

**COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES PARA SOCIEDADES EN LA
LEGISLACIÓN COLOMBIANA**

PRESENTADO POR:

STIVEN LÓPEZ HERNÁNDEZ

UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS

DEPARTAMENTO DE DERECHO

MEDELLÍN

2020

**COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES PARA SOCIEDADES EN LA
LEGISLACIÓN COLOMBIANA**

PRESENTADO POR:

STIVEN LÓPEZ HERNÁNDEZ

ASESOR:

JULIAN ALBERTO ZAMBRANO SANCHEZ

ABOGADO

TRABAJO DE GRADO PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

ABOGADO

UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS

DEPARTAMENTO DE DERECHO

MEDELLÍN

2020

Resumen

La compensación de pérdidas fiscales es una herramienta esencial que puede utilizar toda sociedad que ha tenido pérdidas, para disminuir la carga tributaria en su impuesto sobre la renta. Sin embargo, este no es un tema muy profundizado por la doctrina, y la jurisprudencia, aunque desarrolla a profundidad cada tema, solo lo hace con partes específicas del mismo, lo cual, dificulta su estudio; por eso, con este trabajo se tiene como propósito dar una herramienta útil al lector para el aprendizaje de la compensación de pérdidas fiscales de las sociedades, bajo las normas que la regulan en el Estatuto Tributario colombiano.

Mediante el análisis de jurisprudencia de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, junto con los trabajos de algunos doctrinantes, y conceptos de las autoridades tributarias, se desarrolla en un inicio la compensación de pérdidas fiscales como minoración estructural y su diferencia con los beneficios tributarios, después, se explica el concepto de compensación de pérdidas fiscales junto con su regulación vigente, y en capítulo posterior, se hace un recorrido por los múltiples cambios que ha tenido la compensación de pérdidas fiscales desde su creación hasta la implementación de la Ley 1819 del 2016. Este trabajo finaliza analizando la demanda de inconstitucionalidad radicada contra la fórmula del régimen de transición de la compensación de pérdidas fiscales para sociedades, creada por la Ley 1819 del 2016, y la sentencia emitida por la Corte Constitucional en el caso.

Palabras clave: Compensación de pérdidas fiscales, Régimen de transición, Impuesto sobre la renta, Impuesto sobre la renta para la equidad - CREE.

Tabla de contenido

| | |
|---|-----------|
| 1. Introducción | 3 |
| 2. Regulación normativa y jurisprudencial | 6 |
| 3. Antecedentes | 17 |
| 3.1. Creación y primera reforma..... | 17 |
| 3.2. Reforma tributaria Ley 1111 de 2006..... | 18 |
| 3.3. Pérdidas fiscales en el impuesto sobre la renta para la equidad CREE..... | 21 |
| 3.4. Reforma tributaria Ley 1819 de 2016..... | 26 |
| 4. Régimen de transición de la compensación de pérdidas fiscales en el reunificado impuesto sobre la renta y complementarios | 27 |
| 5. Aplicación del artículo 290, numeral 5, del Estatuto Tributario | 38 |
| 6. Conclusiones | 44 |
| 7. Referencias Bibliográficas | 48 |

COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES PARA SOCIEDADES EN LA LEGISLACIÓN COLOMBIANA.

1. INTRODUCCIÓN

El tema de la compensación de pérdidas fiscales reviste gran importancia para el sistema tributario actual, pues es una forma de disminuir la carga tributaria de un contribuyente por concepto de impuesto sobre la renta, para hacer justo, equitativo y progresivo el pago de este, en ocurrencia de una pérdida fiscal.

El hecho de que disminuyera la carga tributaria, hacía que, en un principio, la jurisprudencia los tratara como beneficios tributarios, tal como se nota en sentencias como la C-261 del 2002 en la que la Corte Constitucional debía decidir sobre la exequibilidad del término de compensación de las pérdidas fiscales del artículo 147 del Estatuto Tributario. En la sentencia, la corte explica que:

Mediante las disposiciones acusadas el legislador en ejercicio de su facultad impositiva consagró, de manera general, un beneficio tributario consistente en que las pérdidas fiscales [...] sufridas en cualquier año o período gravable pueden ser compensadas por las sociedades con las rentas o utilidades que obtuvieren dentro de los cinco años o períodos gravables siguientes. (Corte Constitucional, C-261, 2002)

En efecto, con esto, la Corte hacía referencia a la compensación de pérdidas fiscales para sociedades, establecido en el artículo 147 del Estatuto Tributario, y como se pudo notar, los consideraba beneficios tributarios. Esto mismo ocurría con el Consejo de Estado, el cual citaba este tipo de fallos, como apoyo en sus decisiones referentes a la compensación de pérdidas fiscales,

como la de radicado 13542 de 2004. Sin embargo, con el tiempo este tratamiento cambió: la Corte, reconociendo la diferencia en la naturaleza misma de la compensación de pérdidas fiscales, y, apoyándose en lo que establecían doctrinantes como Velarde (1997), llegó a la conclusión de que la compensación de pérdidas fiscales, aun cuando cumplía la función de disminuir la carga tributaria de una sociedad, no era un beneficio tributario, sino una minoración estructural (Corte Constitucional, C-540, 2005)

En esta misma sentencia, la Corte, se refiere a la naturaleza, tanto de los beneficios tributarios, como de las minoraciones estructurales:

No obstante, no todas las disposiciones que consagran disminuciones de la carga tributaria constituyen beneficios tributarios pues no todas ellas tienen el propósito de estimular, incentivar o preferenciar determinados sujetos o actividades, sino que simplemente pretenden no perjudicar o hacer efectivos los principios de justicia, equidad y progresividad. (Corte Constitucional, sentencia C-540, 2005)

Así entonces, cuando las disposiciones normativas que regulan disminuciones de la carga tributaria buscan hacer efectivos los principios tributarios constitucionales de justicia, equidad y progresividad, son puestos bajo el término minoraciones estructurales, el cual, difiere en gran medida con el de beneficios tributarios, que es definido por la Corte Constitucional como disposiciones normativas que establecen disminuciones en la carga tributaria con el propósito de estimular o incentivar determinadas actividades económicas o sujetos pasivos. (Corte Constitucional, C-989, 2004).

Estos beneficios tributarios, según lo expuesto por la Corte Constitucional en sentencia C- 989 del 2004, normalmente apuntan a que el contribuyente pueda tener una disminución en su carga

tributaria, a cambio de que oriente su comportamiento hacia ciertos objetivos deseados por el estado, en los que, por ejemplo, se genere un beneficio social, laboral o económico que termine suponiendo un beneficio para la nación.

A diferencia de esto, en cuanto a las minoraciones estructurales, dice Bueno (2002) que su “fin único estriba en adecuar la carga tributaria del sujeto pasivo a los criterios de justicia material consignados en la constitución” (p. 108). Por lo tanto, las minoraciones estructurales no buscan promover, proteger ni dar relevancia a una actividad económica sino hacer que el tributo sea justo para el contribuyente, al lograr la exacta definición y cuantificación del mismo. (Velarde, 1997 p. 57). Al lograr esa exacta definición y cuantificación del tributo, entonces, cumpliría la función de alinear el impuesto con los principios constitucionales tributarios, equilibrándolo con la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Ahora, se estableció que las minoraciones estructurales generaban una disminución de la carga tributaria al hacer efectivos los principios de justicia, equidad y progresividad. Esto se da porque la sociedad que tiene una pérdida fiscal sufre un detrimento en su patrimonio fiscal, a lo cual se le suma el hecho de tener que pagar el impuesto sobre la renta, pues, aunque la sociedad no genere renta líquida, debe pagar el impuesto bajo la figura de la renta presuntiva; por esto, el permitirle al contribuyente compensar esas pérdidas con sus rentas líquidas futuras, logra aliviar ese deterioro que tuvo la sociedad en ese momento, y esto es lo que hace equilibrar el pago del impuesto y ponerlo acorde con los principios tributarios.

Sabiendo ahora la importancia que tiene la compensación de pérdidas fiscales para el sistema tributario, se vuelve esencial entender el modo en que funciona en la legislación colombiana la compensación de pérdidas fiscales. Es por esto, que esta investigación se plantea la pregunta: ¿Cómo funciona la compensación de pérdidas fiscales, en el impuesto sobre la renta, para las

personas jurídicas, en la legislación colombiana actual? Y su objetivo principal, es hacer un análisis descriptivo de la forma en que opera la compensación de pérdidas fiscales en el impuesto sobre la renta y complementarios, para las sociedades, en el marco de la legislación actual.

Para lograr este objetivo se mostrará, en un primer capítulo, la naturaleza de las pérdidas fiscales junto con su definición, la regulación actual de la compensación de pérdidas fiscales y un análisis de los requisitos que da la norma para compensarlas. En el segundo capítulo se hará una revisión de los antecedentes de la compensación de pérdidas fiscales, empezando por la forma en que fue consagrado en el Estatuto Tributario y los cambios que ha tenido a través de los años hasta la actual Ley de crecimiento económico; estos incluirán, tanto los antecedentes de la compensación de pérdidas fiscales en el impuesto sobre la renta, como en el impuesto sobre la renta para la equidad CREE.

Lo anterior se hará con el objetivo de facilitar el entendimiento del capítulo final, que realizará un análisis sobre la fórmula del régimen de transición aplicable a la compensación de pérdidas fiscales establecido en el artículo 290 numeral quinto del Estatuto Tributario, que fue creado por la Ley 1819 del 2016, a la luz de la demanda de inconstitucionalidad que se realizó contra la mencionada norma, y de la respectiva sentencia emitida por la Corte Constitucional.

2. REGULACIÓN NORMATIVA Y JURISPRUDENCIAL

Expuesta de forma sucinta la naturaleza de las pérdidas fiscales como minoraciones estructurales y su diferencia con los beneficios tributarios, ahora, es necesario profundizar en el concepto de pérdidas fiscales, y después, estudiar su regulación en el Estatuto Tributario nacional.

