

D-12626  
OK.



WOL 9/29/19

Señores  
**HONORABLES MAGISTRADOS**  
**CORTE CONSTITUCIONAL DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA**  
E. S. D.

**Ref. Acción Pública de Inconstitucionalidad contra el Numeral 5° (parcial) del artículo 290 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016.**

**MARÍA FERNANDA RUBIO MARROQUÍN**, ciudadana colombiana, mayor de edad, identificada con la Cédula de Ciudadanía No. 1.010.173.644 de Bogotá D.C., obrando en nombre propio, domiciliada en la ciudad de Bogotá D.C., respetuosamente me dirijo a ustedes en uso del derecho consagrado en el numeral 6° del artículo 40 de la Constitución Política de 1991, con el fin de interponer acción pública de inconstitucionalidad contra el numeral 5° (parcial) del artículo 290 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016, a efectos de que sea declarado inexecutable parcialmente por contrariar el numeral 5° del artículo 95, y los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, como se sustenta a continuación:

**1. NORMA DEMANDADA**

Se demandan los apartes subrayados del numeral 5° (parcial) del artículo 290 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016.

“

*DECRETO 624 DE 1989*

*(Marzo 30)*

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

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

(...)

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

$$VPF_{2017} = \frac{(PF_{IRC} * TRyC) + (PF_{CREE} * (TCREE))}{TRyC_{2017}}$$

Donde:

*VPF\_2017* Corresponde al valor de las pérdidas fiscales susceptibles de ser compensadas a partir del año gravable 2017.

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

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

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

*TCREE* Corresponde a la tarifa aplicable al contribuyente por concepto del impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) aplicable a 31 de diciembre de 2016, sin incluir la sobretasa. *TRyC2017* Corresponde a la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios para el año 2017 sin incluir la sobretasa.

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

## 2. PETICIONES

## 2.1. PETICIÓN PRINCIPAL

Solicito a la Honorable Corte Constitucional que declare la inconstitucionalidad de los apartes subrayados.

## 2.2. PETICIÓN SUBSIDIARIA

En el caso de que la Honorable Corporación no encontrara razones para declarar la inexecutable de los apartes subrayados, objeto de la presente demanda, solicito que, de manera subsidiaria, se declare su executable condicionada, bajo el siguiente entendido:

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

En relación con las pérdidas fiscales correspondientes al Impuesto sobre la Renta y Complementarios, determinadas en los períodos gravables 2007 a 2012, no computan como parte del valor de la variable PF-IRC de la fórmula de transición y las mismas podrán ser compensadas por los contribuyentes de acuerdo con las reglas vigentes en el año gravable de su determinación.

- El inciso final de la norma deberá interpretarse bajo el entendido de que los contribuyentes no podrán reajustar las pérdidas fiscales determinadas a partir del período gravable siguiente a la vigencia de la Ley 1819 de 2016, es decir del año gravable 2017, y no sobre las pérdidas fiscales determinadas con anterioridad a la misma.

## 2.3. PETICIÓN SUBSIDIARIA RESPECTO DEL APARTE DEMANDADO VARIABLE PF-IRC (PÉRDIDAS FISCALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS) DE LA FÓRMULA DE LAS "PÉRDIDAS FISCALES" DEL RÉGIMEN DE TRANSICIÓN ESTABLECIDA EN EL NUMERAL 5 DEL ARTÍCULO 290 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO, ADICIONADO POR EL ARTÍCULO 123 DE LA LEY 1819 DE 2016

En el caso de que la Honorable Corporación no encontrara razones para declarar la inexecutable del aparte demandado "variable PF-IRC" (Pérdidas Fiscales del Impuesto sobre la renta y complementarios) de la fórmula de las "Pérdidas Fiscales" del régimen de transición establecida en el numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016 solicito que, de



manera subsidiaria, se profiera una sentencia integradora en el sentido de declarar su exequibilidad pero dándole el siguiente alcance a la norma: Declarar EXEQUIBLE la "variable PF-IRC" (Pérdidas Fiscales del Impuesto sobre la renta y complementarios) de la fórmula de las "Pérdidas Fiscales" del régimen de transición establecida en el numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016 siempre y cuando se entienda que en la misma sólo debe incluirse el valor de las pérdidas fiscales determinadas por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta y Complementarios correspondientes a los períodos gravables comprendidos entre los años 2013 a 2016

### 3. NORMAS CONSTITUCIONALES VULNERADAS

Los apartes demandados vulneran el numeral 9° del artículo 95, el inciso final del artículo 338 y el artículo 363 de la Constitución Política de 1991, normas que se transcriben a continuación:

- **Artículo 95**

*"La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades.*

*Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes.*

(...)

**9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad"** (Resaltado fuera de texto.)

- **Artículo 338**

*"En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.*

*La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o*



*participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.*

***Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo” (Resaltado fuera de texto.)***

- **Artículo 363**

*“El sistema tributario se funda en los principios de **equidad**, eficiencia y progresividad.*

***Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad” (Resaltado fuera de texto.)***

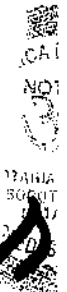
#### **4. FUNDAMENTOS LEGALES QUE DAN CUENTA DE LA VULNERACIÓN CONSTITUCIONAL – CARGOS DE INCONSTITUCIONALIDAD**

##### **4.1. Cuestión preliminar – Antecedentes y Desarrollo normativo de pérdidas fiscales en impuestos que gravan la renta**

Previo a desarrollar los cargos de violación constitucional, y para lograr un mejor entendimiento de los mismos, es menester suministrar a la Honorable Corte Constitucional la naturaleza, los antecedentes normativos y el contexto de los apartes demandado del numeral (parcial) que se demanda.

##### **4.1.1. Naturaleza de las pérdidas fiscales**

Las pérdidas fiscales corresponden a una minoración estructural, tal como lo ha reconocido la Honorable Corte Constitucional, en la Sentencia hito C-540 del 24 de mayo de 2005, en la cual se precisó que las normas fiscales que tienen como propósito disminuir la carga tributaria de los contribuyentes pueden ser calificadas como beneficios tributarios o minoraciones estructurales, de acuerdo con la finalidad que se persiga. En efecto, los beneficios tributarios pretenden estimular, incentivar o beneficiar determinados sujetos o actividades económicas; mientras que las minoraciones estructurales tienen por objeto materializar la aplicación de los principios de justicia, equidad y progresividad, pues buscan que los contribuyentes asuman la respectiva carga tributaria atendiendo a su real capacidad contributiva.



En la sentencia indicada, indicó el Alto Tribunal que:

- (i) *acogió la distinción establecida por la doctrina fiscal entre beneficios tributarios y las así denominadas genéricamente minoraciones estructurales, según la cual estas últimas si bien reducen la carga impositiva* [como en el caso de las pérdidas]
- (ii) *dichas minoraciones estructurales "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".*
- (iii) *las minoraciones estructurales "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".*
- (iv) *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".*
- (v) *la finalidad de las minoraciones estructurales "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".*

Lo anterior muestra que las minoraciones estructurales tienen como finalidad coadyuvar en la definición y limitación del tributo, para que no se vean afectados los principios de justicia, equidad, progresividad y capacidad económica, pues permiten que se realice una cuantificación real de la base gravable para determinar cuál es la carga impositiva material que debe asumir cada contribuyente.

**En últimas, las minoraciones estructurales y dentro de estas, las pérdidas fiscales, son un claro reconocimiento y desarrollo de los principios de justicia, equidad, progresividad y capacidad contributiva.**



En lo que toca con la naturaleza de la compensación o amortización de las pérdidas fiscales, se evidencia que tal mecanismo permite disminuir la carga fiscal de los contribuyentes, pero tal disminución no se configura con el propósito de incentivar determinados sujetos o actividades económicas, sino que surge como reconocimiento al contribuyente que ha reportado desempeños económicos negativos de compensar tales pérdidas fiscales con la renta líquida obtenida en períodos gravables posteriores, lo cual constituye un reconocimiento a los principios constitucionales que rigen el sistema tributario<sup>1</sup>, pues dentro del sistema tributario se reconoce que el ejercicio de la actividad económica de un contribuyente debe analizarse a lo largo de los años para determinar cuál es su verdadera capacidad contributiva, de modo que a los contribuyentes se les permite enjugar sus resultados económicos negativos con los resultados positivos que se perciben en años gravables posteriores, lo cual permite que se disminuya el monto de la base gravable sobre el cual se calcula el impuesto sobre la renta, de manera que no se tiene en cuenta únicamente los resultados obtenidos entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de cada año, sino que el cálculo del tributo tiene en consideración otros elementos temporales para determinar la verdadera capacidad económica de cada contribuyente, lo cual permite afirmar que **es incuestionable que la compensación de las pérdidas fiscales constituye una minoración estructural.**

Como lo indicó la Corte, la figura de la compensación de pérdidas fiscales no constituye un beneficio tributario que otorga el Legislador a los contribuyentes, sino que se trata de una típica minoración estructural que opera para la adecuada determinación del Impuesto sobre la Renta y Complementarios, no solo acudiendo a las operaciones del período, sino que con una adecuada visión de la salvaguarda del principio de equidad tributaria, se busca no perjudicar a las sociedades afectadas por desempeños económicos negativos durante períodos superiores a un año, por lo cual se permiten la compensación de las pérdidas fiscales, para establecer cuál es su verdadera capacidad de pago, de modo que los contribuyentes no asuman cargas tributarias más allá de sus posibilidades económicas.

#### **4.1.2. Antecedentes de las pérdidas fiscales en el Impuesto sobre la renta y complementarios**

Nos centraremos en primer lugar, en el tradicional impuesto sobre la renta existente en nuestro ordenamiento jurídico tributario desde hace más de 2 décadas y compilado en el Decreto 624 de 1989 conocido como Estatuto Tributario.

Pues bien, en términos generales, desde su génesis hasta el día de hoy, el referido impuesto grava los ingresos que tengan la vocación de incrementar el patrimonio líquido de los contribuyentes y se calcula aplicando la tarifa del impuesto que fije la ley sobre la renta líquida que obtenga el contribuyente. Dicha renta líquida debe ser

<sup>1</sup> Ibidem.



determinada restando de los ingresos percibidos en un determinado año gravable, los costos y gastos incurridos en ese mismo año gravable<sup>2</sup>.

Adicionalmente, por expresa disposición legal, para la determinación del referido impuesto a cargo de una sociedad en un determinado año, la norma tributaria le permite restar hasta concurrencia de la renta líquida (ingresos menos costos y deducciones) obtenida en ese período, las pérdidas fiscales determinadas en años anteriores<sup>3</sup>.

Al día de hoy es pacífica la definición que se le atribuye a dicho concepto, la cual se puede resumir en lo siguiente: las pérdidas fiscales *"son las que resultan en el período gravable de los mayores costos y gastos de la actividad productora de renta, frente a los ingresos percibidos en la misma"*<sup>4</sup>. De manera que cuando en un determinado año, el contribuyente incurrió en mayores costos y gastos a los ingresos que obtuvo en ese mismo año, es de concluir que su resultado fue negativo, no rentable, (tuvo pérdidas fiscales<sup>5</sup>) y que por ende por ese año, no pagaría impuesto (al menos por el sistema ordinario de determinación de la renta).

Por reconocimiento expreso del E.T., esas pérdidas fiscales determinadas por ese contribuyente en un año gravable pueden compensarse o amortizarse con las rentas líquidas (ingresos menos costos y gastos) que obtenga ese contribuyente en años posteriores a aquel año en el que obtuvo las pérdidas fiscales, reconociendo de esa manera el desempeño económico de la sociedad y dándole la oportunidad de recuperarse en años posteriores al año en el que registró pérdidas fiscales en su operación. En efecto, el hecho de que en un año gravable la sociedad obtenga utilidad no significa que inmediatamente sea rentable, máxime si se tiene en cuenta que en años anteriores arrojó pérdidas en su resultado.

El original artículo 147 del E.T.<sup>6</sup> establecía que para la compensación explicada, la sociedad debía tomar las pérdidas fiscales ajustadas por inflación y que la compensación de las mismas podía efectuarse con las rentas que la sociedad obtuviera dentro de los cinco (5) períodos gravables siguientes.

<sup>2</sup> Artículo 26 del E.T.

<sup>3</sup> Artículo 147 del E.T.

<sup>4</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Rad No. 16878 Sentencia de fecha 30 de septiembre de 2010, Consejero Ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

<sup>5</sup> *Ibid* "Las pérdidas deducibles no constituyen gastos que impliquen una erogación efectiva de recursos, necesaria para la producción de la renta, sino un factor que de manera indirecta incide en la rentabilidad líquida que constituye la base para la determinación del impuesto."

<sup>6</sup> 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 trasladables a los socios. Parágrafo. A partir del año gravable de 1992, los contribuyentes a quienes se les aplica el Título V de este Libro, tomarán como deducción dichas pérdidas ajustadas por inflación de conformidad con lo dispuesto en dicho Título.





Mediante el artículo 24 de la Ley 788 de 2002, se modificó el artículo 147 del E.T.<sup>7</sup> excepto en lo concerniente a que las sociedades pueden compensar sus pérdidas fiscales ajustadas por inflación. La modificación estableció entre otros, que las pérdidas reajustadas podrían compensarse con rentas líquidas que la sociedad obtuviere dentro de los ocho (8) periodos gravables siguientes.

No sobra indicar que por tratarse de modificaciones a la determinación de la base de un impuesto de periodo<sup>8</sup>, en aplicación del último inciso del artículo 338 de la Constitución Política<sup>9</sup>, las mismas sólo aplicaban a partir del periodo gravable que comenzaba después de iniciar la vigencia de la Ley; en otros términos, la extensión del término de compensación a ocho (8) años, sólo aplicaba para pérdidas fiscales generadas a partir del año gravable 2003.

Así, las pérdidas fiscales generadas en vigencia de la ley (esto es, a partir del año gravable 2003) podían ser compensadas hasta el año gravable 2011.

Posteriormente, mediante el artículo 5° de la Ley 1111 de 2006, el artículo 147 del E.T.<sup>10</sup> fue modificado, excepto en lo concerniente a que las sociedades pueden compensar las pérdidas fiscales reajustadas fiscalmente. La modificación estableció entre otros, que las pérdidas reajustadas podrían compensarse con rentas líquidas

---

7 Artículo 24. Compensación de pérdidas fiscales de sociedades. Modifícase el artículo 147 del Estatuto Tributario el cual queda así:

"Artículo 147. Compensación de pérdidas fiscales de sociedades. Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales ajustadas por inflación, determinadas a partir del año gravable 2003, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren dentro de los ocho (8) periodos 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 (...)"

8 El impuesto sobre la renta abarca un término que va desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre del año gravable

9 Artículo 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que los proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

10 Artículo 5°. Modifícanse los incisos primero y sexto del artículo 147 del Estatuto Tributario, los cuales quedan así:

"Artículo 147. Compensación de pérdidas fiscales de sociedades. Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales reajustadas fiscalmente, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren en los periodos gravables siguientes sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. Las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a los socios. (...)"



que la sociedad obtuviere en los periodos gravables siguientes, en otros términos, la norma eliminó la limitación en el tiempo para compensar las pérdidas fiscales.

Ha de indicarse que a partir de la Ley 1111 de 2006, las pérdidas no eran ajustadas según la inflación sino con base en un porcentaje determinado por el Gobierno Nacional.

Tampoco sobra indicar en este punto que por tratarse de modificaciones a la determinación de la base de un impuesto de periodo, en aplicación del último inciso del artículo 338 de la Constitución Política, las mismas sólo aplicaban a partir del periodo gravable que comenzaba después de iniciar la vigencia de la Ley.

En otros términos, la eliminación del término de compensación, sólo aplicaba para las pérdidas fiscales generadas a partir del año gravable 2007, las cuales por ende, podían ser compensadas por la sociedad con sus rentas líquidas obtenidas en los periodos gravables siguientes, **sin límite de tiempo** hasta que se agote su saldo, por lo que podría ocurrir que al día de hoy (año 2018), existan sociedades que aún tengan saldos de pérdidas fiscales pendientes de compensar y/o estén compensando pérdidas fiscales generadas a partir del año gravable 2007.

