

COSA JUZGADA RELATIVA-Cargos diferentes

COMPENSACION DE PERDIDAS FISCALES-Naturaleza jurídica

BENEFICIO TRIBUTARIO-Concepto

BENEFICIO TRIBUTARIOS Y MINORACIONES ESTRUCTURALES-Distinción

MINORACIONES ESTRUCTURALES-Concepto

COMPENSACION DE PERDIDAS FISCALES-Corresponde a una minoración estructural

Encuentra esta Corporación que la compensación de pérdidas fiscales corresponde realmente a una minoración estructural y no a un beneficio tributario, pues su verdadero propósito no es incentivar o preferir a una determinado sujeto o actividad económica con fines extrafiscales, sino simplemente hacer efectivo el principio de equidad en el pago del impuesto a la renta, al permitirle a las sociedades compensar las pérdidas fiscales que han tenido en períodos anteriores. Es decir, su finalidad es “no perjudicar” a las sociedades afectadas por desempeños económicos negativos y permitirles compensar las eventuales pérdidas sufridas en atención a su real capacidad de pago.

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Alcance

COMPENSACION DE PERDIDAS FISCALES-Sociedades en proceso de escisión o fusión

El propósito del legislador es evitar que la fusión y la escisión empresariales sean utilizadas para obtener ventajas tributarias, o visto desde otra perspectiva evitar que las sociedades evadieran sus compromisos tributarios al acudir a la fusión y la escisión empresariales. Dicha finalidad en ningún momento resulta contraria a los principios y valores establecidos en la Carta de 1991, sino que además es 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. En cuanto al juicio de adecuación de la medida es claro que ésta resulta idónea para cumplir la finalidad propuesta, pues evita que la fusión y la escisión sean utilizadas con fines fiscales o tributarios. La medida es igualmente necesaria, porque no existe una previsión menos lesiva de los derechos y libertades en juego que cumpla los mismos propósitos. En efecto, 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. La medida realmente se revela poco gravosa para los restantes derechos e intereses en juego en ningún momento se prohíbe o se limita la posibilidad de las sociedades de fusionarse o escindirse. Por lo tanto, en principio, supera la ponderación o juicio de proporcionalidad en sentido estricto, y en definitiva el trato diferenciado establecido por legislador entre las empresas que se dedican a la misma actividad económica y aquellas que se dedican a actividades económicas diferentes resulta proporcional y razonable.

Referencia: expediente D-5436

Demandante: Gustavo Alberto Pardo Ardila

Magistrado Ponente:

Dr. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO

Bogotá D. C., veinticuatro (24) de mayo de dos mil cinco (2005).

## I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública consagrada en el artículo 241 de la Constitución Política, el ciudadano Gustavo Alberto Pardo Ardila solicita ante esta Corporación la declaratoria de inexequibilidad del inciso 5º del artículo 147 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el inciso 5º 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”.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de esta clase de procesos, entra la Corte a decidir sobre la demanda de la referencia.

## II. DISPOSICIÓN DEMANDADA

A continuación se transcribe el artículo 24 de la Ley 788 de 2002, de conformidad con su publicación en el Diario Oficial No. 41.214, de 8 de febrero de 1994, y se subraya el enunciado demandado:

LEY 788 DE 2002

(diciembre 27)

Diario Oficial No. 45.046 de 27 de diciembre de 2002

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

ARTÍCULO 24. Modifícase el artículo 147 del Estatuto Tributario el cual queda así:

Artículo 147. Compensación de pérdidas fiscales de las sociedades. 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”.

### III. LA DEMANDA

Se pide en la demanda que la Corte Constitucional declare inexecutable la disposición arriba transcrita porque según el demandante es contraria a los artículos 13, 58, 83, 95 numeral 9, 333 y 363 de la Constitución Política.