El Consejo de Estado y la Corte Constitucional como altos tribunales en materia tributaria se han encargado de definir detalladamente el término compensación de pérdidas fiscales; el Consejo de Estado en su jurisprudencia las define así:

Las pérdidas operacionales 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. Estas pérdidas se compensan por regla general con las rentas obtenidas por el contribuyente en los periodos gravables posteriores y están reguladas en el artículo 147 del Estatuto Tributario (Consejo de Estado, sección Cuarta, 16878, 2010)

En principio, como se puede notar, el Consejo de Estado las llama pérdidas operacionales en vez de pérdidas fiscales. Esto tiene una razón, y es que, para este alto tribunal existen varios tipos de “pérdidas con consecuencias fiscales definidas” (Consejo de Estado, sección Cuarta, 14633, 2005), las cuales pueden ser: pérdidas de capital¹, pérdidas en la enajenación de activos² y las pérdidas operacionales, que, como se pudo notar en la definición anterior, son las pérdidas fiscales de sociedades a las que hace referencia el artículo 147 del Estatuto Tributario. (Consejo de Estado, sección Cuarta, 16878, 2010)

Ahora, según la definición dada, para el Consejo de Estado, una pérdida fiscal sería la que tiene una sociedad en un periodo gravable, en el cual, se obtuvieron mayores costos y gastos en comparación con los ingresos. En el mismo sentido del Consejo de Estado, la Corte Constitucional

¹ Las pérdidas de capital son aquellas que se producen sobre activos fijos que sean bienes usados en el negocio o actividad productora de la renta, siempre que hubieren ocurrido por una fuerza mayor durante el periodo gravable, están reguladas en el artículo 148 del Estatuto Tributario.

² La pérdida en enajenación de activos se presenta cuando se vende un bien que hace parte del activo del contribuyente por un valor inferior a su costo fiscal incluidos los ajustes integrales por inflación; están reguladas en el artículo 90 del Estatuto Tributario.

entiende por pérdidas fiscales: “el fenómeno que ocurre cuando en un año gravable el contribuyente incurrió en mayores costos y gastos respecto de los ingresos percibidos durante el mismo periodo obteniendo un resultado contable negativo” (Corte Constitucional, C-087, 2019).

Es de anotar que, además, para el Consejo de Estado, la compensación de pérdidas fiscales con las rentas líquidas que se compensarán en los periodos gravables siguientes, es una medida que pretende aliviar el deterioro que ha sufrido el patrimonio del contribuyente por efecto de las pérdidas sufridas en la realización de su actividad económica. (Consejo de Estado, sección Cuarta, 13542, 2004)

Ahora, como se logra ver en las definiciones dadas por el Consejo de Estado, y, en comparación con la definición expuesta anteriormente, dada por la Corte Constitucional, la definición que se maneja del término de pérdidas fiscales en términos operacionales es bastante pacífica: una pérdida fiscal se da entonces cuando los ingresos son menores que los costos y deducciones en el año gravable. Lo cual, genera una renta negativa, que, a su vez, según el artículo 147 del Estatuto Tributario, genera el derecho de compensar esta última, una vez se empiecen a generar rentas líquidas en los periodos gravables posteriores.

Para ilustrar un poco mejor este derecho de compensar las pérdidas fiscales, la Corte Constitucional, al referirse al derecho de compensar, lo define así: “[...] Dicha sustracción se conoce como compensación, y tiene el propósito de permitir que el contribuyente recupere las pérdidas fiscales con el producto de la renta líquida que obtenga en los años subsiguientes.” (Corte Constitucional, C-087, 2019). Por lo tanto, cuando el contribuyente recupera las pérdidas fiscales, al momento de descontarlo del impuesto a pagar, estaría compensando las pérdidas fiscales sufridas.

Aunque efectivamente lo anterior se traduce en una recuperación futura del impuesto, realmente tiene la finalidad de generar una nivelación entre la tributación realizada por el contribuyente y la renta obtenida durante toda la vida del mismo (Corredor, 2016). El anterior planteamiento se realiza bajo la premisa de que la capacidad contributiva de una persona se determina no solo en los resultados obtenidos en un periodo gravable en específico, sino que, para encontrarla, es necesario verificar estos mismos resultados durante varios periodos gravables.

Corredor (2016) hace referencia a la anterior premisa así: “En efecto, con apoyo en la capacidad contributiva, se sostiene que la verdadera renta de un sujeto es la que obtiene durante toda su vida; es decir, desde que nace hasta que muere.”(p. 101) Y este mismo autor, pasa después a referirse a la importancia de poder compensar estas pérdidas fiscales para no cobrar más allá de la capacidad contributiva de la persona, así: “Por ello, las rentas negativas deben ser amortizadas contra rentas positivas, porque es la única forma de garantizar que el estado no cobre más allá de lo que corresponde a la capacidad contributiva neta.” (p. 101).

Esta posición frente a la capacidad contributiva es respaldada por el Oficio 006237 de 2017 de la DIAN (Dirección de impuestos y aduanas nacionales) en la que establece que:

[...] la figura de la compensación de las pérdidas fiscales se explica porque a través de este mecanismo se imprime equidad y justicia al sistema impositivo de renta, a partir de la premisa de que la tributación de los sujetos debe medirse de acuerdo con la capacidad económica global, es decir, con base en la renta obtenida durante toda su existencia y no solamente en su composición anual; dicho de manera más simple, porque procura gravar, en el tiempo, la capacidad contributiva real de los sujetos. (DIAN, Oficio 6237, 2017)

Para determinar la tributación de un contribuyente, es necesario entonces determinar su capacidad contributiva; como se apreció, para la DIAN, la forma de determinar esta capacidad, es midiendo la renta obtenida por el contribuyente durante toda su existencia, lo cual, refuerza lo ya expuesto por la doctrina. A su vez, la Corte Constitucional en sentencia C- 261 del 2002, al declarar exequibles algunas expresiones del artículo 147 de E.T. señaló:

Para la Corte es claro que el mecanismo compensatorio regulado en los preceptos bajo análisis le imprime eficacia y justicia al impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades, puesto que al permitirles deducir de sus utilidades las pérdidas fiscales sufridas en un período gravable evita que dicho tributo termine por afectar la fuente generadora de la renta o utilidad. Además, [...] toma en consideración la capacidad de pago de las sociedades que por distintos motivos presentan fluctuaciones en sus renta o utilidades [...] (Corte Constitucional, C-261, 2002)

El hecho de permitir la compensación de pérdidas fiscales, significa entonces, una nivelación entre el pago del impuesto y las rentas obtenidas en varios periodos gravables, lo cual termina ajustando el valor a pagar por concepto de impuesto sobre la renta, con la capacidad contributiva del sujeto; mostrando de nuevo la función que cumple la compensación de pérdidas fiscales como minoración estructural, haciendo que el contribuyente tribute de forma justa, equitativa y progresiva.

Explicado el término de pérdida fiscal desde la perspectiva de las altas Cortes y la doctrina, es necesario analizar la norma que regula la compensación de pérdidas fiscales para sociedades en el Estatuto Tributario, junto con sus diferentes requisitos, para así lograr una mejor comprensión del tema central de discusión de este trabajo.

El artículo 147 del E.T. (Estatuto Tributario) en su primer inciso, establece que:

Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren en los doce (12) periodos gravables siguientes, sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. Los socios no podrán deducir ni compensar las pérdidas de las sociedades contra sus propias rentas líquidas.
(Decreto 624, 1989)

En este inciso se genera el permiso legal que da el Estatuto Tributario para que las sociedades puedan compensar las pérdidas fiscales obtenidas, desde el periodo gravable en que empiecen a obtener rentas líquidas, y, podrán realizar esta compensación durante los 12 periodos gravables siguientes. Nótese que este permiso legal que ofrece el artículo 147 impone así mismo un límite de 12 periodos gravables en los que la sociedad podrá realizar la compensación de la pérdida fiscal, lo cual significa que una vez haya transcurrido este término, ya no le será posible compensarlas.

En el inciso citado se hacen dos anotaciones extras. En primer lugar, menciona la frase “sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio” lo cual da entender que, de igual forma, aun teniendo rentas líquidas, será posible el cobro de la renta presuntiva si hay lugar a ella. Y también, establece la prohibición para los socios de compensar las pérdidas fiscales de la sociedad contra sus propias rentas líquidas.

En los incisos segundo, tercero, cuarto y quinto del artículo 147 del Estatuto Tributario se regulan las pérdidas fiscales de las sociedades cuando son sometidas a los procesos de fusión y escisión, sin embargo, no se ahondará en este tema por la finalidad misma que tiene este escrito. Ahora, llegando a lo que establece el inciso sexto del artículo 147 del Estatuto Tributario, vemos

que genera un requisito para la compensación de pérdidas fiscales originadas en los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, además de en costos y deducciones:

Las pérdidas fiscales originadas en ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, y en costos y deducciones que no tengan relación de causalidad con la generación de la renta gravable, en ningún caso podrán ser compensadas con las rentas líquidas del contribuyente, salvo las generadas en la deducción por inversión en activos fijos a que se refiere el artículo 158-3 de este Estatuto. (Decreto, 624, 1989)

Este requisito impone como condición para la compensación de pérdidas fiscales originadas en ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional en costos, y en deducciones, que tengan relación de causalidad con la actividad económica que la sociedad desempeña, la cual, es la que genera la renta gravable de la misma. El anterior requisito contaba con una excepción, y es cuando la pérdida fiscal proviene de la deducción por inversión en activos fijos del artículo 158-3. Sin embargo, este artículo fue derogado por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, por lo que se puede afirmar que no existe para este caso una excepción a la prohibición.

El ultimo inciso del artículo 147 del Estatuto Tributario, es el séptimo, el cual se encarga de estipular el término de firmeza de las declaraciones de renta y sus correcciones, en las que se compensen pérdidas fiscales: “El término de firmeza de las declaraciones de renta y sus correcciones en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales será de seis³ (6) años

³ Este termino de firmeza era el anterior a la reforma realizada por la Ley 2010 de 2019, pero, se utiliza para efectos del ejemplo que se propone a continuación.

contados a partir de la fecha de su presentación.” (Decreto 624, 1989) (Subrayas fuera del texto original)

En principio este inciso es bastante claro en establecer que el término de firmeza de la declaración de renta que contenga compensación de pérdidas fiscales es de 6 años contados desde que es presentada dicha declaración. Sin embargo, el mismo Estatuto Tributario traía una fuerte contradicción en un artículo posterior; el artículo 714, que regula el término general de firmeza de las declaraciones tributarias. En sus incisos cuarto y quinto establecía que:

[...] La declaración tributaria en la que se liquide pérdida fiscal quedara en firme en el mismo término que el contribuyente tiene para compensarla, de acuerdo con las reglas de este Estatuto.