Así pues, las sociedades reajustaban sus pérdidas fiscales anualmente, reconociendo de esa manera la pérdida adquisitiva del dinero y compensándolas en el término fijado por la ley en cuya vigencia se generaron. Claramente, si las sociedades compensaban una parte de sus pérdidas, lo único que sería objeto del reajuste sería el saldo que les quedaba como pérdida fiscal pendiente de compensar.

En efecto, por el paso del tiempo y por el impacto de la inflación, el poder adquisitivo de un determinado monto de dinero en un año no era el mismo si se comparaba con el poder adquisitivo del mismo monto de dinero en el año siguiente, circunstancia plenamente aplicable a las pérdidas fiscales de una sociedad, lo cual fue reconocido por el E.T.

Con miras a lograr un correcto entendimiento del contexto que sirve de base para la sustentación de los cargos de la demanda, a continuación se suministra un ejemplo numérico de una pérdida fiscal determinada en el año gravable 2007 (generada en vigencia de la Ley 1111 de 2006) que se reajusta a lo largo del tiempo para ver el impacto de la inflación en la misma:

Año	Valor que se reajusta	Valor ajustado con el factor que define al Gobierno Nacional
2007 (año en que se genera la pérdida fiscal)	1.000	
2008 (factor: 7.75%)		1.078
2009 (factor: 3.33%)	1.078	1.113

2010 (factor: 2.35%)	1.113	1.140
2011 (factor: 3.65%)	1.140	1.181
2012 (factor: 3.04%)	1.181	1.217
2013 (factor: 2.40%)	1.217	1.246
2014 (factor: 2.89%)	1.246	1.282
2015 (factor: 5.21%)	1.282	1.349
2016 (factor: 7.08%)	1.349	1.445
<b>DIFERENCIA ENTRE EL VALOR DE LA PÉRDIDA INICIAL Y LA REAJUSTADA</b>	<b>349</b>	

Ahora bien, dado que las pérdidas fiscales están reconocidas para que la sociedad las compense o amortice, a continuación se suministra un ejemplo partiendo de la base de que sólo se generó pérdida fiscal de \$1.000 en el año 2007 y que anualmente la sociedad sólo compensa una parte (sin límite pues las pérdidas generadas en el año 2007 pueden ser compensadas de manera indefinida hasta que se agoten), la misma tendría el siguiente tratamiento.

Años	Valor de la pérdida	Valor de la pérdida con Ley 1111 de 2006 (reajuste con factor fijado por el Gobierno Nacional)	Valor de la pérdida que va a compensar	Saldo por compensar y que se reajusta
2007 (año en que se generó la pérdida)	1.000			
2008 (factor: 7.75%)		1.078 (1.000 ajustado por el factor)	100	978
2009 (factor: 3.33%)		1.010 (978 ajustado por el factor)	100	910
2010 (factor: 2.35%)		931 (910 ajustado por el factor)	100	831
2011 (factor: 3.65%)		862 (831 ajustado por el factor)	100	762
2012 (factor: 3.04%)		785 (762 ajustado por el factor)	100	685
2013 (factor: 2.40%)		701 (685 ajustado por el factor)	100	601
2014 (factor: 2.89%)		619 (601 ajustado por el factor)	100	519
2015 (factor: 5.21%)		546 (519 ajustado por el factor)	100	446
2016 (factor: 7.08%)		477 (446 ajustado por el factor)	100	377

Finalmente, el artículo 88 de la Ley 1819 de 2016, al que haremos referencia en las líneas siguientes, modificó el artículo 147 del E.T. eliminando la referencia al reajuste de las pérdidas fiscales y limitó el tiempo de compensación de las mismas a doce (12) años siguientes al año en el que se generaron.

#### 4.1.3. Antecedentes de las pérdidas fiscales en el Impuesto sobre la renta para la equidad CREE

Con ocasión de la Ley 1607 de 2012 (artículo 20 y ss), se creó a partir del 1° de enero de 2013, el impuesto sobre la renta para la equidad CREE, cuyo hecho generador era el mismo que el del impuesto sobre la renta, este es, la obtención de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio de los contribuyentes.



De manera que desde el 1° de enero del año gravable 2013 a las personas jurídicas les fueron gravados sus ingresos de manera concurrente con dos impuestos, tanto con el impuesto sobre la renta como con el Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE\_.

Para efectos de su determinación, el CREE contaba con una estructura similar a la del tradicional impuesto sobre la renta.

Si bien el CREE nació sin hacer referencia a la posibilidad de compensar pérdidas fiscales, y en tal sentido, debido a la omisión legislativa encontrada por la Honorable Corte Constitucional, mediante Sentencia C-291 de 2015, la Honorable Corte declaró **EXEQUIBLE** el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 **"EN EL ENTENDIDO de que las pérdidas fiscales en que incurran los contribuyentes del Impuesto Sobre la renta para la Equidad (CREE) podrán compensarse en este tributo, de conformidad con lo establecido en el artículo 147 del Estatuto Tributario Nacional"**.

La inclusión del artículo 147 del E.T. en la determinación del CREE fue posteriormente reconocida legalmente mediante el artículo 13 de la Ley 1739 de 2014<sup>11</sup>.

De manera que las sociedades contribuyentes estaban autorizados para reajustar sus pérdidas fiscales, con miras a compensarlas tanto para el impuesto sobre la renta como para el CREE, con las rentas líquidas obtenidas en años posteriores.

Por supuesto, no hablamos de la posibilidad de compensar en el CREE las pérdidas fiscales surgidas con anterioridad a su existencia (originadas antes del año 2012, las cuales sólo son compensables en el impuesto sobre la renta), sino las originadas con posterioridad a su incorporación al ordenamiento jurídico (a partir del año gravable 2013).

Debe advertirse que las pérdidas fiscales originadas a partir del año gravable 2013 eran compensables tanto para el impuesto sobre la renta como para el CREE.



#### 4.1.4. Ley 1819 de 2016

Con ocasión de la expedición de la Ley 1819 de 2016, el sistema tributario colombiano sufrió modificaciones sustanciales, entre las cuales destacamos la eliminación del Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE con la consecuente

<sup>11</sup> Artículo 13 Adiciónese el artículo 22-2 a la Ley 1607 de 2012 el cual quedará así:  
"Artículo 22-2. Compensación de Pérdidas Fiscales. Las pérdidas fiscales en que incurran los contribuyentes del Impuesto Sobre la renta para la Equidad (CREE) a partir del año gravable 2015, podrán compensarse en este impuesto de conformidad con lo establecido en el artículo 147 del Estatuto Tributario Nacional".

reunificación del Impuesto sobre la Renta y la modificación de las reglas de compensación de las pérdidas fiscales, cuyo reajuste fue eliminado y cuyo término de compensación pasó de ser ilimitado a ser limitado a un término de doce (12) años.

Por tratarse de una norma que afecta impuestos de período, en aplicación del último inciso del artículo 338 de la Constitución Política, las modificaciones a que hacemos referencia en el inciso anterior, son aplicables a partir del año gravable 2017, esto es, el CREE se eliminó a partir del año gravable 2017 y las pérdidas fiscales que se generen a partir del año gravable 2017, no podrán ser reajustadas y deberán compensarse en un término máximo de doce (12) años.

Ahora bien, por la eliminación del CREE, en la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016 se indicó que *"En consideración a la reunificación del impuesto sobre la renta y complementarios y el impuesto sobre la renta para la equidad – CREE que se propone, es necesario definir unas reglas claras de transición respecto de las pérdidas fiscales, (...) que se originaron en ambos impuestos, las cuales pueden no coincidir.*

*"En este orden de ideas, como se verá en la explicación del articulado, la propuesta respecto de las pérdidas fiscales (...) en el caso del CREE, lo que se busca es que al llevar estos conceptos al impuesto sobre la renta y complementarios, **estos conserven el ahorro fiscal que habrían generado en caso de que los impuestos se hubieran mantenido separados.** En estos casos, se proponen unas fórmulas que logran este efecto."*<sup>12</sup>.

Nótese que el Gobierno Nacional reconoció: (i) la existencia de pérdidas fiscales para el impuesto sobre la renta y para el CREE hasta ese momento, (ii) la necesidad de conservar el ahorro fiscal de los contribuyentes generado por las pérdidas fiscales tanto para el impuesto sobre la renta como para el CREE y (iii) el reconocimiento de que las pérdidas fiscales generadas en uno y en otro impuesto no se perderían como consecuencia de la reunificación del impuesto.

Resultaba necesario reconocer dicha situación a través de la consagración de un régimen de transición puesto que, como se explicó al momento de resumir el tratamiento de las pérdidas fiscales en el CREE, las pérdidas fiscales generadas a partir del año gravable 2013, podían compensarse tanto para el impuesto sobre la renta como para el CREE.

<sup>12</sup> Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Exposición de motivos del Proyecto de Ley "Por medio del cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones" Página 63.

Para el efecto, en lo tocante con las pérdidas fiscales, en el texto radicado por el Gobierno Nacional ante el Congreso de la República para dar inicio al trámite legislativo aprobatorio de la reforma tributaria estructural, se propuso el artículo 121 mediante el cual se adicionaría el artículo 290 al E.T. con el siguiente texto:

**“ARTÍCULO 290. RÉGIMEN DE TRANSICIÓN.** Las siguientes son las reglas para el régimen de transición por la aplicación de lo previsto en la Parte II de esta ley:

(...)

5. **Pérdidas Fiscales.** El valor de las pérdidas fiscales generadas antes de 2017 en el impuesto sobre la renta y complementarios y/o en el impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, serán compensadas teniendo en cuenta la siguiente fórmula.

$$VPF_{2017} = \frac{(PF_{IRC} * TRYC) + (PF_{CREE} * (TCREE))}{TRYC_{2017}}$$

Donde:

$VPF_{2017}$  Corresponde al valor de las pérdidas fiscales susceptibles de ser compensadas a partir del año gravable 2017.

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

$TRYC$  Corresponde a la tarifa aplicable al contribuyente por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable a 31 de diciembre de 2016.

$PF_{CREE}$  Corresponde al valor de las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 por concepto del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE y que no hayan sido objeto de compensación.

$TCREE$  Corresponde a la tarifa aplicable al contribuyente por concepto del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE aplicable a 31 de diciembre de 2016, sin incluir la sobretasa

$TRYC_{2017}$  Corresponde a la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios para el año 2017 sin incluir la sobretasa.



*Las pérdidas fiscales determinadas en este numeral deberán ser compensadas dentro del periodo establecido en el artículo 147 del estatuto tributario.*<sup>13</sup>

No obstante, el proyecto de ley de la ponencia mayoritaria publicada en la Gaceta 1088 y 1090 del 5 de diciembre de 2016, si bien dejó el texto propuesto por el Gobierno Nacional, incluyó una frase en el último inciso de la norma, quedando su texto así:

*Las pérdidas fiscales determinadas en este numeral deberán ser compensadas dentro del periodo establecido en el artículo 147 del estatuto tributario, **ni serán reajustadas fiscalmente.***<sup>14</sup>

El texto del artículo 121 (incluyendo el aparte incluido y publicado en las Gacetas 1088 y 1090 de 2016) que adicionó el artículo 290 al E.T. fue aprobado mediante Ley de la República (1819 de 2016).

Ha de notar la Honorable Corte que en la variable de la fórmula aprobada, "PF<sub>IRC</sub>" se incluyeron las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 **por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios y que no hayan sido objeto de compensación**, esto es la totalidad de las pérdidas fiscales generadas antes del año 2016, inclusive aquellas pérdidas fiscales generadas en la determinación del impuesto sobre la renta a partir del año gravable 2007 y hasta el año gravable 2012 (las cuales se recuerda, podían ser reajustadas fiscalmente y compensadas sin límite de tiempo).

También habrá de notar la Honorable Corte que el último inciso del numeral 5° del artículo 290 del E.T. (adicionado por el artículo 121 de la Ley 1819 de 2016) indica que las pérdidas fiscales determinadas mediante la aplicación de la fórmula (la cual incluye las pérdidas generadas para el impuesto sobre la renta a partir del año gravable 2007 y hasta el año gravable 2012, las cuales podían ser reajustadas fiscalmente y compensadas sin límite de tiempo) no serán reajustadas fiscalmente.

#### 4.2. **Cargos de inconstitucionalidad del aparte-variable PFIRC incluida en la fórmula del numeral 5 del artículo 290 del E.T., adicionado por el artículo 121 de la Ley 1819 de 2016 (parcialmente demandado)**

Los cargos que se desarrollarán en los numerales 4.2.2., 4.2.3. y 4.2.4. encuentran su sustento en tres principios constitucionales a saber: legalidad, irretroactividad de las normas tributarias y seguridad jurídica y se encaminan a sustentar la

<sup>13</sup> Pgs 73 y 74 del texto radicado ante la Cámara de Representantes

<sup>14</sup> Pag 81 de la Gaceta 1088 de 2016 y pag 81 de la Gaceta 1090 de 2016.



inexequibilidad de la norma demandada o su interpretación condicionada “en el sentido de”.

#### 4.2.1. Aproximación conceptual y jurisprudencial de los principios de legalidad, irretroactividad y seguridad jurídica

Los mentados principios, a pesar de ya encontrarse claramente diferenciados por la Honorable Corte Constitucional como lo veremos a continuación, encuentran su raíz en el principio de legalidad como también lo veremos a continuación, de allí que para el desarrollo de los tres cargos de inconstitucionalidad de la variable **PF<sub>IRC</sub>**, los cuales se desarrollarán en los subcapítulos siguientes, debamos hacer una sólo aproximación teórica de los principios indicados. Esto con miras a evitar ser reiterativos en temas tan decantados como estos.

La prohibición de aplicar normas tributarias de manera retroactiva está consagrada tanto en el artículo 338 como en el artículo 363 de la Constitución Política, tal como se transcribe a como se transcriben a continuación:

*“ARTÍCULO 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.*

*La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.*

**Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo** (Negrillas y subrayas fuera del texto original)

*“ARTÍCULO 363. El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.*

**Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad** (Negrillas y subrayas fuera del texto original)





Las normas en comento han sido objeto de extenso análisis por parte de la Honorable Corte Constitucional, de cuyas conclusiones resaltamos lo siguiente:

***“La irretroactividad de las normas jurídicas tributarias se respalda tradicionalmente en el concepto de seguridad jurídica, de manera que la norma impositiva tenga un carácter previo a la producción de los hechos que regula, con el fin de que su alcance pueda ser conocido por los destinatarios de la norma y por los eventuales realizadores de los hechos generadores del gravamen, evitando de esta manera que los sujetos pasivos de la obligación tributaria y, aún los beneficiarios del gravamen, puedan ser tomados por sorpresa, lo que a su turno garantiza la realización del principio de legalidad, a partir del cual se amparan los hechos causados y consolidados bajo el imperio de una norma jurídica”.***<sup>15</sup>

***“La irretroactividad de la ley tributaria pretende en esencia salvaguardar el principio de seguridad jurídica. En efecto, el hecho de que la norma tributaria tenga como característica el ser antecedente a la producción de las consecuencias normativas que establece, garantiza que el beneficiario o destinatario de la disposición la conozca, impide que el receptor o receptores de la norma tributaria sean sorprendidos con el gravamen y salvaguarda el principio constitucional de legalidad”.***<sup>16</sup>

Ha de indicarse que la primacía de la Constitucional Política en un Estado Social de Derecho<sup>17</sup>, acompañada del reconocimiento que en innumerables sentencias ha efectuado la propia Corte Constitucional, implica que si bien el legislador cuenta con una amplísima libertad de configuración legislativa, en dicha actuación debe atender los principios constitucionales sobre los cuales descansa el ordenamiento jurídico colombiano y para el caso que nos ocupa, el tributario, ejemplo de los cuales son los de legalidad, de irretroactividad y de seguridad jurídica aludidos en líneas anteriores.

Respecto de la aplicación de las normas en el ámbito tributario, la Honorable Corporación ha mantenido su posición, señalando que la prohibición del principio de irretroactividad de las normas tributarias pretende otorgarle a los contribuyentes mínimas garantías de seguridad jurídica en torno a los efectos fiscales de los hechos, actos o situaciones económicas. Ahora bien, se entiende que una norma tiene efectos retroactivos *“cuando crea un gravamen, lo suprime o modifica alguno de los elementos del hecho generador y busca incidir sobre hechos o situaciones*

<sup>15</sup> Corte Constitucional de Colombia, Sentencia de Constitucionalidad C – 635 del 1 de julio de 2009.  
Magistrado Ponente: Juan Carlos Henao Pérez. Expediente: D-7645.