En el escrito de la demanda el actor plantea tres escenarios posibles sobre fusiones empresariales con el objeto de demostrar los efectos reales que produce el precepto acusado

en lo que denomina “el terreno de los hechos, o sea los efectos reales que produce en la economía y en el mundo de los negocios”. En el primero de dichos escenarios una sociedad realiza dos actividades económicas distintas, una de las cuales arroja pérdidas fiscales mientras la otra produce utilidades, por tratarse de una misma sociedad procedería en este evento la compensación de las pérdidas fiscales. En el segundo escenario hipotético, dos sociedades, constituidas por los mismos accionistas, desarrollan actividades económicas distintas, una de ellas proporciona utilidades mientras la otra genera pérdidas fiscales, en este caso no procedería la compensación de pérdidas fiscales, de ocurrir la fusión empresarial, al tenor de la disposición demandada. En la tercera hipótesis una sociedad desarrolla dos actividades económicas distintas de manera exitosa y genera utilidades, mientras otra sociedad, la cual sólo despliega una actividad económica coincidente con una de las realizadas por la primera empresa, arroja pérdidas fiscales, según el demandante en este supuesto tampoco procedería la compensación de pérdidas fiscales de ocurrir una fusión empresarial porque, no hay completa identidad entre las actividades económicas de ambas empresas. De dichos escenarios infiere el demandante que el inciso 5º del artículo 24 de la Ley 788 de 2002 vulnera distintos derechos y principios constitucionales.

En primer lugar sostiene que vulnera el derecho de propiedad privada por tres distintas razones, a saber: 1) La limitación del beneficio tributario a las sociedades que desarrollen la misma actividad económica coloca a las empresas con pérdidas fiscales y en apuros financieros en una situación de desventaja frente a sus competidores, pues les impide acudir a lo que el demandante denomina su única “tabla de salvación”; 2) Así mismo, tal limitación desincentiva la integración de los negocios ante la amenaza de perder el derecho a compensar pérdidas fiscales; 3) Finalmente frena la creación de sociedades dedicadas a actividades especializadas, pues para los empresarios resulta mejor tener una sola empresa que desarrolle múltiples actividades en lugar de distintas empresas dedicadas a actividades específicas, pues si en el futuro la operación de estas sociedades arroja pérdidas no gozarían de la posibilidad de acogerse al beneficio tributario. Lo cual, a su juicio, constituiría también una violación del inciso tercero del artículo 58 de la Constitución Política que consagra el deber estatal de proteger y promover las formas asociativas y solidarias de propiedad.

En segundo lugar, en el sentir del demandante, la disposición acusada vulnera la libertad económica y la libre iniciativa privada porque limita la posibilidad que las sociedades acudan a mecanismos de reorganización empresarial idóneos para optimizar su situación financiera

mediante la obtención de sinergias, como son la fusión y escisión. Adicionalmente infringe el principio constitucional de la buena fe porque supone que los procesos de escisión y de fusión se realizan con el propósito exclusivo de compensar la pérdidas fiscales.

Otro cargo formulado en contra del enunciado normativo demandado es la supuesta infracción de la libertad competencia, pues considera el actor que la imposibilidad de acceder al beneficio tributario colocaría a las empresas y a los empresarios con pérdidas fiscales en una situación de desventaja frente a aquellos que no lo están, y los obligaría a vender sus empresas a la competencia, lo que en definitiva afectaría el mercado pues sólo algunas empresas que ocupan una posición dominante –en principio aquellas que pudieron acogerse al beneficio tributario- terminarían por absorber a sus competidoras.

Afirma, así mismo, que el enunciado acusado vulnera el principio de igualdad al consagrar un trato diferente de los empresarios que se dedican a actividades económicas distintas, frente a los que se dedican a la misma actividad económica pues los primeros no podrían acceder al beneficio tributario de compensación de pérdidas fiscales mientras los segundos sí.

Además de la vulneración genérica del principio de igualdad sostiene el demandante que el inciso cuestionado infringe mandatos específicos de igualdad consignados en la Constitución, como el del numeral noveno del artículo 95, el cual fija como obligación de los ciudadanos “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”, pues sería inequitativo que los empresarios dedicados a actividades económicas distintas no pudieran compensar sus pérdidas fiscales. Igualmente infringe el artículo 363 el cual consagra la equidad como uno de los principios del sistema tributario. Sobre esta presunta infracción constitucional afirma textualmente el demandante: “(...) como se comentó anteriormente la exigencia de desarrollar la misma actividad coloca a las empresas en problemas económicos en manos de la competencia pues son los únicos que podrían satisfacer esa exigencia, con lo cual favorece a los fuertes en detrimento de los débiles que desarrollan la misma actividad. Por virtud de la norma demandada nuestro sistema no es equitativo pues las empresas en igualdad (la misma actividad) no reciben el mismo tratamiento pues se establece una condición que solo beneficia a los fuertes”.

Finalmente afirma el actor que el inciso acusado es contrario al principio de eficiencia del sistema tributario, pues la interpretación de la expresión acusada probablemente originará

múltiples controversias que sólo se definirán en los tribunales, dificultándose de esta manera la recaudación del impuesto sobre la renta.