Si la pérdida fiscal se compensa en cualquiera de los dos últimos años que el contribuyente tiene para hacerlo, el término de firmeza se extenderá a partir de dicha compensación por tres (3) años más en relación con la declaración en la que se liquidó dicha pérdida⁴. (Decreto 624, 1989) (Subrayas fuera del texto original)

Frente a las declaraciones en las que se liquide pérdida fiscal, según el artículo 714, el término de firmeza sería del mismo término que tiene el contribuyente para compensar la pérdida fiscal, esto es 12 periodos gravables; diferente de lo que plantea el artículo 147, que afirma que el término de firmeza de las declaraciones que determinen pérdidas fiscales será de 6 años. La contradicción está en el término de firmeza que tiene una declaración de renta que liquide pérdida fiscal, por lo

⁴ Este inciso fue derogado por la ley 1943 de 2018, sin embargo, esta ley es declarada inexecutable por la Corte Constitucional en sentencia C-481 de 2019. Después, es derogado por la ley 2010 de 2019.

que, aquellas declaraciones de renta en las que se compensen, no tienen contradicción alguna y se rigen por lo estipulado en el artículo 147.

La diferencia, como se puede apreciar, es bastante amplia, y la decisión no puede ser tomada a la ligera, pues, este término es el que la autoridad de fiscalización tendrá para revisar y en dado caso iniciar procedimiento sancionatorio contra el contribuyente por estas declaraciones.

Este tipo de contradicciones entre leyes son conocidas como antinomias, la Corte Constitucional define el término antinomia “como aquella situación en la que se dan dos normas incompatibles entre sí, que pertenecen a un mismo ordenamiento y tienen un mismo ámbito de validez” (Corte Constitucional, C-1287, 2001). En la práctica, para solucionar los conflictos entre leyes, se crearon las leyes 57 y 153 de 1887, las cuales establecen varios criterios que permiten solucionar las antinomias, dependiendo del caso. La Corte Constitucional dice que estos criterios se pueden clasificar en al menos estos tres tipos:

- (i) el criterio jerárquico, según el cual la norma superior prima sobre la inferior, (ii) el criterio cronológico, que reconoce la prevalencia de la norma posterior sobre la anterior, y (iii) el criterio de especialidad, según el cual la norma especial prima sobre la general. (Corte Constitucional, C-451, 2015)

No se aplica el criterio jerárquico, por tratarse de una norma de un mismo nivel jerárquico, pues la contradicción fue creada por la reforma realizada por la Ley 1819 del 2016 a los artículos 147 y 714; y no se aplica el criterio de especialidad, pues la norma tiene una misma especialidad. Esta es que, ambas regulan el término de firmeza de las declaraciones que liquidan pérdida fiscal dentro del Estatuto Tributario. Teniendo en cuenta esto, para este caso, es aplicable el criterio cronológico.

Uno de los supuestos que determina el criterio cronológico, se encuentra regulado en el numeral segundo del artículo quinto de la Ley 57 de 1887, que establece: “Cuando las disposiciones tengan una misma especialidad o generalidad, y se hallen en un mismo Código, preferirá la disposición consignada en artículo posterior” (Ley, 57, 1887). Viendo lo anterior, se vuelve necesario analizar, cuál de las dos normas se encuentra en artículo posterior. Esta interrogante se resuelve teniendo en cuenta que la Ley 1819 del 2016 en sus artículos 88 y 89 reformó el artículo 147, y con el artículo 277 reformó el artículo 714. Por lo tanto, la reforma del artículo 714 tiene una ubicación posterior a la del artículo 147, por lo que, se daría aplicación al termino de firmeza de la declaración establecida en el artículo 714.

El legislador dio solución a esta antinomia por medio de la Ley 2010 del 2019⁵, conocida como la Ley de crecimiento económico, la cual, en su artículo 117 establece:

El término de firmeza de los artículos 147 y 714 del Estatuto Tributario de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de los contribuyentes que determinen o compensen pérdidas fiscales, o que estén sujetos al Régimen de Precios de Transferencia, será de cinco (5) años. (Ley 2010, 2019)

Esta Ley cambió el término de firmeza de las declaraciones que determinen o compensen pérdidas fiscales a 5 años. Sin embargo, el análisis hecho antes aún es importante, teniendo en cuenta que las declaraciones que determinaron o compensaron pérdidas fiscales con anterioridad a la expedición de esta Ley, todavía deben aplicar el término de firmeza de la Ley anterior.

⁵ Es importante aclarar también que la Ley 2010 del 2019 en su artículo 160, derogó el inciso quinto del artículo 714 del Estatuto Tributario, el cual, como se mostró anteriormente, establecía un incremento de tres años al termino de firmeza de la declaración que determina pérdida fiscal si se compensaba en los últimos dos años del término que establecía el inciso cuarto.

En este punto es normal plantearse la incógnita de si se podría aplicar el nuevo termino de firmeza de 5 años, para aquellas declaraciones que aún no han quedado en firme, y que fueron presentadas en vigencia de la Ley anterior, en virtud del principio de favorabilidad de la Ley tributaria. Para dar respuesta a esta pregunta, es necesario aclarar, en principio, que para efectos tributarios la norma que autoriza el uso del principio de favorabilidad es el párrafo quinto del artículo 640 del Estatuto Tributario. Sin embargo, solo concibió su aplicación para el régimen sancionatorio tributario.

Aunque esto fuese así, el Consejo de Estado en sentencia con radicación 22392 del 23 de noviembre de 2018, ha autorizado que, cuando en una reforma realizada a un impuesto de periodo se consagre un régimen más benéfico para el contribuyente, este debe poder ser aplicado desde la vigencia de la nueva Ley, sin necesidad de esperar al siguiente periodo gravable. Esto, siempre que el legislador en el texto de la norma así lo autorice. (Consejo de Estado, Sección Cuarta, 22392, 2018)

Esto abriría la puerta a que el principio de favorabilidad sea aplicado en impuestos de periodo. Sin embargo, solo para normas de periodo que regulen temas sustanciales. La razón de esto es que las normas procedimentales tributarias tienen un modo de aplicación diferente, tal y como lo establece el Consejo de Estado en la Sentencia 12439 del 15 de marzo de 2002 que es citado por la DIAN en el Oficio 1543 de 2018:

Al respecto ha sido unánime y clara la jurisprudencia de la sección al interpretar que en tránsito de legislación la fecha de presentación de la respectiva declaración es determinante para establecer cuál es la normatividad aplicable, puesto que presentado el respectivo denuncia privado, empiezan a correr los términos con los que cuenta la administración para el ejercicio de su actividad fiscalizadora y de

revisión, por lo que los términos se hubieren empezado a correr se regirán por las normas vigentes en la época de presentación de la declaración (Dirección de impuestos y aduanas nacionales – DIAN, Oficio 1543, 2018)

En este mismo sentido, en el mencionado oficio, se llega a la conclusión de que los términos de firmeza de una declaración serán aquellos que rijan al momento de presentarse la declaración, sin importar si después entra en vigencia una ley que impone un término de firmeza diferente. (Dirección de impuestos y aduanas nacionales – DIAN, Oficio 1543, 2018). Viendo este análisis, la respuesta a la interrogante sería que el principio de favorabilidad no puede ser aplicado en la regulación del término de firmeza de las declaraciones que determinen o compensen pérdidas fiscales establecido en la Ley 2010 de 2019, y por lo tanto, aún debe aplicarse el término establecido en la normativa anterior.

Como conclusión, la compensación de pérdidas fiscales es la forma en que la Ley reconoce al contribuyente que tuvo una pérdida fiscal, su derecho a recuperarse de esa pérdida, permitiéndole descontarla de su impuesto a pagar desde el momento en que tiene una renta líquida, y en un plazo máximo de 12 periodos gravables según la legislación actual.

Por otra parte, han sido grandes los cambios que ha tenido la legislación en materia de compensación de pérdidas fiscales en sociedades, uno de estos cambios se pudo apreciar bien en el análisis referente a las declaraciones que liquidan pérdida fiscal, en el cual, se pudo concluir que tienen un término de firmeza de 12 periodos gravables si son anteriores a la vigencia de la Ley 2010 del 2019. Esto aplica para las declaraciones que liquiden pérdidas fiscales hasta el 2019, y las que se presenten a partir del 2020 tienen un término de firmeza de 5 años. Además de este, han existido otros cambios importantes que ha tenido la norma desde que fue expedida, y es importante

conocerlos para entender correctamente el marco normativo que nos rige en la actualidad. Estos cambios, serán abordados en el capítulo siguiente.

3. ANTECEDENTES

3.1. CREACIÓN Y PRIMERA REFORMA

La compensación de pérdidas fiscales en las sociedades ha tenido cambios significativos desde que fue creada por el artículo 84 de la Ley 75 de 1986. Esta norma lo estableció así: “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.” (Ley, 75, 1986)

Como se puede apreciar, en un principio, la compensación de pérdidas fiscales sufridas en cualquier periodo gravable podía realizarse con las rentas que se obtuviesen dentro de los 5 periodos gravables siguientes, también, que esta norma traía la prohibición de trasladar las pérdidas de la sociedad a los socios. Para el año 1988 es expedido el Decreto Ley 2687, el cual, en su artículo 21 estableció la posibilidad de ajustar estos montos anualmente para reconocer el efecto de la inflación del periodo gravable. Después, es expedido el Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989), y estas normas son compiladas en el artículo 147 del mismo.

La primera reforma que tuvo, se hizo mediante el artículo 24 de la Ley 788 del 2002 que modificó el artículo 147 del Estatuto Tributario, el cual, incluyó la manifestación de que podría ajustarse el valor de la pérdida, a la inflación del periodo gravable respectivo, a partir del año gravable 2003⁶. También, estableció como requisito para compensar la pérdida, el tener rentas

⁶ Es importante recordar que en virtud de lo establecido por el artículo 338 de la constitución política de Colombia, las modificaciones a los impuestos de periodo empiezan a regir a partir del periodo gravable siguiente a

líquidas ordinarias. Además, dijo que podría compensarse esas pérdidas en los 8 periodos gravables siguientes, e impuso un límite del 25% del valor de la pérdida fiscal como monto anual a compensar. Para ese tiempo, la firmeza de la declaración que compensa pérdida fiscal era de 5 años contados a partir de la fecha de la presentación de la declaración.

3.2. REFORMA TRIBUTARIA DE LA LEY 1111 DEL 2006

La siguiente reforma al artículo 147 del Estatuto Tributario fue realizada por la Ley 1111 del 2006, la cual modificó lo incisos primero y sexto de la norma mencionada. Esta, fue una reforma importante, pues, se elimina por completo el límite que se había establecido en las normas anteriores para compensar las pérdidas fiscales, estableciendo para la época, la posibilidad de compensar las pérdidas fiscales en los periodos gravables siguientes sin límite de tiempo, desde el momento en que se obtengan rentas líquidas.