<sup>16</sup> Corte Constitucional de Colombia, Sentencia de Constitucionalidad C – 635 del 24 de agosto de 2011.  
Magistrado Ponente: Jorge Iván Palacio Palacio. Expediente: D-8391.

<sup>17</sup> Artículo 4 de la Constitución Política.

ya ocurridos o configurados con anterioridad al momento en que la ley entra en vigencia”<sup>18</sup>. Así mismo, es plausible señalar que se presenta una aplicación retroactiva de la norma cuando “la ley modifica cualquiera de los demás elementos que delimitan la obligación tributaria “y pretende incidir sobre hecho o situaciones configurados antes de la fecha de su entrada en vigor”<sup>19</sup>. En ese sentido, la Corporación ha señalado que la irretroactividad, en síntesis, consiste en “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”. En otras palabras, significa que “la ley que impone un impuesto no puede aplicarse a hechos generadores ocurridos antes de su vigencia”<sup>20</sup>.

En cuanto al principio de seguridad jurídica, además de su derivación del principio de legalidad y de su propósito ya explicados, la Honorable Corte Constitucional ha indicado:

*La prohibición contenida en esta norma está encaminada a impedir que se aumenten las cargas del contribuyente, modificando las regulaciones en relación con períodos vencidos o en curso. La razón de la prohibición es elemental: El que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe”.*<sup>21</sup> (negrilla fuera del texto).

*La exigencia del artículo 338 de la Constitución tiene sentido en cuanto evita la variación intempestiva en las condiciones de tributación de los contribuyentes, de manera que se afecte la confianza legítima que durante un período fiscal se había generado en torno a las reglas de tributación que regirían el mismo. Así, se salvaguarda al sujeto pasivo de los tributos de sorpresas, hechos intempestivos o, incluso, fraudes que un Estado fiscalista pueda obrar en su contra. En ciertas ocasiones esta protección también implica que situaciones acaecidas antes de que la ley entre en vigencia se constituyan en fuente de obligaciones para el sujeto pasivo; por esta razón, en casos anteriores, y a criterio de la Corte de manera errónea, suele entenderse complementada –o, incluso, reiterada– por la limitación del artículo 363 de la Constitución que prohíbe la retroactividad de las leyes tributarias, en cuanto que su objetivo o razón de ser es la misma: evitar que una nueva ley tome como base de imposición hechos acaecidos con anterioridad a su entrada en vigencia”.*



<sup>18</sup> Corte Constitucional de Colombia, Sentencia de Constitucionalidad C – 635 del 24 de agosto de 2011. Magistrado Ponente: Jorge Iván Palacio Palacio. Expediente: D-8391.

<sup>19</sup> Ibidem.

<sup>20</sup> Ibidem.

<sup>21</sup> Corte Constitucional de Colombia, Sentencia de Constitucionalidad C – 785 del 10 de octubre de 2012. Magistrado Ponente: Jorge Iván Palacio Palacio. Expediente: D-9028. Sentencia C-430/09

Así pues, no le es dable al Legislador expedir leyes que rijan o afecten situaciones jurídicas que se consolidaron antes de su existencia en el ordenamiento jurídico. No le es dable al Legislador proferir normas que rigen a partir del año gravable siguiente pero que a su vez reconozca efectos sobre períodos gravables anteriores a los de su expedición.

Las leyes tienen un efecto general inmediato, de manera que solo afectan situaciones hacia el futuro, o en tránsito. En tal sentido, la Honorable Corporación ha reconocido que el efecto de las leyes hacia futuro pretende salvaguardar el principio de legalidad y de la necesidad de proteger derechos adquiridos, tal como se transcribe a continuación:

*“Las leyes tienen, por regla general, un efecto general inmediato. Es decir, sólo afectan situaciones hacia futuro, o en tránsito. Se trata de una consecuencia del principio de legalidad, así como de la necesidad de proteger derechos adquiridos y de dar un nivel aceptable de seguridad jurídica en las relaciones sociales. En consecuencia, sólo son admisibles previsiones retroactivas si se respetan los derechos adquiridos y las situaciones jurídicas consolidadas”<sup>22</sup>*

Lo cierto es pues, que los efectos de la ley tributaria en el pasado deben ser respetados por la nueva ley, es decir que las situaciones jurídicas consolidadas no pueden ser desconocidas por la nueva ley.

#### **4.2.2. Primer cargo- La variable $PF_{IRC}$ incluida en la fórmula de numeral 5 del artículo 290 del E.T., adicionado por el artículo 121 de la Ley 1819 de 2016 (parcialmente demandado) viola los artículos 338 y 363 de la Constitución Política – violación del principio de legalidad y del principio de irretroactividad**

Bajo el marco del principio de legalidad explicado en el numeral 4.2.1. anterior, y habiendo entendido su contenido y alcance, a continuación se explica el cargo de violación, para lo cual ha de tenerse en cuenta lo siguiente:

1. La variable  $PF_{IRC}$  incluida en la fórmula del numeral 5 del artículo 290 del E.T., adicionado por el artículo 121 de la Ley 1819 de 2016 (parcialmente demandado) objeto de la presente demanda hace parte de la fórmula cuyo propósito es el de establecer un régimen de transición que le permita a los contribuyentes determinar el valor de las pérdidas fiscales que traían desde años anteriores y que venían compensando en el impuesto sobre la renta y

<sup>22</sup> Corte Constitucional de Colombia, Sentencia de Constitucionalidad C – 957 del 14 de noviembre de 2007. Magistrado Ponente: Jaime Córdoba Triviño. Expediente: D-6813.

el CREE, para que hacia futuro las puedan compensar en el reunificado impuesto sobre la renta.

2. Las pérdidas fiscales en la determinación del impuesto sobre la renta hacen parte del cálculo de la base gravable. Dicho impuesto, al ser un impuesto de período, obliga a que cualquier norma que lo impacte aplique a partir del período siguiente al de su vigencia, sin que pueda afectar tratamientos ya regulados por normas previas.

Así pues, las premisas que nos permiten llegar a la conclusión de la violación del principio de legalidad y del principio de irretroactividad de las normas tributarias por la inclusión de la variable  $PF_{IRC}$ , son las siguientes:

- a. La fórmula pretende garantizar un régimen de transición por la reunificación del impuesto sobre la renta y el CREE.
- b. En la variable se incluyen las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios y que no hayan sido objeto de compensación.
- c. Las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 incluyen entre otras, las pérdidas fiscales generadas desde los años 2007 a 2012, las cuales por las normas vigentes para la época, podían ser reajustadas y compensadas de manera ilimitada en el tiempo, hasta que se agotaran.
- d. Para los años 2007 a 2012 el CREE no existía, por lo que las pérdidas sólo podían ser compensadas en el impuesto sobre la renta.
- e. El incluir las pérdidas generadas de 2007 a 2012 en la variable de la fórmula (que pretende garantizar un régimen de transición por la reunificación del impuesto sobre la renta y el CREE), desconoce que para esos años el impuesto sobre la renta era uno sólo y pretende darle efectos a la reunificación de dos impuestos desde épocas en donde sólo uno de ellos existía.
- f. La variable en la fórmula, siendo posterior a unos hechos que surgieron bajo el imperio de una norma (Ley 1111 de 2006: pérdidas fiscales generadas de 2007 a 2012 únicamente para impuesto sobre la renta), pretende surtir efectos sobre los mismos.
- g. La norma en cuya vigencia se generaron las pérdidas fiscales de los años 2007 a 2012 surtió plenos efectos hacia futuro y reguló las mismas con unos efectos diametralmente opuestos a los que pretende hoy darles hoy la nueva

ATA  
PL  
N  
SRCEL

norma: Incluir las pérdidas que se compensaban sólo el impuesto sobre la renta puesto que era el único existente, en una fórmula que busca reunificar dos impuestos, como si dichas pérdidas hubieran sido compensadas en ambos impuestos.

**4.2.3. Segundo cargo- La variable  $PF_{IRC}$  incluida en la fórmula de numeral 5 del artículo 290 del E.T., adicionado por el artículo 121 de la Ley 1819 de 2016 (parcialmente demandado) viola los artículos 338 y 363 de la Constitución Política – violación del principio de seguridad jurídica y confianza legítima**

Bajo el marco del principio de seguridad jurídica explicado en el numeral 4.2.1. anterior, y habiendo entendido su contenido y alcance, a continuación se explica el cargo de violación, para lo cual ha de tenerse en cuenta lo siguiente:

1. La variable  $PF_{IRC}$  incluida en la fórmula de numeral 5 del artículo 290 del E.T., adicionado por el artículo 121 de la Ley 1819 de 2016 (parcialmente demandado) objeto de la presente demanda hace parte de la fórmula cuyo propósito es el de establecer un régimen de transición.
2. Las pérdidas fiscales en la determinación del impuesto sobre la renta hacen parte del cálculo de la base gravable. Dicho impuesto, al ser un impuesto de periodo, obliga a que cualquier norma que lo impacte aplique a partir del período siguiente al de su vigencia, sin que pueda afectar tratamientos ya regulados por normas previas.
3. En la variable se incluyen las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios y que no hayan sido objeto de compensación, entre otras, las pérdidas fiscales generadas desde los años 2007 a 2012, las cuales por las normas vigentes para la época, podían ser reajustadas y compensadas de manera ilimitada en el tiempo, hasta que se agotaran.
4. Para los años 2007 a 2012 el CREE no existía, por lo que las pérdidas sólo podían ser compensadas en el impuesto sobre la renta.



A lo anterior, debe adicionarse que:

5. Las pérdidas fiscales generadas desde 2007 a 2012 deben considerarse como una situación jurídica consolidada, puesto que se ha creado y definido bajo el imperio de una ley y no como una mera expectativa, definida esta última por la Honorable Corte Constitucional como "aquellas esperanzas o probabilidades que tiene una persona de adquirir en el futuro un derecho que, por no haberse consolidado, puede ser regulado por el

*legislador según las conveniencias políticas que imperen en el momento, guiado por parámetros de justicia y de equidad que la Constitución le fija para el cumplimiento cabal de sus funciones.”<sup>23</sup> (subrayas fuera del texto)*

Pues bien, la violación al principio de la seguridad jurídica se verifica respecto de aquellas sociedades que habían generado pérdidas fiscales en los años 2007 a 2012 bajo el imperio de una norma (Ley 1111 de 2006), las venían compensando únicamente en el impuesto sobre la renta (puesto que no era posible compensarlas para el CREE) y por su inclusión como variable en la fórmula, verán que como consecuencia de la misma, su valor se reducirá significativamente y no será el mismo si a dichas pérdidas se les aplicara el tratamiento previsto en las normas en cuya vigencia surgieron.

A continuación un ejemplo numérico que proveerá un mejor entendimiento de la situación:

Partiendo de que la sociedad generó una pérdida en el año 2007 de \$1000 millones de pesos (MM), la cual ha venido compensando desde el año 2008 en valores de \$100 millones de pesos (MM) hasta el año 2016, el saldo que le quedaría por compensar sería de \$377 millones de pesos (MM) así:

Años	Valor de la pérdida	Valor de la pérdida con Ley 1111 de 2006 (reajuste con factor fijado por el Gobierno Nacional)	Valor de la pérdida que va a compensar	Saldo por compensar y que se reajusta
2007 (año en que se generó la pérdida)	1.000			
2008 (factor: 7.75%)		1.078 (1.000 ajustado por el factor)	100	978
2009 (factor: 3.33%)		1.010 (978 ajustado por el factor)	100	910
2010 (factor: 2.35%)		931 (910 ajustado por el factor)	100	831
2011 (factor: 3.65%)		862 (831 ajustado por el factor)	100	762
2012 (factor: 3.04%)		785 (762 ajustado por el factor)	100	685
2013 (factor: 2.40%)		701 (685 ajustado por el factor)	100	601
2014 (factor: 2.89%)		619 (601 ajustado por el factor)	100	519
2015 (factor: 5.21%)		546 (519 ajustado por el factor)	100	446
2016 (factor: 7.08%)		477 (446 ajustado por el factor)	100	377

23 Corte Constitucional de Colombia, Sentencia de Constitucionalidad C - 926 del 19 de julio de 2000. Magistrado Ponente: Carlos Gaviria Díaz. Expediente: D-2773.



Partiendo de la base de que durante los años 2012 a 2016 la sociedad no generó pérdidas, no tuvo valores a compensar ni por impuesto sobre la renta ni por CREE.

Pues bien, por la aplicación de la fórmula tendríamos lo siguiente:

$$VPF_{2017}^{24} = \frac{(PF_{IRC}^{25} * TRyC^{26}) + (PF_{CREE}^{27} * (TCREE^{28}))}{TRyC_{2017}^{29}}$$

$$VPF_{2017} = \frac{(377MM * 25\%) + (0 * 9\%)}{34\%}$$

$$VPF_{2017} = \frac{(94.25MM) + (0)}{34\%}$$

$$VPF_{2017} = \frac{94.25MM}{34\%}$$

$$VPF_{2017} = 277.20MM$$

Así, la pérdida que traía la sociedad desde el año 2007 y que venía compensando únicamente en el impuesto sobre la renta, en razón a la aplicación de una fórmula que reunifica dos impuestos existentes sólo desde el año 2013 hasta el año 2016 para los cuales las pérdidas generadas desde el año 2007 hasta el año 2012 no tenía impacto alguno, se ve reducida de \$377 millones de pesos a \$277.20 millones de pesos.

La reducción del monto a que tenía derecho la sociedad en vigencia de una norma, afecta gravemente su seguridad jurídica y lo toma plenamente por sorpresa,

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

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

26 Corresponde a la tarifa aplicable al contribuyente por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable a 31 de diciembre de 2016, que para ese momento se encontraba en 25%.

27 Corresponde al valor de las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 por concepto del impuesto sobre la renta para la equidad -CREE y que no hayan sido objeto de compensación.

28 Corresponde a la tarifa aplicable al contribuyente por concepto del impuesto sobre la renta para la equidad -CREE aplicable a 31 de diciembre de 2016, sin incluir la sobretasa. Para ese momento la tarifa del CREE sin incluir la sobretasa era del 9%.

29 Corresponde a la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios para el año 2017 sin incluir la sobretasa, que para ese momento se encontraba en 34%.



afectando un hecho pasado y consolidado (una situación jurídica consolidada que desde su nacimiento ha surtido efectos jurídicos). Aun cuando el hecho pasado y consolidado tenga efectos hacia el futuro, lo cierto es que nació bajo el imperio de una norma, tuvo efectos bajo esa misma norma, se reguló bajo esa misma norma, y su modificación intempestiva y desconocedora de los otros dos principios ya explicados, termina impactando la sociedad seriamente en sus proyecciones económicas y financieras.

De haber sabido la sociedad afectada con la nueva norma, que se le iban a cambiar las reglas de juego de las normas bajo las cuales nació la pérdida (Ley 1111 de 2006): el monto de las pérdidas fiscales generadas desde 2007 a 2012, que pueden compensarse de manera ilimitada en el tiempo, se va a recudir considerablemente, la sociedad hubiese tomado una decisión distinta a la de compensar una porción de dicho monto y dejar saldos pendientes por compensar en años subsiguientes. La sociedad hubiera compensado toda la pérdida (sin pagar impuesto alguno).

De manera que por el propósito mismo de la fórmula (reunificación de 2 impuestos) y en observancia del principio de irretroactividad de las normas, las pérdidas fiscales generadas entre los años gravables 2007 a 2012 no deben incluirse como variable en la misma. No así con las pérdidas generadas a partir del año gravable 2013 puesto que su valor podría ser compensado en ambos impuestos: renta y CREE, por lo que su inclusión en la fórmula sí resulta acorde con la reunificación de los impuestos.

#### **4.2.4. Cuarto cargo - La variable $PF_{IRC}$ incluida en la fórmula de numeral 5 del artículo 290 del E.T., adicionado por el artículo 121 de la Ley 1819 de 2016 (parcialmente demandado) viola el artículo 95-9 de la Constitución Política – violación de los principios de equidad tributaria y capacidad contributiva**

El numeral 9° del artículo 95 y el artículo 363 de la Constitución Política de 1991 consagraron el principio de equidad en materia tributaria, tal como se transcribe a continuación:

**“ARTÍCULO 95.** *La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades.*

*Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes.*

(...)