#### IV. INTERVENCIONES OFICIALES

##### 1. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

La ciudadana Flori Elena Fierro Manzano en representación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, solicita que se declare exequible el inciso demandado. Para la interviniente, el trato diferente que el legislador consagró en beneficio de las empresas que se dediquen a la misma actividad económica no vulnera principios ni derechos constitucionales por las razones que se expondrán a continuación.

En primer lugar señala en su escrito que debido a la crisis económica numerosas empresas recurrieron a la fusión y a la escisión con el propósito de reducir impuestos, circunstancia que finalmente condujo a la expedición del artículo 24 de la Ley 788 de 2002 con el propósito de evitar la evasión fiscal.

Acto seguido agrega que el legislador tiene amplias facultades de configuración en materia tributaria, extremo que demuestra mediante la transcripción de numerosas citas jurisprudenciales. A juicio de la interviniente, la medida que se debate en el presente proceso entraría dentro de tales márgenes de configuración.

Pasa luego a rebatir los distintos cargos formulados por el actor. Sostiene que la disposición acusada no vulnera el derecho a la igualdad porque persigue un fin constitucionalmente legítimo, cual es evitar que la fusión y la escisión empresarial sean utilizadas como una estrategia para reducir impuestos, táctica que sería contraria al deber de contribución al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado en condiciones de justicia y equidad, consagrado en el artículo 95 constitucional. Argumenta que la potestad de configuración del legislador implica la posibilidad de establecer cuáles sujetos son beneficiarios de la medida demandada sin que esto implique una violación de los principios de equidad y de igualdad.

Respecto del cargo por presunta violación del derecho a la propiedad afirma la interviniente que el demandante parte de un error conceptual cual es el de confundir un beneficio

tributario con una propiedad privada. Cita distintas disposiciones del Código Civil que definen el derecho a la propiedad y afirma que “una pérdida fiscal es el resultado económico de un ejercicio fiscal pero nunca un derecho patrimonial como pretende el actor, sencillamente porque no se trata de un bien del que se pueda disponer y no hace parte del patrimonio el contribuyente”.

Señala así mismo que la disposición acusada no establece una restricción de la libertad económica y de la iniciativa privada pues no limita la posibilidad de las empresas de fusionarse o escindirse, simplemente establece que cuando no desarrollen la misma actividad económica no se concederá el beneficio tributario en cuestión. Por otra parte sostiene que en todo caso el legislador tiene amplias facultades de configuración y de delimitación de estas libertades constitucionales, de manera tal que incluso si se entendiera que el inciso demandado las restringe o limita no por esa razón devendría en inconstitucional, pues sería desarrollo de las potestades de configuración del Congreso de la República en la materia.

Interviene también en representación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público el ciudadano Carlos Andrés Guevara Correa, quien solicita se declare la constitucionalidad de la disposición demandada. En el escrito presentado ante esta Corporación señala que el texto normativo impugnado tiene como principal finalidad impedir que se utilicen con fin de defraudar al fisco las figuras de la fusión y la escisión empresariales, puesto que algunos contribuyentes han recurrido a procesos de reorganización empresarial “de papel”, sólo para obtener beneficios tributarios “ajenos a la realidad económica”.

Afirma que el inciso demandado hace parte un contexto normativo que persigue el establecimiento de reglas eficientes y modernas para la adecuada administración de impuestos. La limitación de los beneficios tributarios contribuye a este propósito en la medida que configura un sistema tributario más equitativo e impide que las personas con mayor capacidad contributiva realicen operaciones irreales de reorganización empresarial para evitar las cargas tributarias que pesan sobre ellas.

Arguye, finalmente, que la disposición demandada se enmarca dentro del poder de configuración del legislador y su contenido no establece un trato discriminatorio, pues reconoce las diferencias existentes entre los distintos actores económicos que son



responsables del impuesto sobre la renta. Cumple, así mismo, con importantes finalidades de naturaleza constitucional como son, entre otras, dar alcance al deber fundamental de los ciudadanos de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad y facilitar el control en las operaciones declaradas por los contribuyentes al fisco.

## V. INTERVENCIONES CIUDADANAS

### 1. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

En respuesta a la invitación formulada por esta Corporación el Instituto Colombiano de Derecho Tributario presentó concepto sobre la constitucionalidad del inciso demandado.