Además, con el cambio que se le hizo al inciso sexto del artículo 147 del Estatuto Tributario se puso el requisito que dice que es necesario que exista relación de causalidad entre la pérdida fiscal originada en ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, y costos, y deducciones, con la actividad económica generadora de renta gravable.

Para precisar aún más lo que establecía la norma, el literal D de la circular 0009 del 17 de enero del 2007⁷ expedida por la DIAN, dice:

Se establece una excepción a la limitación de compensación de pérdidas fiscales originadas en deducciones sin relación de causalidad con la renta gravable. En

aquel en que fue realizada la modificación, y, por consiguiente, todas las modificaciones que aquí se muestren han empezado a regir en el periodo gravable siguiente al que fueron creadas.

⁷ En esta circular, la DIAN precisa el alcance y la vigencia de los cambios introducidos en materia de los impuestos administrados por la entidad mediante la Ley 1111 del 2006.

efecto, la deducción del 40% por adquisición de activos fijos reales productivos prevista en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario podrá generar pérdida fiscal a partir del año gravable 2007 y podrá compensarse contra las rentas líquidas obtenidas en períodos posteriores. (Dirección de impuestos y aduanas nacionales- DIAN, circular 0009, 2007)

Gracias a esta norma, y, a partir del 2007 es que sería posible compensar pérdidas fiscales generadas por la deducción del 40% por adquisición de activos fijos reales productivos del artículo 158-3. En la mencionada circular también se resalta la eliminación de la limitación porcentual de la pérdida fiscal del 25% que se había establecido en virtud de la Ley 788 del 2002 (Dirección de impuestos y aduanas nacionales- DIAN, circular 0009, 2007).

Aquellos que tuviesen pérdidas fiscales hasta el periodo gravable del año 2006, tenían que compensar sus pérdidas fiscales conforme a lo que establecía la Ley 788 del 2002, y solo aquellos que tuviesen pérdidas fiscales a partir del año gravable 2007 podrían aplicar lo dispuesto por la Ley 1111 del 2006. Esto destacó la circular 0009 de 2007 cuando dijo que:

la eliminación de las limitaciones temporales y porcentuales ya indicadas, no habilita al contribuyente para amortizar las pérdidas fiscales de años anteriores contra las rentas líquidas del año 2007 y siguientes, sin tener en cuenta las restricciones vigentes al momento de su obtención o generación, lo cual implicaría otorgar efectos retroactivos a la Ley tributaria en contravía del principio consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política.

De esto también se desprende, que todas las modificaciones que se le han realizado a la compensación de pérdidas fiscales establecida en el artículo 147 del Estatuto Tributario tienen

aplicación desde el periodo gravable siguiente, en virtud de lo que establece el artículo 338 de la constitución. Por lo tanto, solo las pérdidas fiscales que se dan desde que es aplicable la norma nueva, se rigen por esta; las de periodos gravables anteriores, siguen regidas por la norma anterior.

De la reforma que realizó la Ley 1111 del 2006 también es importante resaltar el reajuste anual que se le podía realizar a las pérdidas fiscales, pues la norma anterior permitía un reajuste anual basado en la inflación. En cambio, a partir de la Ley 1111 del 2006 se empezó a hacer el “reajuste fiscal” que es un porcentaje que anualmente expedía el gobierno nacional a través de Decreto: al saldo que existía por pérdida fiscal se le aplicaba ese porcentaje y el resultado era el reajuste.

La siguiente norma por analizar sería la propia Ley 1819 de 2016. Sin embargo, para efectos del análisis que requiere el presente trabajo, es importante primero hacer algunas acotaciones del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, debido a la gran importancia que tiene esta norma para lo que expone este trabajo, por lo que se pasa a analizar.

3.3. PERDIDAS FISCALES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD CREE.

En el año 2012, por medio de la Ley 1607 en sus artículos 20 y siguientes, se crea el impuesto sobre la renta para la equidad CREE. Su hecho generador, establecido en el artículo 21, y la base gravable del artículo 22 eran similares a los del impuesto sobre la renta. Este era: “La obtención de ingresos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos en el año o periodo gravable” (Ley, 1607, 2012); y en la base gravable, era la misma determinación del impuesto sobre la renta en la que a los ingresos se le descuenta las devoluciones, los ingresos no constitutivos de renta, los costos y las deducciones, y en dado caso, las rentas exentas. (Ley, 1607, 2012)

Del texto de la norma, se puede apreciar que es un impuesto muy similar al impuesto sobre la renta, aunque la Ley y la jurisprudencia los concibe como impuestos diferentes. El texto del artículo 20 lo concebía como:

el aporte con el que contribuyen las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, en beneficio de los trabajadores, la generación de empleo, y la inversión social en los términos previstos en la presente Ley.

Y es que el propósito principal por el que crearon el impuesto sobre la renta para la equidad CREE, fue para darle una destinación específica de los recursos que recaudara, dirigiéndolos al SENA, ICBF y al sistema general de seguridad social en salud. De hecho, tal y como lo establece la Corte Constitucional en la sentencia C-235 del 2019, esta destinación específica, es uno de los criterios por los cuales se entiende al CREE como un impuesto diferente al impuesto sobre la renta, aunque tenga varios aspectos parecidos. (Corte Constitucional, 2019)

Aún con tantos parecidos, el CREE, tal y como fue concebido, no establecía la posibilidad de compensar las pérdidas fiscales como lo hacía el impuesto sobre la renta, y, el hecho de que fueran impuestos diferentes hacía que no se le pudiese aplicar por analogía lo dispuesto en el artículo 147 del Estatuto Tributario. Por esta situación, aquellos contribuyentes que tuvieron pérdidas fiscales en el CREE no pudieron compensarlas en vigencia de la Ley 1607 del 2012 y esto fue así hasta la vigencia de la Ley 1739 del 2014, la cual, en su artículo 13 adicionaba el artículo 22-2 a la Ley 1607 de 2012 añadiendo la posibilidad de compensar las pérdidas obtenidas en ese impuesto, de conformidad con lo regulado por el artículo 147.

Con esta norma se corrige la imposibilidad de compensar las pérdidas fiscales en el CREE a partir del año gravable 2015. Sin embargo, aún existía la problemática en la cual, los contribuyentes del CREE, no habían podido compensar las pérdidas fiscales de los años gravables 2013 y 2014.

Por esta razón, mediante acción de inconstitucionalidad se demandaron los artículos 21 y 22 de la Ley 1607 de 2012, el demandante, entre otras cosas, alegaba violación del principio de equidad tributaria toda vez que el CREE no regulaba la compensación de pérdidas fiscales, como si fuese prescindible, e ignorando su calidad de minoración estructural; teniendo esto implicaciones en la determinación de la base gravable del CREE y generando la vulneración al principio de equidad tributaria de los contribuyentes del impuesto. (Corte Constitucional, C-291, 2015)

Después de realizado el análisis de los cargos, la Corte Constitucional emitió la sentencia C-291 del 2015 en la que se llegó a la conclusión de que era inconstitucional la norma demandada, ya que, en efecto violaba el principio de equidad tributaria por: “no permitir la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores” (Corte Constitucional, C-291, 2015). Según la Corte, el legislador incurrió en una omisión legislativa relativa por no haber permitido la compensación de la pérdida fiscal en un impuesto que grava la renta, impidiendo así que el contribuyente tributara sobre su real capacidad contributiva. Basado en lo anterior, la Corte estableció que:

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

regresivo en el sistema tributario. (Corte Constitucional, C-291, 2015) (Negrillas fuera del texto original)

El respeto de la capacidad contributiva, tal como se estableció capítulos atrás, es esencial para no contravenir preceptos constitucionales como la igualdad, la equidad, la progresividad, la no confiscatoriedad, y el deber de contribuir con arreglo a los principios de equidad y de justicia. (Rodríguez, 2003)

Según lo anterior, para que el cobro de un impuesto no transgreda los principios constitucionales, el estado debe asegurarse de que solo aquellos que tienen una real capacidad para contribuir, sean los que terminen pagando el impuesto. Para lograr esto, Rodríguez (2003) establece que se deben tener en cuenta unos criterios mínimos para verificar esa capacidad contributiva, tales como: el respeto por un mínimo nivel de capacidad económica que no debe ser gravada, el ponderar la capacidad por cada impuesto individualmente considerado, y gravar la renta neta en vez de la renta bruta. (pp. 72-73)

De lo aludido por la Corte, se resalta aún más la importancia de la compensación de la pérdida fiscal para lograr el equilibrio entre el cobro del impuesto y los principios tributarios, para así no afectar al contribuyente; obligándole a pagar más allá de su capacidad contributiva, por lo que, el fallo que adopta la Corte en la sentencia C-291 del 2015 ayudó al CREE en términos de compensación de pérdidas fiscales, a ponerse en línea con la constitución.

Ahora, aunque para la Corte fuese clara la vulneración al principio de equidad tributaria, decidió no adoptar un fallo de inexecutable debido a la importancia de la destinación específica del impuesto, y que, adoptando este fallo se generaría un perjuicio al SENA, ICBF y al Sistema general de seguridad social en salud como beneficiarios directos del impuesto. Por esto, decide la Corte

adoptar un fallo integrador en el que ordena declarar exequible el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 en el entendido en que las pérdidas fiscales en que incurrieron los contribuyentes del CREE en los años gravables 2013 y 2014 podían compensarse conforme lo establecido en el artículo 147 del Estatuto Tributario.