9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y **equidad**”

**“ARTÍCULO 363.** El sistema tributario se funda en los **principios de equidad, eficiencia y progresividad.** (Resaltado fuera de texto)

*Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”*

La Honorable Corte Constitucional se ha encargado de precisar el alcance del principio de equidad en materia tributaria, señalando que constituye un pilar del sistema tributario, cuyo propósito es el de velar para que los colombianos contribuyan al financiamiento de los gastos del Estado, de acuerdo con su capacidad contributiva, de tal manera que no asuman cargas tributarias o reciban beneficios tributarios desproporcionados.

En efecto, mediante la sentencia de Constitucionalidad C-1149 de 2003, la Corporación señaló respecto del principio de equidad que *“el cumplimiento del deber que el Constituyente radicó en cabeza de los ciudadanos, de contribuir a la financiación de los gastos e inversiones del Estado, en un marco de equidad (artículo 95 C.P.) es asunto y problema que atañe a la sociedad en su conjunto y particularmente a las autoridades públicas, que tienen la obligación de diseñar el sistema fiscal y propender por su óptimo funcionamiento”.*

Resulta diáfano que entre los sujetos pertenecientes a nuestra comunidad existe una carga tributaria que debe ser asumida; esto, con el fin de lograr los propósitos y fines del Estado Social de Derecho.

Resulta diáfano también, que la carga tributaria que debe asumir cada persona obligada a tributar no puede ser arbitraria ni conllevar a que se asuma un peso que esté más allá de las propias posibilidades o que tal carga sea tan liviana que resulte en desmedro de los demás contribuyentes.

Así las cosas, es imperioso para el Legislador que, al momento de expedir normas que tengan por objeto configurar el sistema tributario concebido desde una medición de la carga que debe asumir cada asociado, tenga en consideración no imponer un peso tributario desmesurado sobre los diferentes actores de la economía, haciéndolos inviables por tan altos tributos que deban asumir, por encima de su capacidad real.

Al respecto, la Corte ha dicho que el deber tributario *“debe consultar las posibilidades económicas de los contribuyentes a fin de lograr un mayor grado de*

*redistribución de la riqueza existente en nuestro país*<sup>30</sup>. En tal sentido, el **principio de equidad tributaria** se materializa en la debida determinación e imposición de la carga tributaria que cada persona debe asumir, atendiendo su capacidad contributiva, de modo que los obligados a asumir el pago de impuestos no incurran en pagos exagerados o reciban beneficios tributarios que propugnen por perpetuar las marcadas diferencias sociales.

Así, el principio de equidad tributaria pretende garantizar una regulación ponderada de la distribución de las cargas y los beneficios tributarios que se generan en la imposición de gravámenes, para lo cual siempre se debe tener en cuenta la verdadera carga económica que los contribuyentes reportan, conforme a la naturaleza y objetivos perseguidos por el tributo.

Es pertinente destacar que el principio de equidad reviste complejidad, pues si bien tiene en consideración la capacidad económica de cada contribuyente, a efectos de imponer las cargas impositivas, tal análisis debe ser comprendido bajo los principios de igualdad y progresividad, lo que conlleva a que la equidad tributaria deba ser analizada desde dos dimensiones, a saber: horizontal y vertical.

En lo que toca con la equidad horizontal, la Honorable Corporación ha señalado que esta dimensión del principio constitucional tiene como objetivo precaver que las personas que cuenten con la misma capacidad económica contribuyan en las mismas proporciones. En efecto, lo anterior implica que *“el sistema tributario debe dar un mismo trato a las personas que, antes de tributar, tienen la misma capacidad económica, de manera tal que mantengan su paridad luego de pagar sus tributos”*<sup>31</sup>

Por su parte, la equidad vertical propugna por desarrollar el principio de progresividad del tributo, de manera que la carga tributaria total sea distribuida entre los contribuyentes, **considerando su capacidad contributiva**, teniendo como implicación que aquellos contribuyentes que cuenten con una mayor capacidad económica soporten un mayor impuesto y correlativamente, aquellos contribuyentes que cuenten con riquezas modestas soporten una menor carga tributaria.

En efecto, la Honorable Corte Constitucional ha señalado que la equidad en su dimensión vertical es *“identificada con la exigencia de progresividad, que ordena distribuir la carga tributaria de manera tal que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto”*<sup>32</sup>

<sup>30</sup> Corte Constitucional de Colombia, Sentencia de Constitucionalidad C – 1149 del 02 de diciembre de 2003. Magistrado Ponente: Manuel José Cepeda Espinosa. Expediente: D-4660.

<sup>31</sup> Corte Constitucional de Colombia, Sentencia de Constitucionalidad C – 551 del 26 de agosto de 2015. Magistrado Ponente: Mauricio González Cuervo. Expedientes: D-10621 y D-10627.

<sup>32</sup> Corte Constitucional de Colombia, Sentencia de Constitucionalidad C - 600 del 16 de septiembre de 2015. Magistrada Ponente: María Victoria Calle Correa. Expediente D-10619.



En cuanto a las pérdidas fiscales, debe recordarse que la compensación de las mismas, como ya se explicó en el numeral 4.1. anterior (al cual nos remitimos para un mayor detalle), no es un beneficio otorgado por el legislador, sino que constituye una minoración estructural<sup>33</sup> a través del cual se logra precisamente materializar los principios constitucionales del sistema tributario colombiano (Igualdad, equidad y justicia) de modo que los contribuyentes paguen a título del impuesto sobre la renta el monto que atienda la real capacidad económica, que les permita asumir una carga tributaria adecuada.

Reconociendo las pérdidas fiscales y la posibilidad de compensarlas se verifica no el resultado de un ente económico en un determinado año, sino que se evalúa su desempeño en un lapso considerable, pues de esta manera se puede determinar cuál es la real capacidad económica que ostenta el contribuyente.

En efecto, a través de la compensación de las pérdidas fiscales no se incentiva/beneficia por política fiscal a determinados sujetos o actividades económicas, sino que se reconoce al contribuyente que ha reportado desempeños económicos negativos y se le otorga el derecho de compensar tales pérdidas fiscales con la renta líquida obtenida en periodos gravables posteriores, lo cual se traduce en una disminución del monto de la base gravable sobre el cual se calcula el impuesto sobre la renta.

**Para el caso que nos ocupa, la variable "PF\_IRC" contenida en la fórmula matemática vulnera los principios de equidad en materia tributaria y capacidad contributiva atendiendo a las siguientes razones:**

1. La fórmula matemática contenida en el numeral que se demanda, tiene como propósito determinar el monto de las pérdidas fiscales generadas antes del año gravable 2017 tanto en el Impuesto sobre la Renta y Complementarios como en el Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE, que pueden ser compensadas en periodos gravables posteriores.
2. La inclusión de la variable  $PF_{IRC}$  (monto total de las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 respecto del Impuesto sobre la Renta y Complementarios), obliga a los contribuyentes a reportar el total de las pérdidas fiscales incluyendo las generadas en vigencia de uno sólo de dichos impuestos, esto es, las generadas durante los años 2007 a 2012.
3. El incluir las pérdidas generadas de los años gravables 2007 a 2012 en la variable de la fórmula (que pretende garantizar un régimen de transición por



<sup>33</sup> Corte Constitucional de Colombia, Sentencia de Constitucionalidad C – 540 del 24 de mayo de 2005. Magistrado Ponente: Humberto Antonio Sierra Porto. Expediente: D-5436.

la reunificación del impuesto sobre la renta y el CREE), desconoce que para esos años el impuesto sobre la renta era uno sólo y que dichas pérdidas vienen compensándose desde su generación y hasta la fecha y hacia futuro, únicamente en el impuesto sobre la renta y no en el CREE.

4. La inclusión de la variable en la fórmula sería lógica si las pérdidas fiscales de los años gravables 2007 a 2012, se hubiesen compensado en los dos impuestos (renta y CREE) pues lo que se busca precisamente es la reunificación de los mismos.
5. La inclusión de la variable en la fórmula disminuye el saldo que tenían las sociedades por las pérdidas generadas en los años gravables 2007 a 2012 por compensar, distorsionando su capacidad contributiva y exigiéndoles que tributen en una mayor proporción a la que tendrían que tributar si pudieran continuar compensando los saldos ajustados de las pérdidas.
6. La inclusión de la variable en la fórmula no permite la adecuada recuperación patrimonial de la sociedad, pues le reduce considerablemente la pérdida que había generado de los años 2007 a 2012 y que sólo venía siendo compensada en el impuesto sobre la renta.

A continuación un ejemplo numérico que proveerá un mejor entendimiento de la situación:

Partiendo de que la sociedad generó una pérdida en el año gravable 2007 de \$1000 millones de pesos (MM), la cual ha venido compensando desde el año 2008 en valores de \$100 millones de pesos (MM) hasta el año 2016, el saldo que le quedaría por compensar sería de \$377 millones de pesos (MM) así:

Años	Valor de la pérdida	Valor de la pérdida con Ley 1111 de 2006 (reajuste con factor fijado por el Gobierno Nacional)	Valor de la pérdida que va a compensar	Saldo por compensar y que se reajusta
2007 (año en que se generó la pérdida)	1.000			
2008 (factor: 7,75%)		1.078 (1.000 ajustado por el factor)	100	978
2009 (factor: 3,33%)		1.040 (978 ajustado por el factor)	100	910
2010 (factor: 2,35%)		931 (910 ajustado por el factor)	100	831
2011 (factor: 3,65%)		862 (831 ajustado por el factor)	100	762
2012 (factor: 3,04%)		785 (762 ajustado por el factor)	100	685
2013 (factor: 2,40%)		701 (685 ajustado por el factor)	100	601
2014 (factor: 2,89%)		619 (601 ajustado por el factor)	100	519
2015 (factor: 5,21%)		546 (519 ajustado por el factor)	100	446
2016 (factor: 7,08%)		477 (446 ajustado por el factor)	100	377

Partiendo de la base de que durante los años gravables 2012 a 2016 la sociedad no generó pérdidas, no tuvo valores a compensar ni por impuesto sobre la renta ni por CREE.

Pues bien, por la aplicación de la fórmula tendríamos lo siguiente:

$$VPF_{2017}^{34} = \frac{(PF_{IRC}^{35} * TRYC^{36}) + (PF_{CREE}^{37} * (TCREE^{38}))}{TRYC_{2017}^{39}}$$

$$VPF_{2017} = \frac{(377MM * 25\%) + (0 * 9\%)}{34\%}$$

$$VPF_{2017} = \frac{(94.25MM) + (0)}{34\%}$$

$$VPF_{2017} = \frac{94.25MM}{34\%}$$

$$VPF_{2017} = 277.20MM$$

Así, la pérdida que traía la sociedad desde el año gravable 2007 y que venía compensando únicamente en el impuesto sobre la renta, en razón a la aplicación de una fórmula que reunifica dos impuestos existentes sólo desde el año gravable 2013 y hasta el año gravable 2016 para los cuales las pérdidas generadas desde el año 2007 hasta el año 2012 no tenía impacto alguno, se ve reducida de \$377 millones de pesos a \$277.20 millones de pesos.

Dicha pérdida será la que pueda compensar la sociedad con su renta líquida del impuesto sobre la renta, el cual será superior de no haberse reducido el monto de su pérdida con ocasión de la aplicación de la fórmula; consecuencia de ello, la sociedad pagará más impuestos sobre una capacidad que no tiene.

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

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

36 Corresponde a la tarifa aplicable al contribuyente por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable a 31 de diciembre de 2016, que para ese momento se encontraba en 25%

37 Corresponde al valor de las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 por concepto del impuesto sobre la renta para la equidad -CREE y que no hayan sido objeto de compensación.

38 Corresponde a la tarifa aplicable al contribuyente por concepto del impuesto sobre la renta para la equidad -CREE aplicable a 31 de diciembre de 2016, sin incluir la sobretasa. Para ese momento la tarifa del CREE sin incluir la sobretasa era del 9%

39 Corresponde a la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios para el año 2017 sin incluir la sobretasa, que para ese momento se encontraba en 34%.



**4.5.1. Omisión legislativa relativa - La variable  $PF_{IRC}$  incluida en la fórmula de numeral 5 del artículo 290 del E.T., adicionado por el artículo 121 de la Ley 1819 de 2016 (parcialmente demandado) incurrió en una omisión legislativa relativa que vulnera un mandato constitucional específico: "Principio de justicia tributaria"**

**4.5.1.1. Aproximación conceptual y jurisprudencial de la omisión legislativa relativa**

De no encontrar la Honorable Corte Constitucional asidero jurídico para declarar la inexecutable de la norma o para declararla executable de manera condicionada "en el sentido de", se solicita a la Alta Corporación proferir una sentencia integradora en la que se declare la constitucionalidad de la norma pero se dé un alcance puntual y se delimite el correcto entendimiento de su contenido.

Lo anterior, como consecuencia de la omisión legislativa relativa que pasa a explicarse brevemente para posteriormente materializar dicho concepto en el caso concreto.

La Honorable Corte Constitucional hace varios años ha reconocido que el "Legislador puede vulnerar garantías constitucionales por vía de omisión legislativa debido a la falta de regulación normativa en torno a materias constitucionales sobre las cuales tiene una específica y concreta obligación de hacer. Por ello, de manera excepcional, el silencio del Legislador puede ser objeto de control jurisdiccional por la vía de la acción pública de inconstitucionalidad"<sup>40</sup>.

Se ha indicado también por la Alta Corporación que "la omisión relativa que hace viable el estudio de constitucionalidad es aquella cuyos efectos y textura son constitucionalmente relevantes y no concretan de manera completa un determinado imperativo constitucional. La solución por el órgano jurisdiccional parte de la complementación de la norma desigual para graduarla equitativamente con la finalidad de restablecer la igualdad, pudiendo prevalerse de las sentencias aditivas"<sup>41</sup>.

La omisión legislativa relativa tiene lugar cuando el legislador "al regular o construir una institución omite una condición o un ingrediente que, de acuerdo con la Constitución, sería exigencia esencial para armonizar con ella. v.gr.: si al regular un procedimiento, se pretermite el derecho de defensa (...) y puede ocurrir de varias maneras: (i) cuando expide una ley que si bien desarrolla un deber impuesto por la Constitución, favorece a ciertos sectores y perjudica a otros; (ii) cuando adopta un

40 Ver sentencias C-291 de 2015, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado y C-185 de 2002 MP Rodrigo Escobar Gil  
41 Sentencia C-209 de 2016, M.P. Jorge Iván Palacio Palacio.



*precepto que corresponde a una obligación constitucional, pero excluye expresa o tácitamente a un grupo de ciudadanos de los beneficios que otorga a los demás; y (iii) cuando al regular una institución omite una condición o un elemento esencial exigido por la Constitución*<sup>42</sup>.

La jurisprudencia constitucional ha indicado que la declaratoria de omisión legislativa relativa está precedida del cumplimiento de los siguientes requisitos:

*“(i) que exista una norma sobre la cual se predique necesariamente el cargo; (ii) que la misma excluya de sus consecuencias jurídicas aquellos casos que, por ser asimilables, tenían que estar contenidos en el texto normativo cuestionado, o que el precepto omita incluir un ingrediente o condición que, de acuerdo con la Constitución, resulta esencial para armonizar el texto legal con los mandatos de la Carta; (iii) que la exclusión de los casos o ingredientes carezca de un principio de razón suficiente; (iv) que la falta de justificación y objetividad genere para los casos excluidos de la regulación legal una desigualdad negativa frente a los que se encuentran amparados por las consecuencias de la norma; y (v) que la omisión sea el resultado del incumplimiento de un deber específico impuesto por el constituyente al legislador*<sup>43</sup>.

Habiéndose indicado en términos generales el concepto de la omisión legislativa relativa y los requisitos que deben cumplirse para su configuración, a continuación se desarrollan dos cargos independientes por omisión legislativa relativa y se verifica el cumplimiento de todos los requisitos analizados en cada uno de ellos.