Inicialmente plantea el Instituto que el artículo 24 de la Ley 788 de 2002 ya había sido objeto de un pronunciamiento de constitucionalidad, la sentencia C-1114 de 2003, sin embargo, sostiene el interviniente que en esa ocasión la Corte Constitucional no se pronunció sobre los cargos presentados en esta oportunidad razón por la cual no se ha producido el fenómeno de la cosa juzgada constitucional.

En cuanto a la demanda de inconstitucionalidad afirma el Instituto que el ejemplo propuesto por el actor para demostrar la inexequibilidad de la disposición acusada no toma en consideración la naturaleza sintética del impuesto sobre la renta, la cual hace inconducente examinar los diferentes orígenes de la renta del contribuyente para asignarles a cada uno un tratamiento diferente.

En segundo lugar afirma el interviniente que es preciso distinguir los motivos de inconstitucionalidad de las disposiciones acusadas de los motivos de inconveniencia y sostiene que, en el caso concreto, el inciso demandado sortea exitosamente el test de razonabilidad implementado por la jurisprudencia constitucional. En su sentir el enunciado normativo persigue un fin constitucionalmente legítimo, cual es el de restringir las fusiones o escisiones con fines exclusivamente tributarios, y además es idónea para conseguir este propósito.

No obstante, concluye el Instituto que la expresión la misma actividad económica, empleada

en la disposición demandada, no puede interpretarse dándole un alcance restrictivo sino que debe implicar “un análisis profundo y serio sobre el entorno de realidad económica que haya servido de sustento a la operación”.

## VI. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Procurador General de la Nación, en concepto No. 3738 recibido el 25 de enero de 2005, solicita que la Corte declare la exequibilidad del inciso 5º del artículo 24 de la Ley 788 de 2002, en el entendido que para efectos de la compensación de pérdidas entre sociedades intervinientes en procesos de fusión y escisión la expresión la misma actividad económica se refiere a actividades iguales, conexas o complementarias a la actividad económica principal productora de la renta.

Inicia la Vista Fiscal su concepto con una disquisición sobre la libertad de configuración normativa de la Legislador en materia tributaria, y afirma que si bien tal potestad es amplia no es arbitraria ni discrecional está sujeta a los “límites y condiciones que directa o indirectamente emanan de la Constitución”, y que en definitiva deben ser respetados los principios de proporcionalidad, razonabilidad, racionalidad y finalidad.

En el sentir del Ministerio Público la disposición acusada es susceptible de dos lecturas, una que la hace ajustada a la Carta Política y otra que la hace incompatible con el ordenamiento superior. Según la primera lectura el inciso 5º persigue una finalidad ajustada a la Constitución, cual es la de evitar que la fusión o escisión de las empresas se lleve a cabo exclusivamente por motivos tributarios. El precepto acude a la teoría de la especialidad “que delimita y precisa la capacidad de la persona jurídica circunscribiendo su desarrollo a lo prescrito en su objeto y a las actividades directamente relacionadas con el mismo, así como a aquellas que posibiliten el ejercicio de los derechos o el cumplimiento de las obligaciones”. Entonces, bajo esta interpretación cuando en el enunciado normativo acusado se emplea la expresión la misma actividad económica debe entenderse que se hace referencia a que las sociedades intervinientes en procesos de fusión o de escisión desarrollen actividades económicas iguales, conexas o complementarias.

La segunda lectura posible de la disposición demandada resulta, en el sentir del Procurador, contraria a la Constitución pues vulneraría distintos principios y derechos constitucionales. Según dicha lectura la expresión la misma actividad económica exige la identidad plena

respecto de la actividad económica principal de las sociedades intervinientes en los procesos de fusión y escisión, con lo cual “el propósito del legislador se desnaturaliza e impide de forma irrazonable que las sociedades que realicen dichos procesos con un real objetivo empresarial compensen pérdidas vulnerando sus derechos a la igualdad, a la propiedad privada y a la libre competencia económica”.

Por las anteriores razones solicita la declaratoria de constitucionalidad condicionada del inciso legal demandado.

## VII. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

### 1. Competencia.

1.1 La Corte Constitucional es competente para conocer de la presente demanda en virtud del artículo 241 numeral 4 de la Carta, ya que la disposición acusada hace parte de una Ley de la República.