En este punto es preciso aclarar que la Corte Constitucional permitió la compensación de pérdidas fiscales del CREE en los periodos gravables 2013 y 2014 bajo el entendido de que operará frente a todas las situaciones jurídicas no consolidadas de estos periodos, que hayan sido cobijadas por la Ley 1607 de 2012, sin embargo, la DIAN dentro de sus facultades, amplió aún más esta posibilidad, tal y como lo afirma en Oficio 13698 del 01 de junio del 2016:

[...] es de colegir que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales no sólo ha dado cumplimiento a lo ordenado por la Corte Constitucional, también ha extendido el derecho reconocido por la Corporación a contribuyentes privados del mismo, de aplicarse con absoluto rigor la sentencia C-291 de 2015. (Dirección de impuestos y aduanas nacionales- DIAN, Oficio 13698, 2016)

Según lo que expresa la DIAN en este Oficio, la limitación que hizo la Corte Constitucional al determinar que sería solo frente a situaciones jurídicas no consolidadas de estos periodos, dejaría sin posibilidad de reconocimiento del derecho a compensar las pérdidas fiscales a muchos contribuyentes que en el año 2013 hayan tenido una pérdida fiscal, ya que solo se tiene un año para hacer la respectiva corrección, según las reglas que establece el artículo 589 del E.T. para la corrección de la declaración, por lo que, se estaría frente a situaciones jurídicas consolidadas y no sería posible la compensación. (DIAN, Oficio 13698, 2016)

Es así como, en cumplimiento de lo ordenado por la Corte Constitucional, la DIAN expidió la resolución No. 29 del 2016 que en su artículo dos establecía:

Pérdida líquida Años 2013 y/o 2014 / Compensaciones.

La parte pertinente del instructivo del Formulario 140, en la casilla 38, quedará así:

38. Pérdida Líquida Años 2013 y/o 2014 / Compensaciones: Conforme a la Sentencia C-291 de 2015 de la Corte Constitucional, incluya en esta casilla las pérdidas en que incurrió el contribuyente del Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE, liquidadas para los años 2013 y/o 2014, para hacer efectiva su compensación a partir del año gravable 2016. (DIAN, Resolución 29, 2016)

En conclusión, gracias a la sentencia C- 291 del 2015 y a la mencionada resolución de la DIAN, fue posible la compensación de pérdidas fiscales para los contribuyentes del CREE en los periodos gravables 2013 y 2014.

3.4. REFORMA TRIBUTARIA DE LA LEY 1819 DE 2016

La siguiente reforma tributaria que afectó la compensación de pérdidas fiscales fue la que realizó la Ley 1819 de 2016. Esta Ley traería dos cambios significativos: En primer lugar, el artículo 88 modificó el primer inciso del artículo 147 del E.T. poniendo un término límite de compensación de las pérdidas fiscales de 12 periodos gravables. Luego, el artículo 89 modificó el inciso final del artículo 147 del E.T. poniendo un término de firmeza de las declaraciones de 6 años contados a partir de la fecha de su presentación.

El segundo cambio significativo fue la reunificación del impuesto sobre la renta y complementarios, con el impuesto sobre la renta para la equidad CREE. En efecto, la Ley 1819 de

2016 se encargó de reunificar ambos impuestos, según la exposición de motivos, para lograr una correcta reunificación era necesario: “definir unas reglas claras de transición respecto de las pérdidas fiscales, los excesos de renta presuntiva y los saldos a favor que se originaron en ambos impuestos, los cuales pueden no coincidir.” (p. 63)

Con estas reglas de transición se buscaba: “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 hubieren mantenido separados.” (Ley 1819 de 2016, Exposición de motivos, p.63)

Bajo estos argumentos, fue creado el régimen de transición que facilitaría la reunificación del impuesto sobre la renta y complementarios con el CREE, al definir qué ocurriría con las pérdidas fiscales, los excesos de renta presuntiva y los saldos a favor que se originaron en ambos impuestos y que inevitablemente tendrían efectos en el futuro. Sin embargo, para efectos de lo que concierne a este trabajo, solo se expondrá el régimen de transición de la compensación de pérdidas fiscales.

4. REGIMEN DE TRANSICIÓN DE LA COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES EN EL REUNIFICADO IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS

Este régimen de transición fue incluido dentro de la Ley 1819 del 2016 en el artículo 123, con el objetivo de adicionar el artículo 290 del Estatuto Tributario, el cual, en su numeral quinto establece la formula a aplicar con las pérdidas fiscales que se hubiesen generado antes del año gravable 2017, año en que entró en vigencia la Ley 1819 del 2016, así:

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

[...]

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

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

[...]

El mismo numeral quinto del artículo 290 se encarga de explicar cómo se aplica esta fórmula, además, su inciso final plantea que no podrán ser reajustadas fiscalmente las pérdidas fiscales, y que las que se compensen con esta fórmula no se sujetarán al término de compensación establecido en el artículo 147. Frente a la fórmula, según esta norma, la variable VPF2017 serán las pérdidas fiscales susceptibles de ser compensadas a partir del año gravable 2017. Esto es, desde la entrada en vigencia de la Ley 1819 del 2016 y por ende, de este régimen de transición. Para llegar a este resultado, primero tendremos que multiplicar la variable PFIRC que sería el valor de las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre del 2016 del impuesto sobre la renta y complementarios, por la variable TRYC, que sería la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable a 31 de diciembre del 2016. Un ejemplo de esto sería:

$$(PFIRC) 1.000.000 \times (TRYC) 25\% = 250.000$$

Una vez tenemos este resultado, la fórmula nos indica que debemos multiplicar la variable PFCREE que corresponde a la suma de pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre del 2016 por concepto de impuesto sobre la renta para la equidad, por la variable TCREE que sería la tarifa del CREE al 31 de diciembre del 2016. Un ejemplo sería:

$$(PFCREE) 1.000.000 \times (PFCREE) 9\% = 90.000$$

Para finalizar la aplicación de la fórmula se tiene la variable TRYC2017 que sería la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable al año 2017, que, sería del 34%. Si se expresa todo lo anterior en una misma operación, quedaría:

$$VPF2017 = \frac{(1.000.000 * 25\%) + (1.000.000 * 9\%)$$

$$34\%$$

$$VPF2017 = \frac{250.000 + 90.000}{34\%} = 340.000$$

$$34\%$$

$$VPF2017 = 340.000 / 34\%$$

$$VPF2017 = 1.000.000$$

Para el ejemplo propuesto, las pérdidas fiscales a compensar por concepto de la reunificación de ambos impuestos serían de un millón de pesos. Como se puede notar, en principio, la fórmula establecida en el artículo 290 numeral 5 del Estatuto Tributario, que sirve como régimen de transición para la compensación de pérdidas fiscales por la reunificación del impuesto sobre la renta y complementarios con el CREE, provoca que la cantidad de pérdidas fiscales que antes podía compensarse pasara de 1 millón con cada impuesto a 1 millón con ambos.

Sin embargo, el análisis que requiere esta norma no se acaba en la forma en que se aplica la fórmula del régimen de transición. Para ilustrar un poco mejor esta idea, es importante precisar que el artículo 290 numeral 5 fue demandado por su presunta inconstitucionalidad en la demanda con expediente D0012626 ante la Corte Constitucional, y por motivo de esta, se emitió la sentencia C-087 del 2019. En el escrito se pedía la inconstitucionalidad de los apartes: “PFIRC 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.” Y “ni serán reajustadas fiscalmente.” (Ley 1819, Artículo 123, 2016)

Para la demandante, la variable PFIRC viola los principios de legalidad e irretroactividad en tanto el régimen de transición aplica una formula en la que el saldo a compensar por pérdidas fiscales se ve disminuido, e incluye las pérdidas fiscales obtenidas desde el año 2007 hasta el 2012⁸ (que fue creado el impuesto sobre la renta para la equidad CREE), las cuales se regían por una norma mucho más flexible como lo es la Ley 1111 del 2006 que permitía el reajuste fiscal y la compensación sin límite de tiempo, sin mencionar que lo hacía teniendo en cuenta un solo impuesto, a diferencia del régimen de transición, que lo hace con dos impuestos.

Viendo lo anterior, considera la demandante que el régimen de transición, como norma posterior, está regulando hechos anteriores reglamentados en vigencia de la Ley 1111 del 2006, por lo que es una norma de carácter retroactivo. Después, expone que vulnera los principios de seguridad jurídica y confianza legítima toda vez que se “desmejora situaciones jurídicas consolidadas al alterar las reglas bajo las cuales se rigieron situaciones anteriores.” (Corte Constitucional, C-087, 2019). Esto debido a que las sociedades hicieron proyecciones económicas y compensaron sus pérdidas fiscales, basados en lo que establecía la Ley 1111 del 2006.

El último cargo a la variable PFIRC establecía que se vulneraban los principios de equidad tributaria y capacidad contributiva toda vez que con la inclusión de todas las pérdidas fiscales sin compensar hasta el 31 de diciembre del 2016 se estaba desconociendo la capacidad contributiva global de las sociedades, pues se rebajaba el monto a compensar por las pérdidas fiscales.

⁸ María Fernanda Rubio Marroquín. Corrección de la demanda de inconstitucionalidad expediente D-0012626

Después, la demandante menciona los cargos contra el aparte “ni serán reajustados fiscalmente”, el primero es la vulneración de los principios de equidad tributaria y capacidad contributiva, pues el no permitir el reajuste fiscal equivaldría a aumentar la carga tributaria del contribuyente en años posteriores, ya que el monto de la pérdida fiscal no equivaldría con valores actuales, desconociendo su capacidad económica real.

En el segundo cargo, la demandante afirma que se vulneran los principios de legalidad e irretroactividad. El primero, porque el aparte demandado incluía los periodos 2007 a 2012, fechas en que estaba en vigencia la Ley 1111 del 2006 y en las que se podía hacer el reajuste, acumulándolo años tras año; y el segundo por cuanto el aparte demandado es establecido en una Ley posterior y “pretende tener efectos y afectar hechos que nacieron y fueron regulados bajo el imperio de una Ley, aunque con efectos actuales.” (Demanda inconstitucionalidad, expediente D-12626, p. 57)

El último cargo establecía la violación de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, en tanto el aparte demandado tomaba por sorpresa a las sociedades cambiando “un hecho pasado y consolidado aun cuando el hecho pasado y consolidado tenga efectos hacia el futuro.” (Demanda inconstitucionalidad, expediente D- 12626, p. 60)

En su análisis, la Corte Constitucional estudia en principio el Concepto del Ministerio de Hacienda, en el que se solicita declarar la ineptitud sustancial de los cargos formulados contra la variable “PFIRC” y el aparte “ni serán reajustados fiscalmente”. Para la Corte, los cargos contra el aparte “ni serán reajustados fiscalmente” tiene aptitud sustancial, pero, los cargos contra la variable PFIRC adolecen de ineptitud sustancial, toda vez que no logra satisfacer el requisito de claridad establecido en el artículo 2 del Decreto 2067 del 2001; necesario para el análisis de los cargos, por lo que la Corte se declara inhibida frente a estos.