#### 4.5.1.2. Sustentación del cargo

Lo primero que hemos de verificar es el cumplimiento de cada uno de los requisitos objeto del desarrollo jurisprudencial ya citado.

(i) que exista una norma sobre la cual se predique necesariamente el cargo

Para el caso que se analiza, la norma en el numeral 5° del artículo 290 del E.T., adicionado por el artículo 121 de la Ley 1819 de 2016 en el siguiente aparte demandado:

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

(...)

42 Sentencia C 351 de 2013, M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

43 *Ibid.* Y sentencia C-1009 de 2005, M.P. Manue: José Cepeda Espinosa.



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

$$VPF_{2017} = \frac{(PF_{IRC} * TRyC) + (PF_{CREE} * (TCREE))}{TRyC_{2017}}$$

Donde:

*VPF\_2017* Corresponde al valor de las pérdidas fiscales susceptibles de ser compensadas a partir del año gravable 2017.

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

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

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

*TCREE* Corresponde a la tarifa aplicable al contribuyente por concepto del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) aplicable a 31 de diciembre de 2016, sin incluir la sobretasa. *TRyC2017* Corresponde a la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios para el año 2017 sin incluir la sobretasa.

Las pérdidas fiscales determinadas en este numeral no se someten al término de compensación previsto en el artículo 147 del Estatuto Tributario, ni serán reajustadas fiscalmente".

- (ii) que la misma excluya de sus consecuencias jurídicas aquellos casos que, por ser asimilables, tenían que estar contenidos en el texto normativo cuestionado, o que el precepto omite incluir un ingrediente o condición que, de acuerdo con la Constitución, resulta esencial para armonizar el texto legal con los mandatos de la Carta





Premisas dentro del requisito:

a. Consecuencia jurídica de la norma:

Para el caso objeto de demanda, debe tenerse en cuenta, como ya se explicó en capítulos anteriores, que la fórmula pretende reconocer: (i) la existencia de pérdidas fiscales para el impuesto sobre la renta y para el CREE hasta el 31 de diciembre de 2016 (fecha a partir de la cual dejó de existir el CREE), (ii) la necesidad de conservar el ahorro fiscal de los contribuyentes generado por las pérdidas fiscales tanto para el impuesto sobre la renta como para el CREE y (iii) el reconocimiento de que las pérdidas fiscales generadas en uno y en otro impuesto no se perderían como consecuencia de la reunificación del impuesto.

La consecuencia jurídica de la norma, la cual se desprende de su tenor literal, es que dentro de la dicha fórmula, específicamente respecto de la variable  $PF_{IRC}$  hoy demandada, en la cual se incluyen las pérdidas fiscales acumuladas en el impuesto sobre la renta hasta el 31 de diciembre de 2016, es decir la totalidad de las pérdidas, incluso las generadas o determinadas cuando no existía el CREE y que eran susceptibles de reajuste fiscal anual y de compensación con rentas líquidas sin límite de tiempo para dicho efecto, esto es, las generadas o liquidadas desde el año gravable 2007 hasta el año gravable 2012.

- b. La consecuencia jurídica de la norma excluye aquellos casos que, por ser asimilables, tenían que estar contenidos en el texto normativo cuestionado, o el precepto omite incluir un ingrediente o condición que, de acuerdo con la Constitución, resulta esencial para armonizar el texto legal con los mandatos de la Carta.

Para el caso concreto, la premisa se analizará por componentes: (i) cuál es el mandato de la Carta con el cual debe armonizarse el texto legal, (ii) cuál es la exclusión en el texto normativo cuestionado o la omisión del ingrediente o condición que le impide estar en armonía con el mandato de la Carta.

i. Mandato de la Carta: Principio de justicia tributaria

Como ya lo ha reconocido la Alta Corporación, la efectiva realización del principio de Estado social de derecho presupone el pago de tributos por los particulares<sup>44</sup>, *"En esa medida, el concepto de obligación tributaria se erige en presupuesto fundamental para alcanzar los fines sociales del Estado, particularmente la efectividad de los principios, derechos y deberes, en la búsqueda de un orden social, económico y político justo"*. Sin embargo, dicha potestad encuentra su límite en la

<sup>44</sup> Sentencia T-426 de 1992 y C-209 de 2016, M.P. Jorge Iván Palacio Palacio.



Constitución Política de Colombia: *"La misma Constitución señala como límite a la potestad impositiva del Estado los principios de equidad, eficiencia y progresividad que rigen el sistema tributario, además que prohíbe su retroactividad (art. 363). De igual modo, el deber de tributar lo enmarca dentro de los conceptos de justicia y equidad (art. 95.9)"*<sup>45</sup>.

También lo ha explicado la Honorable Corte Constitucional en su extenso desarrollo jurisprudencial sobre la materia<sup>46</sup>: *"El principio de justicia tributaria [desarrollo específico en materia de política fiscal del principio de igualdad, en cuya base también se encuentran los principios de generalidad y equidad<sup>47</sup>] consagrado en el artículo 95 numeral 9 de la Carta Política, ha sido interpretado como una síntesis de todas las exigencias constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder impositivo del Estado"*.

De manera que el principio de justicia tributaria exige un sistema tributario eficiente basado en la equidad<sup>48</sup> y en la progresividad<sup>49</sup>.

El numeral 9° del artículo 95 y el artículo 363 de la Constitución Política de 1991 consagraron el principio de equidad en materia tributaria, tal como se transcribe a continuación:

**"ARTÍCULO 95.** *La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades.*

45 Sentencias C-776 de 2003, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa, C-583 de 1996, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa y C- 209 de 2016, M.P. Jorge Iván Palacio Palacio.

46 Sentencia C- 833 de 2013, M.P. María Victoria Calle Correa

47 Ibid. *"El principio de igualdad consagrado en el artículo 13 constitucional establece, entre sus contenidos, un mandato de igualdad formal ante la ley, según el cual todas las personas que compartan la misma situación merecen ser tratadas de la misma manera, mientras que aquellas que se encuentren en situaciones que presenten diferencias constitucionalmente relevantes, deben ser tratadas de manera diferente, siempre y cuando ello no comporte discriminación injustificada por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica. Asimismo, incorpora un mandato de igualdad material, que ordena al Estado promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva, adoptando medidas en favor de grupos discriminados o marginados. Aquellos preceptos encuentran un desarrollo específico en materia de política fiscal, en los principios de generalidad y equidad que, a su vez, están en la base de la idea de justicia tributaria."*

48 Ibid. *"El principio de equidad (artículos 95 num. 9 y 363 CP.), ha sido entendido como un desarrollo específico del principio de igualdad en materia tributaria. Incorpora el mandato de generalidad de la tributación, en tanto parte de asumir que la carga tributaria se distribuye entre todas las personas con capacidad de pago. Pero va más allá, al fijar criterios sobre la forma en que debe llevarse a cabo dicha distribución de las cargas fiscales, incluyendo una exigencia de equidad horizontal según la cual el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a las personas que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica, de modo tal que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones"*.

49 Ibid. *"También postula un mandato de equidad vertical, también identificado con la exigencia de progresividad, que ordena distribuir la carga tributaria de manera tal que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto"*.

*Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes.*

(...)

*9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y **equidad***"

**"ARTÍCULO 363.** *El sistema tributario se funda en los **principios de equidad, eficiencia y progresividad.** (Resaltado fuera de texto)*

*Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad"*

La Honorable Corte Constitucional ha precisado el alcance del principio de equidad en materia tributaria, señalando que su propósito es el de velar para que los colombianos contribuyan al financiamiento de los gastos del Estado, de acuerdo con su verdadera capacidad contributiva.

En efecto, ha manifestado la Alta Corporación que el deber tributario "*debe consultar las posibilidades económicas de los contribuyentes a fin de lograr un mayor grado de redistribución de la riqueza existente en nuestro país*"<sup>50</sup>. En tal sentido, el principio de equidad tributaria se materializa en la debida determinación e imposición de la carga tributaria que cada persona debe asumir, atendiendo su capacidad contributiva, de modo que los obligados a asumir el pago de impuestos no incurran en pagos exagerados o reciban beneficios tributarios que propugnen por perpetuar las marcadas diferencias sociales.

Así, el principio de equidad tributaria pretende garantizar una regulación ponderada de la distribución de las cargas y los beneficios tributarios que se generan en la imposición de gravámenes, para lo cual siempre se debe tener en cuenta la verdadera capacidad económica que los contribuyentes reportan, conforme a la naturaleza y objetivos perseguidos por el tributo. "*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*"<sup>51</sup>.

<sup>50</sup> Corte Constitucional de Colombia, Sentencia de Constitucionalidad C – 1149 del 02 de diciembre de 2003. Magistrado Ponente: Manuel José Cepeda Espinosa. Expediente: D-4660  
<sup>51</sup> Sentencia C-183 de 1998. Cfr. sentencias C-711 de 2001, C-1197 de 2001 y C-508 de 2006, entre otras

ICA  
NO  
TARI  
BOGO  
NO

Es pertinente destacar que el principio de equidad reviste complejidad, pues si bien tiene en consideración la capacidad económica de cada contribuyente, a efectos de imponer las cargas impositivas, tal análisis debe ser comprendido bajo los principios de igualdad y progresividad, lo que conlleva a que la equidad tributaria deba ser analizada desde dos dimensiones, a saber: horizontal y vertical.

En lo que toca con la equidad horizontal, la Honorable Corporación ha señalado que esta dimensión del principio constitucional tiene como objetivo precaver que las personas que cuenten con la misma capacidad económica contribuyan en las mismas proporciones. En efecto, lo anterior implica que *“el sistema tributario debe dar un mismo trato a las personas que, antes de tributar, tienen la misma capacidad económica, de manera tal que mantengan su paridad luego de pagar sus tributos”*<sup>52</sup>

Por su parte, la equidad vertical propugna por desarrollar el principio de progresividad del tributo, de manera que la carga tributaria total sea distribuida entre los contribuyentes, considerando su capacidad contributiva, teniendo como implicación que aquellos contribuyentes que cuenten con una mayor capacidad económica soporten un mayor impuesto y correlativamente, aquellos contribuyentes que cuenten con riquezas modestas soporten una menor carga tributaria. La equidad en su dimensión vertical es *“identificada con la exigencia de progresividad, que ordena distribuir la carga tributaria de manera tal que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto”*<sup>53</sup>

En cuanto a la capacidad contributiva, la Honorable Corte ha señalado que la misma *“es la posibilidad económica de tributar, esto es, “la idoneidad subjetiva, no teórica sino real, en cuanto depende de la fuerza económica del sujeto, para ser llamado a cumplir con el deber de pagar tributos”*<sup>54</sup>.

Así pues, la carga tributaria que debe asumir cada persona obligada a tributar no puede ser arbitraria ni conllevar a que se asuma un peso que esté más allá de las propias posibilidades o que tal carga sea tan liviana que resulte en desmedro de los demás contribuyentes, lo cual se traduce en que el Legislador, al momento de expedir normas que tengan por objeto configurar el sistema tributario, debe partir de una concepción de medición de la carga que debe asumir cada asociado acorde con su capacidad contributiva y económica real.



<sup>52</sup> Corte Constitucional de Colombia, Sentencia de Constitucionalidad C – 551 del 26 de agosto de 2015. Magistrado Ponente: Mauricio González Cuervo. Expedientes: D-10621 y D-10627.

<sup>53</sup> Corte Constitucional de Colombia, Sentencia de Constitucionalidad C - 600 del 16 de septiembre de 2015. Magistrado Ponente: María Victoria Callo Correa. Expediente D-10619.

<sup>54</sup> Sentencia C-209 de 2016, M.P. Jorge Iván Palacio Palacio

<sup>147</sup> Sentencias C-776 de 2003, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa, C-250 de 2003, M.P. Rodrigo Escobar Gil y C-183 de 1998, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

ii. Exclusión en el texto normativo de aquellos casos que, por ser asimilables, tenían que estar contenidos en el texto normativo cuestionado, o la omisión del ingrediente o condición que le impide estar en armonía con el mandato de la Carta

En el caso que nos ocupa se verifica no una exclusión de casos en el texto normativo que se demanda sino una omisión de ingredientes o condiciones que le impiden a la norma estar en armonía con el principio de justicia tributaria de la Carta.

En efecto, la omisión se verifica como consecuencia de la inclusión en el texto objeto de demanda de todas las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 por concepto del impuesto sobre la renta, sin distinguir en función del año gravable en que se liquida o determina la pérdida fiscal, omitiendo e ignorando la particular condición que traían las pérdidas generadas en los años o períodos gravables 2007 a 2012 (Determinadas o liquidadas en la vigencia de una ley anterior, cuando sólo existía un impuesto y que eran susceptibles de reajustes fiscales y compensables hasta cuando se agotaran, esto es, hasta cuando su saldo fuera compensado totalmente en el impuesto sobre la renta contra las rentas liquidas posteriores).

El saldo no compensado de las pérdidas fiscales podía ser reajustado anualmente, permitiendo medir la verdadera capacidad contributiva de los contribuyentes puesto que su reajuste traía a valor presente las sumas generadas hacia ya varios años (el transcurso del tiempo aunado con factures económicos externos hacen que los valores de un año no tenga la potencialidad de adquisición en otro año) y de esa manera se lograba "no perjudicar" a las sociedades afectadas por desempeños económicos negativos y permitirles compensar las eventuales pérdidas fiscales sufridas.

La capacidad contributiva de las sociedades que podían compensar las pérdidas fiscales se protegía puesto que desde el punto de vista económico y del negocio el arrojar pérdidas puede afectar no sólo un ejercicio (año) de operaciones sino que el recuperarse de dichas pérdidas puede involucrar dos o más años a futuro, lo cual también se reconoció desde el punto de vista fiscal (atendiendo la pérdida del valor del dinero de un año a otro).

El haberse omitido en la variable demandada, el reconocimiento de las condiciones que ya traían las pérdidas fiscales generadas o determinadas entre los años gravables 2007 a 2012 en los que sólo existía un impuesto (particularmente la condición de que podían ser reajustadas de manera ilimitada hasta su agotamiento), le impide a la totalidad de la norma (norma de transición que reunificó dos impuestos) estar en armonía con el mandato de la Carta contenido en el principio de justicia tributaria en su connotación de la capacidad contributiva.

A continuación un ejemplo numérico que proveerá un mejor entendimiento de la situación:

Partiendo de que la sociedad generó una pérdida en el año gravable 2007 de \$1000 millones de pesos (MM), la cual ha venido compensando desde el año 2008 en valores de \$100 millones de pesos (MM) hasta el año 2016, el saldo que le quedaría por compensar sería de \$377 millones de pesos (MM) así:

Años	Valor de la pérdida	Valor de la pérdida con Ley 1111 de 2006 (reajuste con factor fijado por el Gobierno Nacional)	Valor de la pérdida que va a compensar	Saldo por compensar y que se reajusta
2007 (año en que se generó la pérdida)	1.000			
2008 (factor: 7.75%)		1.078 (1.000 ajustado por el factor)	100	978
2009 (factor: 3.33%)		1.010 (978 ajustado por el factor)	100	910
2010 (factor: 2.35%)		931 (910 ajustado por el factor)	100	831
2011 (factor: 3.65%)		862 (831 ajustado por el factor)	100	762
2012 (factor: 3.04%)		785 (762 ajustado por el factor)	100	685
2013 (factor: 2.40%)		701 (685 ajustado por el factor)	100	601
2014 (factor: 2.89%)		619 (601 ajustado por el factor)	100	519
2015 (factor: 5.21%)		546 (519 ajustado por el factor)	100	446
2016 (factor: 7.08%)		477 (446 ajustado por el factor)	100	377

Partiendo de la base de que durante los años gravables 2012 a 2016 la sociedad no generó pérdidas, no tuvo valores a compensar ni por impuesto sobre la renta ni por CREE.

Pues bien, por la aplicación de la fórmula tendríamos lo siguiente:

$$VPF_{2017}^{55} = \frac{(PF_{IRC}^{56} * TRyC^{57}) + (PF_{CREE}^{58} * (TCREE^{59}))}{TRyC_{2017}^{60}}$$

$$VPF_{2017} = \frac{(377MM * 25\%) + (0 * 9\%)}{34\%}$$

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

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

57 Corresponde a la tarifa aplicable al contribuyente por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable a 31 de diciembre de 2016, que para ese momento se encontraba en 25%

58 Corresponde al valor de las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 por concepto del impuesto sobre la renta para la equidad -CREE y que no hayan sido objeto de compensación.