### 2. Planteamiento del problema

El actor demanda el inciso quinto del artículo 24 de la Ley 788 de 2002, enunciado que restringe la posibilidad de compensar las pérdidas fiscales, en los procesos de fusión o escisión empresariales, con las rentas líquidas ordinarias obtenidas por las sociedades absorbentes o resultantes, a aquellas sociedades que desarrollaban la misma actividad económica antes de la respectiva fusión o la escisión, porque considera que contraviene los artículos 13, 58, 83, 95 numeral 9, 333 y 363 constitucionales.

En su sentir el precepto demandado vulnera el derecho a la propiedad privada porque limita el acceso a un beneficio tributario, infringe la libertad económica y la libre iniciativa privada puesto que impide a los empresarios constituir nuevas sociedades y especializar sus actividades económicas, es contrario a la libre competencia al obligar a los empresarios con dificultades financieras a vender sus sociedades a sus competidores, y finalmente establece un trato discriminatorio entre aquellas sociedades que pueden acogerse al beneficio tributario y aquellas que no reúnen el requisito de tener la misma actividad económica.

Los representantes del Ministerio de Hacienda y Crédito Público sostienen que el enunciado normativo demandado es ajustado a la Constitución pues persigue fines constitucionalmente

legítimos, además de ser razonable y proporcionado. Mientras otro de los intervinientes –el Instituto Colombiano de Derecho Tributario- y la Vista Fiscal se pronuncian a favor de la exequibilidad del inciso acusado, siempre y cuando se interprete de manera amplia los términos la misma actividad económica, que contiene la norma cuestionada.

La cuestión que se plantea es entonces si el inciso quinto del artículo 24 de la Ley 788 de 2004, modificadorio del artículo 147 del Estatuto Tributario, vulnera el derecho a la propiedad privada, las libertades económicas y los principios de igualdad y de equidad tributaria. No obstante, antes de resolver estos problemas es preciso aclarar la posible existencia de cosa juzgada constitucional sobre la disposición demandada.

2. La posible cosa juzgada constitucional sobre el inciso quinto del artículo 24 de la Ley 788 de 2002.

En la sentencia C-1114 de 2003 la Corte Constitucional se pronunció sobre el artículo 24 de la Ley 788 de 2004. En esa ocasión la razón de inconstitucionalidad invocada por el demandante consistía en que dicho enunciado normativo reproducía una disposición que previamente había sido declarada inconstitucional, a saber, el artículo 20 de la Ley 716 de 2001. En la sentencia en comento esta Corporación concluyó que el artículo 24 de la Ley 788 no reproducía el contenido normativo material del artículo 20 de la Ley 716 de 2001, y por lo tanto lo declaró exequible pero sólo por dicho cargo.

Entonces, si bien el artículo 24 de la Ley 788 de 2004 ya fue objeto de un pronunciamiento de exequibilidad, esta Corporación limitó los alcances de su decisión a la acusación relacionada con la reproducción de un contenido normativo previamente declarado inconstitucional, y por lo tanto se produjo el fenómeno de cosa juzgada relativa. Como los cargos que se formulan en esta oportunidad son por completo diferentes al analizado en la sentencia C-1114 de 2003, resulta procedente estudiar la constitucionalidad del enunciado normativo demandado .

Para tales efectos la Corte en primer lugar determinará si la disposición acusada consagra un beneficio tributario, luego reiterará la jurisprudencia constitucional en torno a la libertad de configuración del legislador en materia tributaria y finalmente analizará la pretendida infracción de los artículos 58, 333, 13, 95-9, 333 y 363 constitucionales.

### 3. La naturaleza jurídica de la compensación de pérdidas fiscales

Sostuvo en esa oportunidad la Corte Constitucional que los beneficios tributarios eran una:

[C]alificación genérica que según la doctrina especializada<sup>3</sup>, ha servido para comprender una multiplicidad de figuras heterogéneas, de diverso contenido y alcance, como son la exenciones, las deducciones de base, los regímenes contributivos sustitutivos, la suspensión temporal del recaudo, la concesión de incentivos tributarios y la devolución de impuestos. Pero debe considerarse, que no todo aquello que signifique negación de la tributación o tratamiento más favorable por comparación con el de otros contribuyentes constituye incentivo tributario, pues existen en la legislación tributaria una variedad de formas de reducir la carga impositiva o de excluir o exonerar a un determinado sujeto del deber de contribuir, que tan solo significan un reconocimiento a los mas elementales principios de tributación, y que sin ellas, el sistema tributario o un determinado impuesto, no podrían ser calificados a primera vista como justos, equitativos y progresivos; es decir, se trata de una forma de no hacer de un tributo una herramienta de castigo o un elemento de injusticia<sup>4</sup>.