Según la Corte, la demandante se limita a decir que se vulneran los principios tributarios establecidos en los artículos 95-9, 338 y 363 de la constitución política, basándose en la idea de que las pérdidas fiscales causadas y no compensadas en los periodos gravables 2007 a 2012 constituyen situaciones jurídicas consolidadas, y no establece los argumentos que respaldan esta afirmación. (Corte Constitucional, C-087, 2019). Por el contrario, para la Corte, aquellas pérdidas fiscales que fueron causadas, pero, que aún no han sido compensadas, no pueden tomarse como situaciones jurídicas consolidadas:

encuentra la Sala que la posibilidad de compensación de pérdidas fiscales que fijó el artículo 5 de la Ley 1111 de 2006, no genera situaciones jurídicas consolidadas de ninguna índole. Se afirmarí correctamente que lo son si los contribuyentes hubieran compensado las pérdidas fiscales antes de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, es decir, si estas pérdidas se hubieran incluido en las deducciones de la renta líquida para fijar la base gravable del impuesto a la renta y se hubiera pagado el impuesto ante la autoridad competente bajo la tarifa aplicable. (Corte Constitucional, C-087, 2019)

Como se pudo notar, la Corte en esta sentencia considera la situación jurídica consolidada desde el momento en el que la pérdida fiscal fue compensada, y, por tanto, fue consolidada la declaración de renta.

El más reciente pronunciamiento de la Corte Constitucional frente a las situaciones jurídicas consolidadas en los beneficios tributarios es la sentencia C-235 del 2019 que ha reiterado, en principio, que para efectos tributarios no es posible tener derechos adquiridos toda vez que el estado necesita poder modificar el ordenamiento jurídico tributario a fin de adaptarse a los cambios

que se van dando en la economía y otros factores. A esto, la Corte le llama la libertad de configuración jurídica que le asiste al congreso.

Por otra parte, en la referida sentencia, cita la Corte a la sentencia C-604 del 2000, en cuyo pronunciamiento establece una diferenciación a tener en cuenta para saber si se afecta o no una situación jurídica consolidada. La diferencia radica en si el beneficio es dado a cambio de una contraprestación, o es dado de forma general, porque en el primer caso hay situaciones jurídicas consolidadas que el legislador debe respetar, y en el segundo caso, el legislador puede cambiar la norma o modificarla, siempre que mantenga la observancia de los principios constitucionales.

En esta sentencia, para la Corte, la situación jurídica consolidada se da desde el momento en el que el contribuyente cumplió la totalidad de requisitos necesarios para acceder al beneficio tributario, esto mientras el cumplimiento de los mismos se haya dado antes de que la nueva norma entrara en vigencia, pues si un contribuyente cumplió con los requisitos, cuando la nueva norma regía; entonces el legislador puede modificar la norma, sin tener en cuenta la configuración de una situación jurídica consolidada para el contribuyente. (Corte Constitucional, C-235, 2019)

Esta apreciación de la Corte sobre la situación jurídica consolidada es compartida por el autor Juan Rafael Bravo Arteaga, en los siguientes términos:

Para que pueda existir una situación jurídica concreta, es necesario que se presenten las siguientes circunstancias:

Que exista una Ley vigente consagrando un determinado derecho u obligación y, que los presupuestos previstos en la norma legal para dar nacimiento al derecho u obligación, se hayan configurado en la realidad durante el tiempo de su vigencia.

(Bravo, 2012, p.85)

Ahora bien, como se dijo en un principio, esta interpretación de la Corte es dada frente a las situaciones jurídicas consolidadas en los beneficios tributarios, y las pérdidas fiscales son tomadas como minoraciones estructurales, y ambos difieren sustancialmente el uno del otro. Sin embargo, esta posición que asume la Corte nos sirve para identificar las situaciones jurídicas consolidadas en los beneficios tributarios, que aunque importantes, no representan la aplicación de los principios tributarios para lograr el equilibrio entre el pago del tributo y la capacidad contributiva del contribuyente, como si lo hacen las minoraciones estructurales; por lo tanto, se pueden usar de referente mínimo para considerar la consolidación de una situación jurídica en las pérdidas fiscales, como minoración estructural que es.

Si se aplica lo que la Corte estableció en la referida sentencia, entonces tendríamos una situación jurídica consolidada desde el momento en el que el contribuyente cumplió todos los requisitos para compensar la pérdida fiscal. Si se recuerda que requisitos establece el artículo 147 del E.T. para compensar la pérdida fiscal, serían:

- Tener una pérdida fiscal.
- Tener una renta líquida gravable, en un periodo gravable posterior, frente a la cual compensarse.

Sin embargo, si seguimos la línea de lo establecido por la Corte Constitucional en la sentencia C-087 del 2019, tendríamos que agregarle un requisito adicional, y este sería el compensar la pérdida fiscal quedando así plasmada en una declaración tributaria del impuesto sobre la renta. Estas dos situaciones generan dos momentos que pueden llegar a ser bastante diferentes en el tiempo, por lo tanto, de aceptarse esta interpretación, la Corte Constitucional en la sentencia C-087 del 2019, habría dejado a muchos contribuyentes sin una situación jurídica consolidada, aún cuando se había configurado para ellos, afectando gravemente principios constitucionales.

En la sentencia C-087 del 2019, la Corte decidió analizar únicamente los cargos frente a la expresión “ni serán reajustadas fiscalmente” y declararse inhibida frente a los cargos contra la variable PFIRC, por no encontrar cumplido el requisito de claridad, pues la demandante no logra demostrar la vulneración de la Ley frente a la Constitución. La razón que da la Corte tiene bastante peso y va en sintonía con lo que expone el Concepto del Ministerio de Hacienda. Sin embargo, antes de pasar a este análisis, es importante plasmar la decisión de la Corte frente a la expresión “ni serán reajustados fiscalmente”.

En principio, es clara la Corte cuando afirma que el legislador tiene un amplio margen de configuración normativa, para la creación de los tributos. No obstante, éste encuentra su límite en los principios tributarios que establece la constitución política. Sabiendo esto, la Corte comienza el análisis de los cargos formulados. Afirma la Corte que el enunciado demandado puede tener dos interpretaciones:

1. La prohibición de reajuste se aplica únicamente frente a el valor final de la formula (VPF2017), esto significaría que el reajuste sería posible frente a las variables PFIRC y PFCREE, sin embargo, al no ser motivo de debate esta interpretación, la Corte decide no analizarla.
2. La prohibición del reajuste aplica tanto en el valor final (VPF2017) como frente a las variables PFIRC y PFCREE. (Corte Constitucional, C-087, 2019)

Para la Corte, la segunda interpretación no vulnera los principios de equidad tributaria ni capacidad contributiva toda vez que, como lo estableció el procurador en su Concepto para esta sentencia, la obligación de tributar de todas las sociedades es igual (tarifa del 33%) por lo que no se puede hablar de falta de equidad, y no se viola el principio de capacidad contributiva, ya que,

según la Corte: “la compensación de pérdidas fiscales es un hecho independiente de la generación de renta para tributar sobre la misma.” (Corte Constitucional, C-087, 2019).

Tampoco vulnera el principio de irretroactividad, pues, la Ley tiene todos sus efectos a partir del 29 de diciembre del 2016, fecha en la cual se da su promulgación. La Corte también descarta la posibilidad de que afectara situaciones jurídicas consolidadas, porque la norma es clara en decir que aquellas pérdidas fiscales que no podrán reajustarse son las que aún no han sido compensadas.

Por último, la Corte analiza si se violan los principios de seguridad jurídica y confianza legítima. En este caso, la Corte encuentra que se viola el principio de confianza legítima de los contribuyentes que tenían pérdidas fiscales pendientes de compensar antes de que la Ley 1819 del 2016 entrara en vigencia, ya que, según la Corte:

Si bien, por regla general el legislador cuenta con potestades para variar las normas de carácter fiscal, inclusive las que conceden beneficios o exenciones, también es cierto que debe salvaguardar la buena fe con la que actúan los asociados absteniéndose de realizar cambios intempestivos en la regulación tributaria que hagan más gravosa su situación como contribuyente. (Corte Constitucional, C-087, 2019)

El legislador debe salvaguardar esa buena fe de los contribuyentes cuando este tenía “razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación” (Corte Constitucional, sentencia C-007, 2002) y para la Corte, esas razones objetivas se dan cuando:

la norma en cuestión (i) ha estado vigente por un muy largo período; (ii) no ha estado sujeta a modificaciones ni hay propuestas sólidas de reforma; (iii) su existencia es obligatoria, es decir, no es discrecional para las autoridades

responsables suprimir el beneficio; y, además, (iv) ha generado efectos previsibles significativos, es decir, ha conducido a que los particulares acomoden de buena fe sus comportamientos a lo que ella prescribe. (Corte Constitucional, sentencia C-007, 2002).

Todos estos supuestos se cumplen en la norma, pues, como lo expresó la Corte en la sentencia C-087 del 2019, la posibilidad del reajuste de la pérdida fiscal estuvo vigente por más de 15 años sin alteración alguna; es obligatoria para las autoridades y ha provocado que los particulares acomoden sus comportamientos a la misma. Viendo esto, la Corte decide declarar la exequibilidad condicionada del aparte “ni serán reajustadas fiscalmente” bajo el entendido de que:

las pérdidas fiscales originadas y no compensadas antes de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, sí pueden ser objeto de reajustes fiscales hasta el 31 de diciembre de 2016, pero a partir de 2017, no podrán serlo las pérdidas fiscales causadas a partir de este año y las acumuladas hasta el 31 de diciembre de 2016. (Corte Constitucional, C-087, 2019)

Esto significa que toda pérdida fiscal originada y no compensada, antes de que entrara en vigencia la Ley 1819 del 2016, puede reajustarse fiscalmente hasta la tasa de reajuste expedida por el gobierno nacional en el 2016. Sin embargo, desde ese año en adelante no se pueden seguir reajustando con las tasas de los años siguientes, y las pérdidas fiscales originadas desde el año gravable 2017 en adelante no serán reajustadas fiscalmente.

Esta decisión es tomada con el fundamento de que a la Corte le pareció desproporcionado no permitir el reajuste fiscal de la compensación de las pérdidas fiscales originadas y no compensadas antes de que entrara en vigencia la Ley 1819 del 2016, toda vez que los contribuyentes adecuaron

su conducta confiando en la durabilidad de la Ley, pero a su vez, consideró que el legislador podía variar las condiciones de la norma; desde la entrada en vigencia de la Ley 1819 del 2016.

5. APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 290 NUMERAL 5 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO

Ahora, aunque la Corte no haya hecho el análisis respectivo sobre la variable PFIRC, de lo que mencionó en la sentencia y lo expuesto por el Ministerio de Hacienda, se puede dar respuesta a la interrogante de si al aplicarse la fórmula del numeral quinto del artículo 290 del E.T. se conserva el ahorro fiscal que hubiesen tenido los contribuyentes de no haberse unido ambos impuestos. Es pertinente recordar que, como se mostró en la aplicación de la fórmula del artículo 290 numeral quinto, cuando se aplica la misma, el monto a compensar baja. Basado en esto, es que la demandante estima que genera una vulneración en el derecho del contribuyente de compensar las pérdidas fiscales. Sin embargo, frente a esta afirmación, dice la Corte:

al revisar la operación matemática que sirvió de fundamento a dicha afirmación, se tiene que la demandante solamente busca demostrar el resultado de la fórmula prevista en el régimen de transición, pero no hace referencia a la carga fiscal que asumiría el contribuyente calculando el impuesto a pagar con o sin la referida fórmula. De haberlo hecho así, habría evidenciado que la carga tributaria del contribuyente es la misma que hubiera tenido a su cargo en caso de haber compensado las pérdidas fiscales antes de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016. (Corte Constitucional, C-087, 2019)

Aunque la Corte Constitucional no analizó los cargos referentes a la variable PFIRC, si hizo esta referencia con la que trataba de explicar que lo que sostenía la demandante no era acertado,

pues su argumentación se encontraba incompleta, toda vez que el análisis de esta norma no se limita en la aplicación de la fórmula del citado artículo, sino que es necesario hacer un análisis de la carga fiscal que tendrá el contribuyente.

Desde el Concepto del Ministerio de Hacienda se hizo un análisis completo de esta norma a través de varios ejercicios, mostrando realmente cuál sería la carga fiscal que tendrían que soportar los contribuyentes con la aplicación de esta fórmula. El ejercicio realizado por el Ministerio de Hacienda consta de comparar como sería la carga tributaria de un contribuyente que compense sus pérdidas fiscales sin las modificaciones de la Ley 1819 del 2016, y como sería la carga tributaria de aquel que compense sus pérdidas fiscales con las modificaciones de la Ley 1819 del 2016.

Para empezar, el Ministerio de Hacienda muestra “el cálculo de la carga tributaria del contribuyente para el periodo gravable 2016 (que se declara y paga en el año 2017), en una tributación sobre los ingresos (SIN los cambios introducidos por la Ley 1819 del 2016).” (Concepto Ministerio de Hacienda, p.12)

Para calcular esto, el Ministerio de Hacienda se basa en el mismo ejemplo propuesto por la demandante en la demanda de inconstitucionalidad (pérdida fiscal en renta por 377 millones y en CREE por 0 pesos), suponiendo además, que toda la pérdida será compensada en el año gravable 2017 y que la renta líquida ordinaria de ese año será de 500 millones (ejemplo propuesto por el Ministerio de Hacienda):

RENTA:

CREE:

$$\text{IMP Renta} = ((\$500 - \$377) * 25\%⁹)$$

$$\text{IMP Cree} = ((\$500 - \$0) * 9\%¹⁰)$$

$$\text{IMP Renta} = (\$123 * 25\%)$$

$$\text{IMP Cree} = (500 * 9\%)$$

$$\text{IMP Renta} = \$30,75$$

$$\text{IMP Cree} = (\$45)$$

Después, el Ministerio de Hacienda suma ambos conceptos para obtener la carga tributaria que el contribuyente debió soportar ese año, en caso de que la Ley 1819 del 2016 no hubiese introducido los cambios del artículo 290 numeral quinto¹¹:

$$\text{Carga tributaria total} = \text{IMP Renta} + \text{IMP Cree}$$

$$\text{Carga tributaria total} = \$30,75 + \$45$$

$$\text{Carga tributaria total} = 75,75 \text{ (Ministerio de Hacienda, D-12626, 2018, p. 13)}$$

Esto se traduce en que el impuesto a pagar y por tanto, la carga tributaria del periodo gravable 2016, para el contribuyente, será de 75,75 millones. El segundo ejercicio del Ministerio de Hacienda busca hacer el “cálculo de la carga tributaria del contribuyente para el periodo gravable 2017 (que se declara y paga en el año 2018), en una tributación sobre los ingresos (CON los cambios introducidos por la Ley 1819 del 2016).” (Concepto Ministerio de Hacienda, p.13)

En este caso, es necesario aplicar la fórmula del artículo 290 numeral quinto de la Ley 1819 del 2016. Teniendo en cuenta esto, se continua con el planteamiento realizado por el Ministerio de Hacienda, el cual también se basa en el ejercicio de la demandante:

⁹ Es de recordar que para el año 2016 la tarifa vigente del impuesto sobre la renta era de 25% (artículo 94 Ley 1607 del 2012)

¹⁰ Es de recordar que para el año 2016 la tarifa vigente del impuesto sobre la renta era de 9% (artículo 23 de la Ley 1607 de 2012 modificado por el artículo 17 de la Ley 1739 del 2014)

¹¹ Se aclara que, como el ejemplo se basa en que la Ley 1819 del 2016 no introdujo cambios, no se aplica la fórmula del artículo 290 numeral quinto del E.T. solo se hace la correspondiente rebaja de la pérdida fiscal y se calcula el impuesto a pagar.

$$\text{VPF2017} = (\$377 * 25\%) + (0 * 9\%)$$

$$34\%^{12}$$

$$\text{VPF2017} = (\$94,25) + (0)$$

$$34\%$$

$$\text{VPF2017} = \underline{\$94,25}$$

$$34\%$$

$$\text{VPF2017} = 277,2^{13}$$

Hasta este punto, es donde la demandante en su escrito desarrolla el argumento contra la formula, sin embargo, el análisis no termina aquí: el Ministerio de Hacienda, en cambio, continúa con el análisis, haciendo el cálculo del valor a pagar por concepto del reunificado impuesto sobre la renta, asumiendo que se compensarán la totalidad de las pérdidas fiscales obtenidas en el año gravable 2018 tras la aplicación de la formula, y que la renta líquida gravable de este año fue de 500 millones, así:

$$\text{IMP Renta} = ((\$500 - \$277,2) * 34\%)$$

$$\text{IMP Renta} = (222,8 * 34\%)$$

$$\text{IMP Renta} = \$75,75 \text{ (Ministerio de Hacienda, D-12626, 2018, pp. 14-15)}$$

De estos dos ejercicios se puede concluir que, al aplicar la fórmula del artículo 290 numeral quinto del E.T. con el cálculo del impuesto a pagar por concepto del reunificado impuesto sobre

¹² Según el párrafo transitorio 1 del artículo 100 de la Ley 1819 del 2016 la tarifa del impuesto sobre la renta en el año 2017 sería del 34%.

¹³ Este es el ejercicio planteado por la demandante en su escrito de corrección, Págs. 24-25.

la renta, el contribuyente quedaría con la misma carga fiscal que si lo compensara con los impuestos sobre la renta y CREE antes de la vigencia de la Ley 1819 del 2016.

Para finalizar su ejemplo, el Ministerio de Hacienda analiza cómo sería la compensación de la pérdida fiscal en caso de que se acepte lo propuesto por la demandante. Para esto se tiene en cuenta que ya entró en vigencia la Ley 1819 del 2016. Sin embargo, no se dará aplicación a la fórmula establecida en el artículo 290 numeral 5 para compensar las pérdidas fiscales que surgieron antes del periodo gravable 2017, por lo que se tiene en cuenta la totalidad de las pérdidas fiscales tanto de Renta como de CREE. Además, se usa el mismo ejemplo planteado por la demandante en su escrito:

$$\text{IMP Renta} = ((\$500 - 377,2) * 34\%)$$

$$\text{IMP Renta} = (\$123 * 34\%)$$

$$\text{IMP Renta} = \$41.8 \text{ (Ministerio de Hacienda, D-12626, 2018, pp. 15-16)}$$

Después de realizado este ejercicio se puede notar que, con la aplicación que sugiere la demandante, se baja aún más la carga fiscal del contribuyente de lo que hubiese tenido derecho de no haberse unificado el impuesto sobre la renta con el CREE, dándole al contribuyente un beneficio tributario mayor al que la Ley establecía, en desmedro del estado, sin que haya fundamento legal ni constitucional para dicho beneficio.

Teniendo presente el análisis realizado por el Ministerio de Hacienda, se puede llegar a afirmar que la fórmula propuesta por el artículo 290 numeral 5 del Estatuto Tributario fue creada respetando las pérdidas fiscales que los contribuyentes han adquirido durante los periodos gravables anteriores a la vigencia de la Ley 1819 del 2016, tanto en el impuesto sobre la renta, como en el impuesto sobre la renta para la equidad CREE. Por lo que, aún en un análisis de la

Corte Constitucional, se debería llegar a la conclusión de que la fórmula es constitucional y puede ser aplicada.

Para finalizar, a opinión del autor, el régimen de transición establecido en el artículo 290, numeral quinto, puede plantear situaciones tanto favorables como desfavorables para algunos contribuyentes. Si se mira su último inciso, por una parte, es necesario resaltar que esta norma establece que las pérdidas fiscales que se determinen por medio de la fórmula allí descrita no se sujetarán al término de compensación del artículo 147 del E.T., de lo cual podría inferirse que tienen un término de compensación ilimitado aquellas pérdidas surgidas y aún no declaradas, desde el período gravable 2013, año en que entra en vigencia la Ley 1607 de 2012, por la cual se crea el impuesto sobre la renta para la equidad CREE; lo que crea una situación favorable para el contribuyente.

Por otra parte, este último inciso también prohíbe el reajuste fiscal. De esto, se entiende que al imponer como límite el año 2016 para realizar el reajuste fiscal, el legislador obliga a las sociedades a compensar más rápidamente sus pérdidas fiscales para no verse afectadas por los factores que contribuyen a desvalorizar esos montos a compensar. Sin embargo, el legislador también omite lo que ocurre con aquellos contribuyentes que no logren compensar la pérdida fiscal en un solo año, y que por la misma situación, se demoren varios años compensando su pérdida fiscal. En este caso, esos contribuyentes que tengan que compensar sus pérdidas desde el año 2017 en adelante, las verán desvalorizadas frente al aumento del costo de producción de la sociedad, de sus rentas líquidas, y por tanto; de su impuesto a pagar, lo cual crea una situación desfavorable para el contribuyente, frente a unas pérdidas fiscales obtenidas en vigencia de una norma que permitía su reajuste, y después lo eliminó, sin tenerles en cuenta.