59 Corresponde a la tarifa aplicable al contribuyente por concepto del impuesto sobre la renta para la equidad -CREE aplicable a 31 de diciembre de 2016, sin incluir la sobretasa. Para ese momento la tarifa del CREE sin incluir la sobretasa era del 9%

60 Corresponde a la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios para el año 2017 sin incluir la sobretasa, que para ese momento se encontraba en 34%.



$$VPF_{2017} = \frac{(94.25MM) + (0)}{34\%}$$

$$VPF_{2017} = \frac{94.25MM}{34\%}$$

$$VPF_{2017} = 277.20MM$$

Así, la pérdida fiscal que determinó la sociedad en el año gravable 2007 y que venía compensando únicamente en el impuesto sobre la renta, en razón a la aplicación de una fórmula que reunifica dos impuestos existentes sólo desde el año gravable 2013 y hasta el año gravable 2016 para los cuales las pérdidas fiscales generadas desde el año 2007 hasta el año 2012 no tenía impacto alguno, se ve reducida de \$377 millones de pesos a \$277.20 millones de pesos.

Mucho más grave sería el siguiente escenario:

Partiendo de que la sociedad generó una pérdida en el año gravable 2007 de \$1000 millones de pesos (MM), y que como ocurre en ciertos sectores de la economía, sólo genera renta líquida (utilidades) a partir de su noveno año de existencia con la cual puede compensar esa pérdida que ha podido reajustar año por año, el saldo que le quedaría por compensar sería de \$1.444 millones de pesos (MM) así:

Años	Valor de la pérdida	Valor de la pérdida con Ley 1111 de 2006 (reajuste con factor fijado por el Gobierno Nacional) susceptible por compensar
2007 (año en que se generó la pérdida)	1.000	
2008 (factor: 7.75%)		1.078 (1.000 ajustado por el factor)
2009 (factor: 3.33%)		1.113 (1.078 ajustado por el factor)
2010 (factor: 2.35%)		1.139 (1.113 ajustado por el factor)
2011 (factor: 3.65%)		1.181 (1.139 ajustado por el factor)
2012 (factor: 3.04%)		1.217 (1.181 ajustado por el factor)
2013 (factor: 2.40%)		1.246 (1.217 ajustado por el factor)
2014 (factor: 2.89%)		1.282 (1.246 ajustado por el factor)
2015 (factor: 5.21%)		1.349 (1.282 ajustado por el factor)
2016 (factor: 7.08%)		1.444 (1.349 ajustado por el factor)



Y partiendo de la base de que durante los años gravables 2012 a 2016 la sociedad no generó pérdidas, no tuvo valores a compensar ni por impuesto sobre la renta ni por CREE, por la aplicación de la fórmula tendríamos lo siguiente:

$$VPF_{2017}^{61} = \frac{(PF_{IRC}^{62} * TRYC^{63}) + (PF_{CREE}^{64} * (TCREE^{65}))}{TRYC_{2017}^{66}}$$

$$VPF_{2017} = \frac{(1.444MM * 25\%) + (0 * 9\%)}{34\%}$$

$$VPF_{2017} = \frac{(362MM) + (0)}{34\%}$$

$$VPF_{2017} = \frac{362MM}{34\%}$$

$$VPF_{2017} = 1.062MM$$

Así, la pérdida fiscal que determinó la sociedad en el año gravable 2007 y que venía reajustando año por año para poderla compensar una vez generara utilidades, en razón a la aplicación de una fórmula que reunifica dos impuestos existentes sólo desde el año gravable 2013 y hasta el año gravable 2016 para los cuales las pérdidas fiscales generadas desde el año 2007 hasta el año 2012 no tenían impacto alguno, se ve reducida de \$1.444 millones de pesos a \$1.062 millones de pesos.

Por aplicación de la fórmula sin salvedad alguna, la sociedad perdería 382 millones de pesos y terminaría reconociendo que la pérdida del poder adquisitivo del dinero sólo fue del 6% en 9 años (desde el 2007 hasta el 2016).

Dicha pérdida fiscal será la que pueda compensar la sociedad con su renta líquida del impuesto sobre la renta, la cual será superior de no haberse reducido el monto de su pérdida con ocasión de la aplicación de la fórmula; consecuencia de ello, la sociedad pagará más impuestos sobre una capacidad contributiva que no tiene.

iv. que la exclusión de los casos o ingredientes carezca de un principio de razón suficiente

61 Corresponde al valor de las pérdidas fiscales susceptibles de ser compensadas a partir del año gravable 2007.

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

63 Corresponde a la tarifa aplicable al contribuyente por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable a 31 de diciembre de 2016, que para ese momento se encontraba en 25%

64 Corresponde al valor de las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 por concepto del impuesto sobre la renta para la equidad -CREE- y que no hayan sido objeto de compensación.

65 Corresponde a la tarifa aplicable al contribuyente por concepto del impuesto sobre la renta para la equidad -CREE- aplicable a 31 de diciembre de 2016, sin incluir la sobretasa. Para ese momento la tarifa del CREE sin incluir la sobretasa era del 9%

66 Corresponde a la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios para el año 2017 sin incluir la sobretasa, que para ese momento se encontraba en 34%.





No se aprecia motivo constitucional válido que justifique la no inclusión expresa en la norma sobre las pérdidas fiscales generadas o determinadas entre los años gravables 2007 a 2012, las cuales hacían un justoreconocimiento a la capacidad contributiva de los contribuyentes.

En primer lugar, la fórmula demandada parcialmente en una de sus variables, busca implementar un régimen de transición en el que se salvaguarde el ahorro fiscal de los contribuyentes generado por las pérdidas fiscales tanto para el impuesto sobre la renta como para el CREE y se reconozca el que las pérdidas fiscales generadas en uno y en otro impuesto no se perderían como consecuencia de la reunificación del impuesto. Sin embargo, dicho propósito se desdibuja cuando en el texto de la norma se omitió reconocer la especial condición que traían las pérdidas fiscales generadas entre los años 2007 a 2012: se generaron en vigencia de un solo impuesto y que podían ser compensadas sin ningún límite temporal, sólo se requería la condición de que se generará renta líquida.

En segundo lugar, como se indicó en apartes anteriores, el texto radicado por el Gobierno Nacional ante el Congreso de la República para dar inicio al trámite legislativo aprobatorio de la reforma tributaria estructural, si bien no se indicó la particular condición de las pérdidas fiscales generadas entre los años gravables 2007 a 2012 en la variable que se demanda, en el texto de la norma no se indicó en ningún aparte que las pérdidas fiscales calculadas con base en dicha fórmula no podrían ser objeto de reajuste fiscal. Veamos el texto original, radicado ante el Congreso por parte del Gobierno Nacional:

**“ARTÍCULO 290. RÉGIMEN DE TRANSICIÓN.** *Las siguientes son las reglas para el régimen de transición por la aplicación de lo previsto en la Parte II de esta ley:*

(...)

1. **Pérdidas Fiscales.** *El valor de las pérdidas fiscales generadas antes de 2017 en el impuesto sobre la renta y complementarios y/o en el impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, serán compensadas teniendo en cuenta la siguiente fórmula.*

$$VPF_{2017} = \frac{(PF_{IRC} * TRyC) + (PF_{CREE} * (TCREE))}{TRyC_{2017}}$$

Donde:

*VPF<sub>2017</sub> Corresponde al valor de las pérdidas fiscales susceptibles de ser compensadas a partir del año gravable 2017.*

AG  
MG  
AL  
TD  
A

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

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

*PF<sub>CREE</sub> Corresponde al valor de las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 por concepto del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE y que no hayan sido objeto de compensación.*

*TCREE Corresponde a la tarifa aplicable al contribuyente por concepto del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE aplicable a 31 de diciembre de 2016, sin incluir la sobretasa*

*TRyC<sub>2017</sub> Corresponde a la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios para el año 2017 sin incluir la sobretasa.*

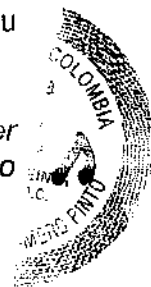
*Las pérdidas fiscales determinadas en este numeral deberán ser compensadas dentro del periodo establecido en el artículo 147 del estatuto tributario.<sup>67</sup>*

No obstante, el proyecto de ley de la ponencia mayoritaria publicada en la Gaceta 1088 y 1090 del 5 de diciembre de 2016, si bien dejó el texto propuesto por el Gobierno Nacional, incluyó una frase en el último inciso de la norma, quedando su texto así:

*Las pérdidas fiscales determinadas en este numeral deberán ser compensadas dentro del periodo establecido en el artículo 147 del estatuto tributario, **ni serán reajustadas fiscalmente.**<sup>68</sup>*

No es objeto del presente cargo cuestionar la inclusión del aparte sino que al incluirlo sin justificación alguna (no existen antecedentes de esta inclusión) se altera la especial condición de las pérdidas fiscales generadas para el impuesto sobre la renta durante los años gravables 2007 a 2012, las cuales, como consecuencia del nuevo aparte, debieron ser expresamente excluidas de la variable objeto de demanda.

67 Pgs 73 y 74 del texto radicado ante la Cámara de Representantes  
68 Pag 81 de la Gaceta 1088 de 2016 y pag 81 de la Gaceta 1090 de 2016.



En tercer, no existe ningún mandato constitucional concreto del cual pudiera derivarse la obligación legislativa de ignorar la capacidad contributiva de los contribuyentes para dar aplicación a un régimen de transición que precisamente en su génesis pretendía protegerlos de cambios tan abruptos de la ley.

v. que la falta de justificación y objetividad genere una desigualdad negativa

Son dos los tipos de casos que se incluyen en la variable demandada al incluir la totalidad de las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 en el impuesto sobre la renta:

- Pérdidas generadas entre los años gravables 2007 a 2012 las cuales tuvieron ocurrencia únicamente en la determinación del impuesto sobre la renta, que podían ser compensadas únicamente contra las rentas líquidas determinadas en este mismo, y cuyo saldo no compensado podían ser objeto de reajuste anual de manera ilimitada hasta que el mismo se agotara contra las rentas líquidas posteriores.
- Pérdidas fiscales generadas entre los años gravables 2012 a 2016 las cuales tuvieron ocurrencia tanto para el impuesto sobre la renta como para el CREE y que podían ser compensadas en ambos impuestos, y cuyo saldo podía ser reajustado de manera anual y compensadas sin limitación temporal hasta que el mismo se agotara.

La desigualdad negativa se verifica de dos maneras:

1. Se legisló y se le dieron idénticas consecuencias jurídicas e idéntico tratamiento a dos tipos de pérdidas fiscales que no tienen las mismas condiciones, calidades ni características tributarias; como ya se indicó: (i) unas pérdidas fiscales se generaron en la vigencia de un solo impuesto, mientras que las otras se generaron en la vigencia de dos impuestos y (ii) unas pérdidas fiscales que por ley podían ser reajustadas fiscalmente y de manera acumulativa y compensadas sin límite temporal, hasta que se agotara su saldo y podían ser compensadas únicamente con el impuesto sobre la renta mientras que otras podían ser compensadas con el impuesto sobre la renta y con el CREE.
2. Existe una desigualdad negativa propiciada por la fórmula que se demanda respecto de los contribuyentes que reajustaron las pérdidas fiscales generadas o liquidadas entre los años gravables 2007 a 2012 y decidieron compensarlas en su totalidad antes del 31 de diciembre de 2016 y aquellos contribuyentes que amparados en una norma con plenos efectos, no compensaron la totalidad de las pérdidas fiscales generadas o liquidadas entre

los años gravables 2007 a 2012 y a los que les quedaba un saldo pendiente por reajustar y compensar.

vi. que la omisión sea el resultado del incumplimiento de un deber específico impuesto por el constituyente al legislador

El legislador incumplió el deber específico establecido por el constituyente de respetar, proteger y garantizar los límites de su potestad tributaria, dentro de estos el de legislar teniendo en cuenta el principio de justicia tributaria y concretamente, la capacidad contributiva de los contribuyentes.

#### Conclusión

Se ha verificado el cumplimiento de la totalidad de los requisitos exigidos para la configuración de una omisión legislativa relativa por desconocimiento del mandato superior: Principio de justicia tributaria, motivo por el cual se solicita se profiera una sentencia en la que se declare exequible el contenido de la variable demandada pero en el sentido de que para efectos de aplicar las fórmula de transición de pérdidas fiscales que determina el valor de las pérdidas fiscales objeto de compensación no deben incluirse las pérdidas generadas entre los años gravables 2007 a 2012.

**4.5.2. Omisión legislativa relativa - La variable  $PF_{IRC}$  incluida en la fórmula de numeral 5 del artículo 290 del E.T., adicionado por el artículo 121 de la Ley 1819 de 2016 (parcialmente demandado) incurrió en una omisión legislativa relativa que vulnera un mandato constitucional específico: "Principio de legalidad"**

A manera de contexto sobre la omisión legislativa relativa, solicitamos a la Honorable Corte Constitucional remitirse al contenido del numeral 4.5.1.1. anterior, y bajo dicho marco, a continuación verificaremos el cumplimiento de cada uno de los requisitos objeto del desarrollo jurisprudencial ya citado.

(i) que exista una norma sobre la cual se predique necesariamente el cargo

Para el caso que se analiza, la norma en el numeral 5° del artículo 290 del E.T., adicionado por el artículo 121 de la Ley 1819 de 2016 en el siguiente aparte demandado:



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

(...)

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

$$VPF_{2017} = \frac{(PF_{IRC} * TRyC) + (PF_{CREE} * (TCREE))}{TRyC_{2017}}$$

Donde:

*VPF\_2017* Corresponde al valor de las pérdidas fiscales susceptibles de ser compensadas a partir del año gravable 2017.

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

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

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

*TCREE* Corresponde a la tarifa aplicable al contribuyente por concepto del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) aplicable a 31 de diciembre de 2016, sin incluir la sobretasa. *TRyC2017* Corresponde a la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios para el año 2017 sin incluir la sobretasa.

Las pérdidas fiscales determinadas en este numeral no se someten al término de compensación previsto en el artículo 147 del Estatuto Tributario, ni serán reajustadas fiscalmente".



- (ii) que la misma excluya de sus consecuencias jurídicas aquellos casos que, por ser asimilables, tenían que estar contenidos en el texto normativo cuestionado, o que el precepto omita incluir un ingrediente o condición que, de acuerdo con la Constitución, resulta esencial para armonizar el texto legal con los mandatos de la Carta

Premisas dentro del requisito:

- a. Consecuencia jurídica de la norma:

Para el caso objeto de demanda, debe tenerse en cuenta, como ya se explicó en capítulos anteriores, que la fórmula pretende reconocer: (i) la existencia de pérdidas fiscales para el impuesto sobre la renta y para el CREE hasta el 31 de diciembre de 2016 (fecha a partir de la cual dejó de existir el CREE), (ii) la necesidad de conservar el ahorro fiscal de los contribuyentes generado por las pérdidas fiscales tanto para el impuesto sobre la renta como para el CREE y (iii) el reconocimiento de que las pérdidas fiscales generadas en uno y en otro impuesto no se perderían como consecuencia de la reunificación del impuesto.

La consecuencia jurídica de la norma, la cual se desprende de su tenor literal, es que dentro de la dicha fórmula, se incluye la variable  $PF_{IRC}$  hoy demandada, en la cual se incluyen las pérdidas acumuladas en el impuesto sobre la renta en su totalidad (incluso las generadas cuando no existía el CREE y que eran susceptibles de reajuste anual y de compensación sin límite de tiempo, esto es, las generadas desde el año gravable 2007 hasta el año gravable 2012).

- b. La consecuencia jurídica de la norma excluye aquellos casos que, por ser asimilables, tenían que estar contenidos en el texto normativo cuestionado, o el precepto omite incluir un ingrediente o condición que, de acuerdo con la Constitución, resulta esencial para armonizar el texto legal con los mandatos de la Carta

Para el caso concreto, la premisa se analizará por componentes: (i) cuál es el mandato de la Carta con el cual debe armonizarse el texto legal, (ii) cuál es la exclusión en el texto normativo cuestionado o la omisión del ingrediente o condición que le impide estar en armonía con el mandato de la Carta.