No obstante, 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 preferenciar determinados sujetos o actividades, sino que simplemente pretenden no perjudicar o hacer efectivos los principios de justicia, equidad y progresividad. En consecuencia, a juicio de la Corte Constitucional “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”<sup>5</sup>.

Acogió, entonces, este Tribunal la distinción establecida por la doctrina fiscal entre beneficios tributarios y las así denominadas genéricamente minoraciones estructurales<sup>6</sup>, según la cual estas últimas si bien reducen la carga impositiva o excluyen o exonera a un determinado sujeto del deber de contribuir representan simplemente un reconocimiento de los principios de tributación, y sin ellas el sistema tributario o un determinado impuesto, no podrían ser calificados a primera vista como justos equitativos y progresivos. En otras palabras, aquellas previsiones legales que solamente pretenden reconocer y hacer efectivos los más elementales principios de la tributación no constituyen verdaderos incentivos, sino

simplemente maneras o formas de no hacer de un tributo una herramienta de castigo o un elemento de injusticia.

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<sup>7</sup>.

Resulta entonces clara sus diferencias con los beneficios tributarios, los cuales, como bien ha señalado esta Corporación, tienen la “función de incentivar a fin de pretender influenciar el comportamiento de determinados sujetos y dirigirlos hacia ciertos objetivos deseados por el legislador”<sup>8</sup>.

Ahora bien, una vez hecha la anterior diferenciación encuentra esta Corporación que la compensación de pérdidas fiscales corresponde realmente a una minoración estructural y no a un beneficio tributario, pues su verdadero propósito no es incentivar o preferir a una determinado sujeto o actividad económica con fines extrafiscales, sino simplemente hacer efectivo el principio de equidad en el pago del impuesto a la renta, al permitirle a las sociedades compensar las pérdidas fiscales que han tenido en períodos anteriores. Es decir, su finalidad es “no perjudicar” a las sociedades afectadas por desempeños económicos negativos y permitirles compensar las eventuales pérdidas sufridas en atención a su real capacidad de pago.

Entonces, para determinar la constitucionalidad del inciso demandado no se aplicarán los criterios específicos señalados por esta Corporación en materia de beneficios tributarios<sup>9</sup>, sino que se aplicarán los test habitualmente empleados para evaluar la libertad de configuración del legislador en materia tributaria.

#### 4. La libertad de configuración del legislador en materia tributaria

De manera reiterada, la jurisprudencia constitucional ha reconocido la potestad impositiva del Estado, la cual ha sido confiada a los órganos de representación política, en especial el Congreso de la República, quien la ejerce “según la política tributaria que estime más adecuada para alcanzar los fines del Estado”<sup>10</sup>. En tal sentido, 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<sup>11</sup>; es decir, dispone de amplias facultades para elegir los medios que estime más adecuados para la consecución de los fines de la política tributaria dentro de criterios de equidad, razonabilidad, proporcionalidad, igualdad y progresividad. De modo tal que “se presume que su decisión es constitucional y la carga de demostrar lo contrario recae sobre quien controvierta el ejercicio de su facultad impositiva”<sup>12</sup>. En otras palabras, en este campo suele acudir al criterio de inconstitucionalidad manifiesta, de manera tal que “[S]ólo 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”<sup>13</sup>.

De lo anterior se puede concluir que el legislador dispone de una amplia libertad de configuración en materia tributaria, dentro de los márgenes que establecen las propias disposiciones y postulados constitucionales<sup>14</sup>.

En el caso concreto el actor acusa el inciso quinto del artículo 147 del estatuto tributario (modificado por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002) de vulnerar el derecho a la propiedad privada, las libertades económicas y el derecho a la igualdad. Para resolver los cargos planteados en la demanda esta Corporación encuentra que la herramienta metodológica apropiada es realizar un juicio de proporcionalidad sobre la medida implementada por el legislador, test que permitirá a lo largo de sus diversas etapas determinar si el trato diferente establecido en la medida entre las sociedades que se dedican a una misma actividad económica y aquellas que no resulta proporcional y razonable, y si afecta derechos y libertades consagrados en el texto constitucional.

