributar a una tarifa del 35% y para el año 2006 tuvo en cuenta una tarifa menor”.

4.7. De igual modo, el parágrafo acusado tampoco desconoce el principio de equidad tributaria, en la medida que el lapso de cinco (5) años previsto en la norma, resulta un término adecuado para el ejercicio del beneficio tributario, habida cuenta que permite que se satisfagan las exigencias constitucionales de incentivar el desarrollo, la productividad y la competitividad de las empresas y tiene en cuenta su situación económica para efectos de tributación, al mismo tiempo que atiende las necesidades fiscales del Estado, que se vería afectado si se prolongara indefinidamente la compensación de las pérdidas operacionales de las sociedades sin límite temporal, como lo propone el demandante.

4.8. Cabe advertir que en el caso, se estructuran cargos por violación de los de los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución Política, en razón de que pone a los contribuyentes que se encuentran en la situación del parágrafo atacado en un nivel de esfuerzo mayor a quienes registran pérdidas en períodos posteriores de manera que, si la finalidad de la compensación de pérdidas fiscales es hacer efectivo el principio de equidad en el pago del impuesto a la renta, atendiendo a la real capacidad de pago de quien las sufre, no es justo ni equitativo el tratamiento discriminatorio fundado únicamente en la fecha en que ellas fueron registradas.

Por lo expuesto, la Corte declarará exequible el parágrafo transitorio del artículo 24 de la Ley 788 de 2002.

VI. DECISIÓN

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

RESUELVE:

Declarar EXEQUIBLE el parágrafo transitorio del artículo 24 de la Ley 788 de 2002.

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

HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO

Presidente

JAIME ARAUJO RENTERÍA

Magistrado

Aclaración de voto

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

Ausente con permiso

MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

NILSON PINILLA PINILLA

Magistrado

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrada

MARTHA VICTORIA SÁCHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

ACLARACION DE VOTO A LA SENTENCIA C-508 DE 2008 DEL MAGISTRADO JAIME ARAUJO RENTERIA

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Facultad para modificar condiciones para beneficio tributario (Aclaración de voto)

Referencia: Expediente D-6976

Demanda de inconstitucionalidad contra el Parágrafo transitorio del artículo 24 de la Ley 788 de 2002 "Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones"

Magistrado Ponente:

MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO

Con el respeto acostumbrado por las decisiones de esta Corporación, me permito aclarar mi voto frente a la decisión adoptada en esta sentencia, mediante la cual se declara exequible el parágrafo transitorio del artículo 24 de la Ley 788 de 2002, en el sentido de precisar que para el suscrito magistrado el parágrafo transitorio es exequible con fundamento en la potestad de configuración del legislador en materia tributaria y por tanto en la facultad de éste para modificar cuando lo considere conveniente las condiciones en que se establece un beneficio tributario, argumento que considero debió profundizarse en la parte motiva y considerativa de esta providencia.

Con fundamento en lo anterior, aclaro mi voto a la presente sentencia.

Fecha ut supra.

JAIME ARAÚJO RENTERÍA

Magistrado

1 Sentencia C-451 de 2005. M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

2 . Ver entre otras Sentencias C-335 de 1994, C-222 de 1995 C-709 de 1999, M.P. José Gregorio Hernández Galindo; C-1376 de 2000 M.P. Alfredo Beltrán Sierra; C-261 de 2002 M.P. Clara Inés Vargas Hernández; C.-776 de 2003 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa; C-989 de 2004 M.P. Clara Inés Vargas Hernández; C-540 de 2005 M.P. Humberto Sierra Porto

3 Sentencia C-643 de 2002 M.P. Jaime Córdoba Triviño

4 Sentencia C-926 de 2000 M.P. Carlos Gaviria Díaz.

5 Sentencia C- 222 de 1995, M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

6 Ver Sentencias C-804 de 2001 M.P. Rodrigo Escobar Gil; C-989 de 2004 M.P. Clara Inés Vargas Hernández, entre otras.