#### i. Mandato de la Carta: Principio de legalidad

Como principio del Estado Social de Derecho, característico de nuestro sistema político y de gobierno reconocido desde la Carta Magna y ampliamente analizado y ratificado por la Honorable Corte Constitucional, surge el principio de legalidad de la mano en el ámbito tributario del pago de tributos por los particulares.



Centrándonos en la materia fiscal, ya la Corte indicó: "el principio de legalidad en materia tributaria puede justificarse desde diversos ángulos y, derivar de éstos, las distintas funciones que cumple: se podría tratar de una garantía exigida por el principio democrático el que, a más de exigir la participación del órgano representativo del pueblo en la determinación de las cargas impuestas a los ciudadanos, excluye la arbitrariedad en el ejercicio del poder. En este sentido, se constituye en garantía de los ciudadanos frente a la actuación del poder público el que, para afrontar sus necesidades de financiación deberá someter la propuesta de tributo al pueblo mismo, a través de sus representantes. En el mismo sentido, al tratarse de un límite a la actuación de las entidades públicas en materia tributaria, se constituye en una salvaguarda de la libertad. Desde otro punto de vista, podría considerarse una garantía de la propiedad privada la que solamente podría ser afectada por la imposición exigida conforme a la ley que ha sido adoptada por el parlamento y, en este sentido, compartiría el fundamento de la exigencia que la expropiación solamente puede ser declarada por "motivos de utilidad pública o interés social definidos por el legislador", según el artículo 58 de la Constitución Política colombiana. De manera más amplia, y sin excluir las anteriores justificaciones, el principio de legalidad en materia tributaria responde a la exigencia misma del sometimiento de las autoridades públicas, al ordenamiento jurídico. Esto implica que las entidades encargadas solamente podrán exigir el pago de tributos establecidos en la ley. De esta manera, la legalidad tributaria se encuentra en las entrañas mismas del Estado de Derecho"<sup>69</sup>. (subraya fuera del texto original)

Del principio de legalidad emanan otros principios constitucionales que le dan precisamente el sustento y que con el pasar de los años y del extenso análisis y desarrollo jurisprudencial se han casi que independizado de aquel. Hablamos particularmente del principio de irretroactividad de las normas tributarias. Como bien lo señaló la Alta Corporación: *"La irretroactividad de las normas jurídicas tributarias se respalda tradicionalmente en el concepto de seguridad jurídica, de manera que la norma impositiva tenga un carácter previo a la producción de los hechos que regula, con el fin de que su alcance pueda ser conocido por los destinatarios de la norma y por los eventuales realizadores de los hechos generadores del gravamen, evitando de esta manera que los sujetos pasivos de la obligación tributaria y, aún los beneficiarios del gravamen, puedan ser tomados por sorpresa, lo que a su turno garantiza la realización del principio de legalidad, a partir del cual se amparan los hechos causados y consolidados bajo el imperio de una norma jurídica. Al respecto, se tiene que en sentencia C-185 de 1997 se estableció que la garantía de irretroactividad de la ley tributaria se plasmó en beneficio del contribuyente, con el fin de evitar que un Estado fiscalista abusara del derecho de imponer tributos"*<sup>70</sup>.

<sup>69</sup> Sentencias C-209 de 2016, M.P. Jorge Iván Palacio Palacio y C-369 de 2000, M.P. Fabio Morón Díaz.  
<sup>70</sup> Sentencia C – 430 de 2009, M.P. Juan Carlos Henao Pérez.



Hemos de efectuar una breve referencia al numeral 4.2.1. del presente escrito (al cual solicitamos acudir para un mayor detalle), para indicar que en respeto del principio de legalidad y de su derivado principio de irretroactividad de las leyes tributarias, aun cuando el legislador cuenta con una amplísima libertad de configuración legislativa en materia tributaria, siempre debe respetar el que desde la Constitución Política se ha reconocido que:

- (i) los contribuyentes tienen unas mínimas garantías de seguridad jurídica en torno a los efectos fiscales de los hechos, actos o situaciones económicas.
- (ii) existe una imposibilidad para el legislador de señalar consecuencias jurídicas a actos, hechos o situaciones jurídicas que ya están formalizados jurídicamente
- (iii) la ley que impone o modifica un impuesto no puede aplicarse a hechos generadores ocurridos antes de su vigencia.
- (iv) Existe una prohibición clara de que se aumenten las cargas del contribuyente, modificando las regulaciones en relación con períodos vencidos o en curso.
- (v) El legislador no puede variar de manera intempestiva las condiciones de tributación de los contribuyentes, de manera que se afecte la confianza legítima que durante un período fiscal se había generado en torno a las reglas de tributación que regirían el mismo.
- (vi) **No le es dable al Legislador proferir normas que aunque rigen a partir del año gravable siguiente pero que a su vez reconozca efectos sobre períodos gravables anteriores a los de su expedición.**

ii. Exclusión en el texto normativo de aquellos casos que, por ser asimilables, tenían que estar contenidos en el texto normativo cuestionado, o la omisión del ingrediente o condición que le impide estar en armonía con el mandato de la Carta

En el caso que nos ocupa se verifica no una exclusión de casos en el texto normativo que se demanda sino una omisión de ingredientes o condiciones que le impiden a la norma estar en armonía con el principio de legalidad de la Carta.

En efecto, la omisión se verifica como consecuencia de la inclusión en el texto objeto de demanda de todas las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 por concepto del impuesto sobre la renta, omitiendo e ignorando la particular condición que traían las pérdidas fiscales generadas o determinadas para los períodos gravables 2007 a 2012 (Liquidadas o determinadas en la vigencia de otra ley, cuando sólo existía un impuesto y que eran susceptibles de reajustes fiscales hasta cuando se agotaran, esto es, hasta cuando su saldo fuera compensado totalmente en el impuesto sobre la renta).





Las pérdidas fiscales generadas entre los años gravables 2007 a 2012 nacieron bajo el imperio de una ley (Ley 1111 de 2006) y en virtud de esta tomaron unas condiciones particulares y distintas a las pérdidas que se generaron antes del 2007: nacieron cuando existía un solo impuesto sobre la renta y el saldo que no había sido compensado con el referido impuesto podía ser reajustado cada año hasta que se agotara.

La ley en cuya vigencia nacieron las referidas pérdidas generó una situación consolidada respecto de las mismas: el saldo de las pérdidas que no había sido compensado con el referido impuesto podía ser reajustado cada año hasta que se agotara.

El haberse omitido en la variable demandada, el reconocimiento de las condiciones que ya traían las pérdidas fiscales generadas entre los años gravables 2007 a 2012 en los que sólo existía un impuesto (particularmente la condición de que podían ser reajustadas fiscalmente y compensadas sin limitación temporal hasta su agotamiento), le impide a la totalidad de la norma (norma de transición que reunificó dos impuestos) estar en armonía con el mandato de la Carta contenido en el principio de legalidad, si se tiene en cuenta que:

- (i) se incluyen dichas pérdidas nacidas con especiales condiciones y con efectos hacia futuro: el reajuste fiscal era posible hasta que las pérdidas fiscales fueran compensadas en su totalidad con el impuesto sobre la renta.
- (ii) por efectos del último inciso del artículo 290 del E.T. parcialmente demandado<sup>71</sup>, dichas pérdidas (incluidas en la variable de la fórmula) no pueden ser reajustadas fiscalmente a partir de la vigencia de la Ley 1819 de 2016.
- (iii) la Ley 1819 de 2016 tiene efectos hacia el pasado e impacta una situación jurídica consolidada en cabeza de los contribuyentes, reconocida por otra norma (Ley 1111 de 2006): posibilidad de reajustar el saldo de las pérdidas fiscales hasta que el mismo fuera totalmente compensado con un único impuesto: el impuesto sobre la renta.

No es objeto del presente cargo cuestionar la inclusión del nuevo texto en el último inciso del artículo 290 del E.T. parcialmente demandado sino simplemente indicar que el mismo afecta el resultado de la fórmula y provoca que los saldos de las

<sup>71</sup> "Las pérdidas fiscales determinadas en este numeral deberán ser compensadas dentro del periodo establecido en el artículo 147 del estatuto tributario, ni serán reajustadas fiscalmente".



pérdidas fiscales generadas entre años 2007 a 2012 y que no han sido objeto de compensación con el impuesto sobre la renta, ya no puedan ser reajustadas.

iv. que la exclusión de los casos o ingredientes carezca de un principio de razón suficiente

No se aprecia motivo constitucional válido que justifique la no inclusión expresa en la norma de las pérdidas fiscales generadas entre los años gravables 2007 a 2012, las cuales hacían reconocimiento a la capacidad contributiva de los contribuyentes.

En primer lugar, la fórmula demandada parcialmente en una de sus variables, busca implementar un régimen de transición en el que se salvaguarde el ahorro fiscal de los contribuyentes generado por las pérdidas fiscales tanto para el impuesto sobre la renta como para el CREE y se reconozca el que las pérdidas fiscales generadas en uno y en otro impuesto no se perderían como consecuencia de la reunificación del impuesto. Sin embargo, dicho propósito se desdibuja cuando en el texto de la norma se omitió reconocer la especial condición que traían las pérdidas fiscales generadas en los años gravables 2007 a 2012: se generaron en vigencia de un solo impuesto y que podían ser compensadas únicamente con este.

En segundo lugar, como se indicó en apartes anteriores, el texto radicado por el Gobierno Nacional ante el Congreso de la República para dar inicio al trámite legislativo aprobatorio de la reforma tributaria estructural, si bien no se indicó la particular condición de las pérdidas fiscales generadas entre los años gravables 2007 a 2012 en la variable que se demanda, en el texto de la norma no se indicó en ningún aparte que las pérdidas calculadas con base en dicha fórmula no podrían ser objeto de reajuste. Veamos el texto original, radicado ante el Congreso por parte del Gobierno Nacional:

*"ARTÍCULO 290. RÉGIMEN DE TRANSICIÓN. Las siguientes son las reglas para el régimen de transición por la aplicación de lo previsto en la Parte II de esta ley:*

(...)

- Pérdidas Fiscales.** *El valor de las pérdidas fiscales generadas antes de 2017 en el impuesto sobre la renta y complementarios y/o en el impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, serán compensadas teniendo en cuenta la siguiente fórmula.*

$$VPF_{2017} = \frac{(PF_{IRC} * TRyC) + (PF_{CREE} * (TCREE))}{TRyC_{2017}}$$

Donde:

LICA  
NO  
ARIA  
DOT  
IT  
EDES

*VPF<sub>2017</sub> Corresponde al valor de las pérdidas fiscales susceptibles de ser compensadas a partir del año gravable 2017.*

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

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

*PF<sub>CREE</sub> Corresponde al valor de las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 por concepto del impuesto sobre la renta para la equidad - CREE y que no hayan sido objeto de compensación.*

*TCREE Corresponde a la tarifa aplicable al contribuyente por concepto del impuesto sobre la renta para la equidad - CREE aplicable a 31 de diciembre de 2016, sin incluir la sobretasa*

*TRyC<sub>2017</sub> Corresponde a la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios para el año 2017 sin incluir la sobretasa.*

*Las pérdidas fiscales determinadas en este numeral deberán ser compensadas dentro del periodo establecido en el artículo 147 del estatuto tributario.<sup>72</sup>*

No obstante, el proyecto de ley de la ponencia mayoritaria publicada en la Gaceta 1088 y 1090 del 5 de diciembre de 2016, si bien dejó el texto propuesto por el Gobierno Nacional, incluyó una frase en el último inciso de la norma, quedando su texto así:

*Las pérdidas fiscales determinadas en este numeral deberán ser compensadas dentro del periodo establecido en el artículo 147 del estatuto tributario, **ni serán reajustadas fiscalmente.**<sup>73</sup>*

No es objeto del presente cargo cuestionar la inclusión del aparte sino que al incluirlo sin justificación alguna (no existen antecedentes de esta inclusión) se altera la especial condición de las pérdidas fiscales generadas para el impuesto sobre la renta durante los años gravables 2007 a 2012, las cuales, como consecuencia del

<sup>72</sup> Pgs 73 y 74 del texto radicado ante la Cámara de Representantes  
<sup>73</sup> Pag 81 de la Gaceta 1088 de 2016 y pag 81 de la Gaceta 1090 de 2016.



nuevo aparte, debieron ser expresamente excluidas de la variable objeto de demanda.

En tercer, no existe ningún mandato constitucional concreto del cual pudiera derivarse la obligación legislativa de ignorar el principio de legalidad de la totalidad de normas tributarias, incluso las de transición.

v. que la falta de justificación y objetividad genere una desigualdad negativa

Son dos los tipos de casos que se incluyen en la variable demandada al incluir la totalidad de las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 en el impuesto sobre la renta:

- Pérdidas fiscales generadas entre los años gravables 2007 a 2012 las cuales tuvieron ocurrencia únicamente en el impuesto sobre la renta bajo el imperio de una norma que precisamente les asignó sus especiales condiciones, que podían ser compensadas únicamente contra las rentas líquidas posteriores de este mismo impuesto, y cuyo saldo no compensado podían ser objeto de reajuste fiscal anual y acumulativo de manera ilimitada hasta que el mismo se agotara.
- Pérdidas fiscales generadas entre los años gravables 2012 a 2016 las cuales tuvieron ocurrencia tanto para el impuesto sobre la renta como para el CREE, bajo el imperio de otra ley y que podían ser compensadas en ambos impuestos, y cuyo saldo podía ser reajustado de manera anual y acumulativa y compensado sin limitación temporal y hasta que el mismo se agotara.

La desigualdad negativa se verifica de dos maneras:

1. Se legisló y se le dieron idénticas consecuencias jurídicas e idéntico tratamiento a dos tipos de pérdidas fiscales que no tienen las mismas condiciones, calidades ni características tributarias; como ya se indicó: (i) unas pérdidas se generaron en la vigencia de un solo impuesto, mientras que las otras se generaron en la vigencia de dos impuestos y (ii) unas pérdidas por ley podían ser reajustadas de manera ilimitada hasta que se agotara su saldo y podían ser compensadas únicamente con el impuesto sobre la renta mientras que otras podían ser compensadas con el impuesto sobre la renta y con el CREE.
2. Existe una desigualdad negativa propiciada por la fórmula que se demanda respecto de los contribuyentes que reajustaron las pérdidas fiscales generadas entre los años gravables 2007 a 2012 y decidieron compensarlas en su totalidad antes del 31 de diciembre de 2016 y aquellos contribuyentes



que amparados en una norma con plenos efectos (Confianza legítima), no compensaron la totalidad de las pérdidas fiscales generadas entre los años gravables 2007 a 2012 y a los que les quedaba un saldo pendiente por reajustar y compensar.

vi. que la omisión sea el resultado del incumplimiento de un deber específico impuesto por el constituyente al legislador

El legislador incumplió el deber específico impuesto por constituyente de respetar, proteger y garantizar los límites de su potestad tributaria, dentro de estos el de legislar teniendo en cuenta el principio de legalidad y su derivado: el principio de irretroactividad de las normas tributarias.

Conclusión

Se ha verificado el cumplimiento de la totalidad de requisitos exigidos para la configuración de una omisión legislativa relativa por desconocimiento del mandato superior: Principio de legalidad, motivo por el cual se solicita se profiera una sentencia en la que se declare exequible el contenido de la variable demandada pero en el sentido de que en ella no deben incluirse las pérdidas fiscales generadas entre los años gravables 2007 a 2012.

**4.6. Cargos de inconstitucionalidad del aparte “*ni serán reajustadas fiscalmente*” del numeral 5 del artículo 290 del E.T., adicionado por el artículo 121 de la Ley 1819 de 2016 (parcialmente demandado)**

Los cargos que pasan a explicarse se encaminan a sustentar la inexecutable de la norma demandada o su interpretación condicionada “*en el sentido de*”.

**4.6.1. Primer cargo - El aparte “*ni serán reajustadas fiscalmente*” del numeral 5 del artículo 290 del E.T., adicionado por el artículo 121 de la Ley 1819 de 2016 (parcialmente demandado) viola el artículo 95-9 de la Constitución Política – violación de los principios de equidad tributaria y capacidad contributiva**

Sobre este principio en particular, y con el ánimo de evitar ser repetitivos, solicitamos a la Honorable Corte Constitucional remitirse al numeral 4.2.1. anterior, en el cual se explica el contenido del mismo.