## 5. El examen del trato diferenciado demandado

En definitiva los cargos del demandado giran en torno a un problema de igualdad, pues todas las razones argüidas tienen como fuente originaria el supuesto trato discriminatorio establecido por el legislador respecto de la posibilidad de compensar las pérdidas fiscales entre aquellas empresas que se dedican a la misma actividad económica y las que no reúnen este requisito, dicho trato discriminatorio sería el que a su vez vulneraría el derecho a la propiedad privada y a las libertades económicas.

Entonces, en primer lugar habría que estudiar la finalidad del trato diferenciado, si éste es adecuado para la finalidad propuesta, si es necesario y finalmente ponderar la posible afectación que la medida impone a otros derechos y libertades constitucionales, como la propiedad privada y las libertades económicas.

Como antes se dijo, en materia tributaria el legislador tiene una amplia libertad de configuración, lo cual implica que sólo en el evento que la finalidad de la medida establecida o del trato diferente consagrado sea manifiestamente inconstitucional procedería declarar la disposición contraria al ordenamiento. En este caso concreto, como hacen notar la Vista Fiscal y distintos intervinientes, el propósito del legislador es evitar que la fusión y la escisión empresariales sean utilizadas para obtener ventajas tributarias, o visto desde otra perspectiva evitar que las sociedades evadieran sus compromisos tributarios al acudir a la fusión y la escisión empresariales. Dicha finalidad en ningún momento resulta contraria a los principios y valores establecidos en la Carta de 1991, sino que además es 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.

En cuanto al juicio de adecuación de la medida es claro que ésta resulta idónea para cumplir la finalidad propuesta, pues evita que la fusión y la escisión sean utilizadas con fines fiscales o tributarios. Al reducir la posibilidad de compensar las pérdidas fiscales a las empresas que se dediquen a la misma actividad económica, el legislador evita que se distorsionen o se utilicen con propósitos no neutrales los procesos de fusión y escisión empresariales.

La medida es igualmente necesaria, porque no existe una previsión menos lesiva de los derechos y libertades en juego que cumpla los mismos propósitos. En efecto, 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. Mientras que permitir la compensación de pérdidas fiscales en todos los casos de fusión y escisión sería igualmente contrario al deber de contribuir en condiciones de justicia y equidad pues alentaría el uso interesado de las figuras para evadir responsabilidades tributarias, lo cual resulta contrario, además, al principio de neutralidad que debe regir al legislador en materia tributaria.

Finalmente la medida realmente se revela poco gravosa para los restantes derechos e intereses en juego en ningún momento se prohíbe o se limita la posibilidad de las sociedades de fusionarse o escindirse, simplemente se establece que en ciertos casos –cuando no se dediquen a la misma actividad económica- las fusiones o escisiones no tendrán un concreto efecto tributario: la posibilidad de compensar pérdidas fiscales. Por lo tanto, en principio, supera la ponderación o juicio de proporcionalidad en sentido estricto, y en definitiva el trato diferenciado establecido por legislador entre las empresas que se dedican a la misma actividad económica y aquellas que se dedican a actividades económicas diferentes resulta proporcional y razonable.

Además si la ponderación se realiza en concreto frente a cada uno de los derechos que el acto señala como vulnerados se refuerza las anteriores consideraciones. Así, respecto de la presunta vulneración del derecho de propiedad cabe señalar que en ningún caso se impide a los propietarios disponer de sus bienes o realizar procesos de fusión o escisión con fines empresariales, pues si las sociedades se dedican a actividades económicas diferentes en ningún momento la pérdida de la posibilidad de compensar beneficios fiscales habría de entenderse como un obstáculo de tal naturaleza que impida cumplir dichos procesos de racionalización económica. Además, como bien señalan los intervinientes el actor parte de un supuesto errado al considerar que la compensación de las pérdidas fiscales es un derecho adquirido de las sociedades, cuando se trata de una mera expectativa que tendrá lugar cuando se cumplan los distintos requisitos señalados por el artículo 147 del Estatuto Tributario.

Tampoco resultan vulneradas la libre competencia y la libertad económica señaladas por el demandante. Respecto a estos cargos cabe precisar que el actor confunde motivos de inconveniencia con motivos de inconstitucionalidad, del hecho que la disposición acusada no convenga a ciertos conglomerados económicos o a determinadas sociedades no resulta afectaciones de las libertades consagradas en el artículo 333 de la Constitución.

Por otra parte cabe señalar que según reiterada jurisprudencia constitucional el Legislador tiene una amplia posibilidad de intervenir y regular la libertad económica siempre que existan “motivos adecuados y suficientes para limitar los procesos de creación y funcionamiento de las empresas”<sup>15</sup>.