6. CONCLUSIONES

De acuerdo con lo visto, se tiene que una sociedad obtiene una pérdida fiscal cuando son mayores sus costos y gastos frente a los ingresos que obtuvo en un periodo gravable. Esta pérdida causa un deterioro en el patrimonio fiscal del contribuyente, y a esto se le suma que, aunque el contribuyente en este caso no obtiene rentas líquidas que permitan el cobro del impuesto sobre la renta, la legislación actual prevé el cobro de la renta presuntiva; lo cual, solo termina de agravar la situación del contribuyente.

Es ahí cuando se afirma la importancia de una figura como la compensación de pérdidas fiscales y su naturaleza de minoración estructural, la cual, como se expuso, guarda gran diferencia con los beneficios tributarios, debido a que la intención de la minoración es hacer que el tributo cumpla con los principios constitucionales de justicia, equidad y progresividad; mientras que los beneficios tributarios solo buscan estimular o incentivar determinadas actividades económicas o sujetos pasivos.

La pérdida fiscal, entonces, ocasiona una renta negativa en la sociedad; para equilibrar esta situación es que la Ley da el derecho de compensarla, esto es, permitir que la sociedad recupere la pérdida fiscal que tuvo, con las rentas líquidas de los periodos gravables posteriores. Así lo plantea la legislación tributaria establecida en el artículo 147, dándole a la sociedad un término para compensar, que ha ido cambiando en las diferentes reformas tributarias, y que actualmente se ha mantenido en doce periodos gravables.

En términos generales, para compensar una pérdida fiscal, el artículo 147 impone el requisito de que las rentas líquidas contra las que se compensen las pérdidas fiscales deben tener relación de causalidad con la actividad económica generadora de renta gravable de la sociedad, ya que de

otro modo no podrá compensarlas, y la declaración que compense esta pérdida fiscal tendrá un término para adquirir su firmeza de 5 años contados desde la presentación de la declaración, gracias a la reforma realizada por la Ley 2010 del 2019.

Existen también requisitos extras en situaciones concretas, como bien se explicó en el escrito. Aquellos contribuyentes que estén compensando o vayan a compensar una pérdida fiscal que se haya obtenido en vigencia del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, debe aplicar el régimen de transición establecido en el artículo 290 numeral quinto del Estatuto Tributario. El cual, crea una formula con la que se saca el monto a compensar por concepto del reunificado impuesto sobre la renta y complementarios, teniendo en cuenta las pérdidas fiscales obtenidas en el CREE y en el impuesto sobre la renta anterior.

La variable PFIRC de la formula antes mencionada, como se pudo ver en el análisis realizado en este escrito, respeta íntegramente los principios constitucionales tributarios y le permite al contribuyente compensar completamente las pérdidas fiscales que obtuvo antes de la entrada en vigencia del régimen de transición, a diferencia de lo que plantea la demandante en la demanda de inconstitucionalidad con radicado D-12626.

Por otra parte, la Corte Constitucional, en la sentencia C-087 del 2019, aclaró que solo será posible reajustar fiscalmente la compensación de pérdidas fiscales hasta la fecha de entrada en vigencia de la Ley 1819 del 2016, esto significa que a partir del 2017, ya no es posible ajustar las pérdidas fiscales con el reajuste fiscal. La corte toma esta decisión en base a la libertad de configuración normativa que le asiste al legislador, y en su análisis, es claro que la supresión del reajuste no implica afectar la compensación en sí, por lo que no se estaría vulnerando los principios de justicia, equidad y progresividad del sistema tributario, al no estarse afectando la minoración estructural.

Como última conclusión se tiene que, las pérdidas fiscales que en la actualidad aún pueden ser compensadas, debe hacerlo teniendo en cuenta lo siguiente:

| NORMA | TÉRMINO DE COMPENSACIÓN | REQUISITOS PARA COMPENSAR | TÉRMINO DE FIRMEZA | TÉRMINO MAXIMO PARA COMPENSAR CON ESTA NORMA | OTRAS CARACTERÍSTICAS |
|-------------------|---|---|---|--|--|
| Ley 1111 del 2006 | Sin termino límite de compensación, pero, desde la vigencia de la ley 1819 del 2016 se aplica el régimen de transición del artículo 290 numeral quinto. | Tener rentas liquidadas. Debe tener relación de causalidad con la actividad generadora de renta. | Se mantuvo en 5 años. | Hasta compensar la pérdida fiscal. | Cambia el ajuste por inflación por reajuste fiscal. |
| Ley 1819 del 2016 | 12 periodos gravables. | No hubo cambio. | 6 años compensación/ 12 años liquidación. | Vigente, y por lo tanto, hasta la actualidad, es posible compensar con esta norma. | Elimina el reajuste fiscal. Crea régimen de transición del artículo 290 E.T. |
| Ley 1943 del 2018 | No hubo cambio. | No hubo cambio. | No hubo cambio. | No hubo cambio. | Deroga inciso quinto del artículo 714 E.T. y es declarada inexecutable por la sentencia C-481 de 2019, pero, conservan efectos las situaciones jurídicas consolidadas. |
| Ley 2010 de 2019 | No hubo cambio. | No hubo cambio. | 5 años compensación y liquidación. | No hubo cambio. | Deroga inciso quinto y modifica inciso cuarto artículo 714 E.T. |

De lo visto en este cuadro, el primer punto esencial a tener en cuenta es que las pérdidas fiscales que se hayan liquidado desde el año 2007 hasta el 2016 pueden ser compensadas sin límite de tiempo. Por otra parte, las pérdidas que sean liquidadas desde el periodo gravable 2017 en adelante tienen un límite de 12 años desde su presentación para ser compensadas. También, es necesario recordar que todas las pérdidas fiscales liquidadas y no compensadas, obtenidas desde el año 2007 hasta el 2016, deben utilizar la fórmula del régimen de transición, y aquellas que se liquiden de 2017 en adelante, no tienen esta obligación.

El segundo punto esencial para tener en cuenta es que las declaraciones que liquiden y compensen pérdidas fiscales, que se hayan presentado desde el periodo gravable 2007 hasta el 2016, tienen un término de firmeza de 5 años. Por lo que la mayoría de estas ya se encuentran en firme, y todas se encontrarán en firme para el año 2021. Para las declaraciones presentadas desde el 2016 hasta el 2019, su firmeza es de 12 años para las que liquiden, y de 6 años para las que compensen. Para las declaraciones que liquiden y compensen pérdidas fiscales, presentadas desde el periodo gravable 2020, será de 5 años contados desde su presentación.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Bravo, J. (2012). Nociones fundamentales de derecho tributario. Bogotá: Ariel.

Constitución Política Colombiana (Const). (1991). Recuperado de:
http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991.html

Bueno, M. (2002). Los beneficios fiscales: Instrumentos para el fomento de la investigación y el desarrollo. En: Investigación y desarrollo en la reforma fiscal. (pp. 105-109), México.

Consejo de estado, Sección Cuarta. (30 de septiembre del 2010) Sentencia No. 16878; (C.P. Hugo Fernando Bastidas Barcenás).

Consejo de estado, Sección Cuarta. (11 de marzo de 2004) Sentencia 13542 (C.P. Germán Ayala Mantilla).

Consejo de estado, Sección Cuarta. (23 de noviembre de 2018) Sentencia 22392 (C.P. Juan Rafael Bravo Arteaga)

Corte constitucional. (27 de febrero de 2019) Sentencia C-087. (M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo).

Corte constitucional. (29 de mayo de 2019) Sentencia C-235 (M.P. José Fernando Reyes Cuartas).

Corte Constitucional. (16 de abril de 2002) Sentencia C-261. (M.P. Clara Inés Vargas Hernández).

Corte constitucional. (20 de mayo de 2015). Sentencia C-291. (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado).

Corte constitucional. (16 de julio de 2015). Sentencia C-451. (M.P. Jorge Iván Palacio Palacio).

Corte constitucional. (24 de mayo del 2005). Sentencia C-540. (M.P. Humberto Antonio Sierra Porto).

Corte constitucional. (12 de octubre de 2004). Sentencia C-989 (M.P. Clara Inés Vargas Hernández).

Corte Constitucional. (23 de enero de 2002). Sentencia C-007. (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa).

Corredor, J. (2016). El impuesto diferido a las ganancias: Visión a la luz de las normas internacionales de contabilidad. Bogotá, Colombia: Ediciones Hache S.A.S.

Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales- DIAN. (17 de enero del 2007) Circular 0009. DO: 46.494.

Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales- DIAN. (17 de marzo de 2017). Oficio 006237. Sacado de: <https://www.cijuf.org.co/normatividad/oficio/2017/oficio-006237.html>

Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales- DIAN. (11 de diciembre de 2018). Oficio 1543. Sacado de: <https://cijuf.org.co/normatividad/oficio/oficio-1543.html>

Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales- DIAN. (01 de junio del 2016). Oficio 13698. Sacado de: <https://www.cijuf.org.co/normatividad/oficio/2016/oficio-13698.html>

Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales- DIAN. (29 de marzo de 2016). Resolución 029.

Sacado de: <http://www.icef.com.co/index.php/component/k2/item/2159-resolucion-029-modifica-formularios-para-obligaciones-tributarias-2016>

María Fernanda Rubio Marroquín. (06 de abril de 2018). Demanda de inconstitucionalidad Radicado D-0012626. Sacado de: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/consultac/proceso.php?proceso=1&campo=rad_codigo&date3=1992-01-01&date4=2020-01-13&todos=%25&palabra=12626

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (06 de agosto del 2018) Concepto Ministerio de Hacienda para la demanda con radicado D-0012626 ante la Corte Constitucional. Sacado de: https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/consultac/proceso.php?proceso=1&campo=rad_codigo&date3=1992-01-01&date4=2020-01-13&todos=%25&palabra=12626

Ministerio de Hacienda y crédito público. (18 de octubre de 2016). Exposición de motivos del proyecto de Ley. P. 63. Sacado de: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/tax/Exposici%C3%B3n%20de%20Motivos%20Reforma%20Estructural%202016.pdf>

Rodríguez, J. (2003). Capacidad económica como principio del sistema tributario. En: Revista de derecho fiscal Universidad Externado de Colombia No. 1. (pp. 62-76), Bogotá: Universidad externado de Colombia.

Velarde, M. (1997). Beneficios y minoraciones en Derecho Tributario. Madrid, España: Marcial Pons.