Debe recordarse que la compensación de las pérdidas fiscales, como ya se explicó en el numeral 4.1. anterior (al cual nos remitimos para un mayor detalle), no es un



beneficio otorgado por el legislador, sino que son una minoración estructural<sup>74</sup> a través del cual se logra precisamente materializar los principios constitucionales del sistema tributario colombiano (Igualdad, equidad y justicia) de modo que los contribuyentes paguen a título del impuesto sobre la renta el monto que atienda la real capacidad económica, que les permita asumir una carga tributaria adecuada.

Reconociendo las pérdidas fiscales y la posibilidad de compensarlas se verifica no el resultado de un ente económico en un determinado año, sino que se evalúa su desempeño en un lapso considerable, pues de esta manera se puede determinar cuál es la real capacidad económica que ostenta el contribuyente.

En efecto, a través de la compensación de las pérdidas fiscales no se incentiva/beneficia por política fiscal a determinados sujetos o actividades económicas, sino que se reconoce al contribuyente que ha reportado desempeños económicos negativos y se le otorga el derecho de compensar tales pérdidas fiscales con la renta líquida obtenida en períodos gravables posteriores, lo cual se traduce en una disminución del monto de la base gravable sobre el cual se calcula el impuesto sobre la renta.

**Para el caso que nos ocupa, el aparte “ni serán reajustadas fiscalmente” aplicable al resultado de la aplicación de la fórmula de transición vulnera los principios de equidad en materia tributaria y capacidad contributiva atendiendo a las siguientes razones:**

La prohibición de efectuar reajustes fiscales sobre las pérdidas que viene arrojando un contribuyente año tras año afecta seriamente su patrimonio y lo obliga a asumir una mayor carga tributaria.

Si el contribuyente sólo puede compensar el valor original de la pérdida fiscal sin reajuste, o el valor reajustado hasta cierto punto en el tiempo, deberá asumir una mayor carga tributaria en el mediano y largo plazo, que a todas luces desconoce su capacidad económica global.

En efecto, no es lo mismo compensar en un término de 10 años una pérdida generada por ejemplo en el año 2013 que se pueda reajustar durante esos 10 años, reconociendo el peso de la inflación y el impacto que tiene sobre el poder adquisitivo del dinero y el valor de las cosas, a compensar en un término de 10 años una pérdida generada en el año 2013 sin poderla reajustar año por año.

<sup>74</sup> Corte Constitucional de Colombia, Sentencia de Constitucionalidad C – 540 del 24 de mayo de 2005.  
Magistrado Ponente: Humberto Antonio Sierra Porto, Expediente: D-5436



Con miras a lograr un correcto entendimiento, a continuación se suministra un ejemplo numérico de una pérdida del año 2013 que se reajusta a lo largo del tiempo para ver el impacto de la inflación en la misma:

Año	Valor de la pérdida que se reajusta	Valor ajustado con el factor que da el índice del Gobierno Nacional
2013 (año en que se genera la pérdida)	1.000	
2014 (factor: 2.89%)	1.000	1.028
2015 (factor: 5.21%)	1.028	1.083
2016 (factor: 7.08%)	1.083	1.159
DIFERENCIA ENTRE EL VALOR DE LA PÉRDIDA INICIAL Y LA REAJUSTADA	83	

De manera que la pérdida fiscal generada en el año gravable 2013, en el año 2016 no vale lo mismo, y la sociedad debería tener el derecho, como se había reconocido legalmente, de compensar la pérdida por el valor reajustado, para reflejar de esa manera su verdadera capacidad contributiva.

El reajuste de las pérdidas fiscales tiene como propósito garantizar la debida aplicación de los principios de equidad y justicia en materia tributaria, a partir del desarrollo del concepto de capacidad económica global, conforme con el cual se debe tener en consideración la renta obtenida durante su existencia y no solamente en un solo período gravable y su prohibición impone al contribuyente una mayor carga tributaria en años gravables posteriores, toda vez que el saldo de la pérdida fiscal que ya traía la sociedad y que podría compensar a futuro no va a corresponder con valores actuales o ajustados, desconociéndose su verdadera capacidad contributiva.

La sociedad pagará un mayor impuesto que no estaría obligada a asumir si se tuviera en cuenta el detrimento del valor por el paso del tiempo.

**4.6.2. Segundo cargo- El aparte “ni serán reajustadas fiscalmente” del numeral 5 del artículo 290 del E.T., adicionado por el artículo 121 de la Ley 1819 de 2016 (parcialmente demandado) viola los artículos 338 y 363 de la Constitución Política – violación del principio de legalidad y del principio de irretroactividad**

Sobre este principio en particular, y con el ánimo de evitar ser repetitivos, solicitamos a la Honorable Corte Constitucional remitirse al numeral 4.2.1. anterior, en el cual se explica el contenido del mismo.

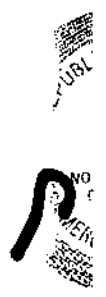
Bajo dicho marco y entendimiento, a continuación se explica el cargo de violación, para lo cual ha de tenerse en cuenta lo siguiente:

1. El aparte demandado "*ni serán reajustadas fiscalmente*" se encuentra en el último inciso del numeral 5 del artículo 290 del E.T. justo después de que se indica que "*las pérdidas fiscales determinadas en este numeral no se someten al término de compensación previsto en el artículo 147 del Estatuto Tributario*".
2. Ha de indicarse que no es objeto de demanda el artículo 147 del E.T., el cual tampoco impacta nuestro análisis, por lo que no haremos referencia alguna al mismo.
3. El cálculo que debe efectuarse en aplicación de la fórmula incluye las pérdidas fiscales acumuladas hasta el 31 de diciembre de 2016 que no han sido compensadas aún, dentro de las cuales se encuentran las pérdidas originadas en los años 2007 a 2012, las cuales por aplicación de la norma vigente (Ley 1111 de 2006), podían ser reajustadas fiscalmente durante los años en los que se compensaran.

Así, en nuestro tantas veces citado ejemplo numérico, partiendo de la base de que la sociedad generó una pérdida fiscal en el año gravable 2007 de \$1000 millones de pesos (MM), la cual ha venido compensando desde el año gravable 2008 en valores de \$100 millones de pesos (MM) hasta el año gravable 2016, el saldo que le quedaría por compensar sería de \$377 millones de pesos (MM) así:

Años	Valor de la pérdida	Valor de la pérdida con Ley 1111 de 2006 (reajuste con factor fijado por el Gobierno Nacional)	Valor de la pérdida que va a compensar	Saldo por compensar y que se reajusta
2007 (año en que se generó la pérdida)	1.000			
2008 (factor: 7.75%)		1.076 (1.000 ajustado por el factor)	100	978
2009 (factor: 3.33%)		1.010 (978 ajustado por el factor)	100	910
2010 (factor: 2.35%)		931 (910 ajustado por el factor)	100	831
2011 (factor: 3.65%)		862 (831 ajustado por el factor)	100	762
2012 (factor: 3.04%)		785 (762 ajustado por el factor)	100	685
2013 (factor: 2.40%)		701 (685 ajustado por el factor)	100	601
2014 (factor: 2.89%)		619 (601 ajustado por el factor)	100	519
2015 (factor: 5.21%)		546 (519 ajustado por el factor)	100	446
2016 (factor: 7.08%)		477 (446 ajustado por el factor)	100	377

De manera tal que al año gravable 2016, de la pérdida fiscal generada en el período gravable 2007 a la sociedad le quedaba por compensar por dicha pérdida un valor de \$377.





4. El aparte demandado "*ni serán reajustadas fiscalmente*" del último inciso del numeral 5 del artículo 290 del E.T. impacta la totalidad de las pérdidas incluidas en la fórmula y prohíbe su reajuste posterior.

**Precisado lo anterior, las siguientes son las premisas que llevan a la conclusión de que el aparte "*ni serán reajustadas fiscalmente*" del numeral 5 del artículo 290 del E.T., adicionado por el artículo 121 de la Ley 1819 de 2016 (parcialmente demandado) transgrede los principios constitucionales de legalidad y de irretroactividad:**

1. El cálculo que debe efectuarse en aplicación de la fórmula incluye las pérdidas fiscales acumuladas hasta el 31 de diciembre de 2016 que no han sido compensadas aún.
2. Dentro de las pérdidas acumuladas hasta 31 de diciembre de 2016, que deben incluirse en la fórmula, se encuentran las pérdidas fiscales o los saldos de ellas, originadas en los años gravables 2007 a 2012.
3. Las pérdidas originadas en los años gravables 2007 a 2012 por aplicación de la norma en vigencia, eran objeto de reajuste durante los años en los que se compensaran.
4. Las pérdidas originadas en los años gravables 2007 a 2012 (reajustadas año por año) podían ser compensadas de manera ilimitada de conformidad con la ley en cuya vigencia nacieron (Ley 1111 de 2006), por lo que para los años 2016, 2017, 2018 y siguientes, las sociedades podrían continuar compensándolas después de haberlas reajustado año por año.
5. El aparte "*ni serán reajustadas fiscalmente*" del numeral 5 del artículo 290 del E.T. obliga a que una vez incluidas las pérdidas originadas en los años 2007 a 2012 en la fórmula de transición y determinado su resultado, las mismas ya no puedan ser objeto de reajuste.
6. El aparte "*ni serán reajustadas fiscalmente*" del numeral 5 del artículo 290 del E.T. vigente a partir de la Ley 1819 de 2016, pretende tener efectos sobre y afectar hechos que nacieron y fueron regulados bajo el imperio de una ley aunque con efectos actuales.
7. El aparte demandado no tuvo un carácter previo a la generación de las pérdidas durante los años gravable 2007 a 2012 y aun así cambia el tratamiento legal tributario al cual estaban sometidas (reajuste).



8. Los reajustes fiscales se surtían año por año y de manera acumulativa es decir que el factor de ajuste anual se aplicaba sobre el saldo ya reajustado, lo cual evidencia que ese reajuste fiscal era de aplicación anual y se iban consolidando anualmente.
9. El aparte demandado no pudo ser conocido por los destinatarios de la norma cuando generaron las pérdidas sino hasta años después de haberlas generado, haberlas reajustado y haberlas compensado año por año y haber guardado un remanente para seguir compensando.
10. En suma, el aparte demandado sí tiene una aplicación retroactiva.

**4.3.2. Segundo cargo- El aparte “ni serán reajustadas fiscalmente” del numeral 5 del artículo 290 del E.T., adicionado por el artículo 121 de la Ley 1819 de 2016 (parcialmente demandado) viola los artículos 338 y 363 de la Constitución Política – violación del principio de seguridad jurídica y confianza legítima**

Sobre este principio en particular, y con el ánimo de evitar ser repetitivos, solicitamos a la Honorable Corte Constitucional remitirse al numeral 4.2.1. anterior, en el cual se explica el contenido del mismo.

Bajo dicho marco, para el caso concreto, debe indicarse que:

1. En la fórmula se incluyen las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios y que no hayan sido objeto de compensación, entre otras, las pérdidas fiscales generadas entre los años gravables 2007 hasta 2012, las cuales por las normas vigentes para la época, podían ser reajustadas y compensadas de manera ilimitada en el tiempo, hasta que se agotaran.
2. Las pérdidas fiscales generadas desde el año gravable 2007 hasta el 2012 deben considerarse como una situación jurídica consolidada, puesto que se ha creado y definido bajo el imperio de una ley y no como una mera expectativa, definida esta última por la Honorable Corte Constitucional como *“aquellas esperanzas o probabilidades que tiene una persona de adquirir en el futuro un derecho que, por no haberse consolidado, puede ser regulado por el legislador según las conveniencias políticas que imperen en el momento, guiado por parámetros de justicia y de equidad que la Constitución le fija para el cumplimiento cabal de sus funciones.”*<sup>75</sup>.

75 Corte Constitucional de Colombia, Sentencia de Constitucionalidad C – 926 del 19 de julio de 2000.  
Magistrado Ponente: Carlos Gaviria Díaz. Expediente D-2773.



Pues bien, la violación al principio de la seguridad jurídica del aparte demandado se verifica respecto de aquellas sociedades que habían generado pérdidas fiscales en los años gravables 2007 a 2012 bajo el imperio de una norma, las venían reajustando año por año y compensando en una proporción determinada y dejaban un saldo que podría seguir siendo ajustado y compensado, en virtud precisamente de la norma en cuya vigencia se generaron esas pérdidas.

Cuando una nueva norma incluye dentro de una fórmula de transición dichas pérdidas y de manera intempestiva indica que las mismas ya no podrán ser reajustadas fiscalmente, dichas sociedades verán que como consecuencia de la prohibición, su situación económica se verá alterada

La nueva prohibición de ajustar fiscalmente unas pérdidas que por la ley en cuya vigencia surgieron afecta gravemente la seguridad jurídica de la sociedad y le toma por sorpresa. La sociedad se ve afectada sobre un hecho pasado y consolidado, aun cuando el hecho pasado y consolidado tenga efectos hacia el futuro.

Lo cierto es que la pérdida generada en los años gravables 2007 a 2012 nació bajo el imperio de una norma, tuvo efectos bajo esa misma norma, se reguló bajo esa misma norma, y su modificación intempestiva y desconocedora de los otros dos principios ya explicados, termina impactando la sociedad seriamente en sus proyecciones económicas y financieras.

De haber sabido la sociedad afectada con la nueva norma, que se le iban a cambiar las reglas de juego bajo las cuales nació la pérdida (Ley 1111 de 2006): las pérdidas generadas desde los años gravables 2007 a 2012 o los saldos de estas que no se hubieran compensado podían reajustarse anualmente y seguirse compensando hasta que se agotaran, de un momento a otro ya no podrán ser ajustadas la sociedad hubiese tomado una decisión distinta a la de compensar una porción de dicho monto y dejar saldos pendientes por compensar en años subsiguientes. La sociedad hubiera compensado toda la pérdida (sin pagar impuesto alguno).

De manera que, si han de incluirse las pérdidas fiscales generadas entre los años gravables 2007 a 2012 en la fórmula de transición, la prohibición de reajuste por lo menos respecto de esas pérdidas, no debería aplicar. Esto en respeto a los principios de legalidad, irretroactividad de las normas tributarias y seguridad jurídica de los contribuyentes.

## 5. COMPETENCIA

La Honorable Corte Constitucional es competente para conocer la presente acción de inconstitucionalidad, conforme con lo establecido en el numeral 4° del artículo 241 de la Constitución Política.



## 6. TRÁMITE

El trámite que debe seguir la presente demanda es el señalado en el Decreto 2067 de 1991 y las normas que la adicionen y complementen, así como las normas y actos administrativos que a la fecha se hayan proferido en relación con las demandas como la que se presenta.

## 7. PRINCIPIO PRO ACTIONE

Consideramos que la demanda cumple con los requisitos de admisión ya que las razones expuestas son claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes, de acuerdo a los criterios jurisprudenciales de la Corte Constitucional. En caso de que la Corte no considere que sea así, les solicitamos a los Honorables Magistrados aplicar el Principio Pro Actione.

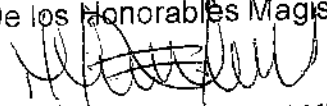
## 8. PRUEBAS Y ANEXOS

1. Fotocopia de la Cédula de Ciudadanía de la accionante.
2. Copia del Diario Oficial No. 50.101 del 29 de diciembre de 2016 tomado de la página de la Imprenta Nacional <https://goo.gl/5gJykT>.
3. Copia de las gacetas la Gaceta 1088 y 1090 del 5 de diciembre de 2016.
4. Copia de la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016.

## 9. NOTIFICACIONES

Recibo notificaciones en la Secretaría de la Honorable Corte Constitucional o en la siguiente dirección: Calle 90 No. 19C - 74 de Bogotá, D.C. Celular 321 4977285. Correo electrónico: [mafecita.rubio@gmail.com](mailto:mafecita.rubio@gmail.com)

De los Honorables Magistrados,

  
**MARÍA FERNANDA RUBIO MARROQUÍN**  
C.C. No. 1.010.173.644 de Bogotá D.C.