La Corte ha sostenido en numerosas ocasiones que en materia de restricciones a la libertad económica no opera un control de constitucionalidad estricto, debido a que la Constitución consagra la dirección de la economía por el Estado:

“El juez constitucional deberá entonces respetar las razones de conveniencia invocadas por los órganos de representación política. La Corte considera que en esta materia se impone el criterio de inconstitucionalidad manifiesta, por lo cual, sólo si de manera directa la norma vulnera los derechos fundamentales, o viola claros mandatos constitucionales, o incurre en regulaciones manifiestamente irrazonables o desproporcionadas, deberá el juez declarar la inconstitucionalidad de la norma” <sup>16</sup>.

En consecuencia, si la ley que regula y limita una determinada actividad económica no vulnera la carta fundamental o establece regulaciones manifiestamente irrazonables debe ser considerada constitucional, por cuanto hay cláusulas constitucionales que autorizan la intervención estatal en la economía.

De conformidad con las consideraciones anteriores es claro que la medida que establece el enunciado demandado es proporcional y razonable, razones por las cuales no afecta las libertades económicas señaladas por el actor.

## VIII. DECISION

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 inciso 5º del artículo 24 de la Ley 788 de 2002.

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

JAIME ARAUJO RENTERIA

Presidente

CON ACLARACION DE VOTO

ALFREDO BELTRAN SIERRA

Magistrado

MANUEL JOSE CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CORDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

CLARA INES VARGAS HERNANDEZ

Magistrada

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ

Secretaria General

ACLARACION DE VOTO A LA SENTENCIA C - 540 DE 2005 DEL MAGISTRADO JAIME ARAUJO  
RENTERIA

Referencia: expediente D-5436

Demanda de inconstitucionalidad contra el inciso 5º del artículo 147 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el inciso 5º 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:

Dr. HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO

Con el acostumbrado respeto por las decisiones mayoritarias de esta Corporación, me permito aclarar mi voto a esta sentencia en relación con el tipo de examen que se hace en la parte motiva y la intensidad de control constitucional aplicada para justificar la medida tributaria adoptada en este caso por el legislador.

Se sostiene en la sentencia que nos ocupa, que en materia de restricciones a la libertad económica no opera un control de constitucionalidad estricto, por cuanto la Constitución consagra la dirección de la economía por parte del Estado. Al respecto, reitero mi posición sostenida en anteriores oportunidades,<sup>17</sup> en relación con mi discrepancia frente a la tesis que sostiene la existencia de diferentes grados de control de constitucionalidad, por cuanto sostengo, que lo que la Constitución ordena es la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución en su totalidad, de conformidad con el artículo 241 Superior.

En razón a lo expuesto, aclaro mi voto a esta decisión.

Fecha ut supra,

JAIME ARAÚJO RENTERÍA

Magistrado

1 Disposición declarada inconstitucional en la sentencia C-886 de 2002 por violación del principio de unidad de materia.

2 Sentencia C-989 de 2004 f. j. 4.

3 Ver especialmente Gian Antonio Micheli, Curso de derecho tributario, Torino, 1984; Gaspare Falsitta, Manual de derecho tributario, Padova, 1999 y Salvatore La Rosa, “Los beneficios tributarios”, Tratado de Derecho Tributario, Bogotá, 2001.

4 Ibidem.

5 Sentencia C\_989 de 2004 f. j. 4.

7 Ibídem, p. 67.

8 Sentencia C-989 de 2004 f. j. 4

9 Sobre tales criterios puede consultarse la sentencia C-989 de 2004.

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

11 Sentencias C- 335 de 1994 y C-709 de 1999, M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

12 Sentencia C- 341 de 1998, M.P. José Gregorio Hernández Galindo, reiterada en las sentencias C- 261 de 2002, M.P. Clara Inés Vargas Hernández; ver también sentencias C- 1074 de 2002 y 776 de 2003, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa, y otras como las siguientes: 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.

13 Sentencia C-183 de 1998 f. j. 5.

14 Sentencia C-989 de 2004, f. j. 4.

15 Sentencia T-291/94.

16 Sentencia C-265/94, en el mismo sentido ver la sentencia C-445/95.

17 Ver por ejemplo Salvamento de Voto a la Sentencia C-422 del 2005 M.P.: Jaime Araújo Rentería.