

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD ART. 147 E.T.

Adriana M. Nassar <amnassar@salazarabogados.com>

Lun 24/01/2022 10:02

Para: Secretaria3 Corte Constitucional <secretaria3@corteconstitucional.gov.co>

CC: jcsalazar@salazarabogados.com <jcsalazar@salazarabogados.com>

Respetados señores:

Adjunto demanda de inconstitucionalidad en contra del artículo 147 (parcial) del Estatuto Tributario.

Cordialmente,

ADRIANA NASSAR

Tel: (57-1) 3099000

Carrera 12 No. 84A-12 Oficina 502

Honorables Magistrados
Corte Constitucional
E.S.D.

Ref: Demanda de Inconstitucionalidad contra el Art. 147 (parcial) del Estatuto Tributario por violación de los Arts. 58, 95 numeral 9 y 363 de la Constitución Política.

Juan Carlos Salazar T. y Adriana María Nassar H., identificados respectivamente con las cédulas de ciudadanía No 79.154.245 y 52.018.339 acudimos ante la Honorable Corte Constitucional en ejercicio de la acción pública de inexecutable a fin de que se declare la inconstitucionalidad del Art. 147 (parcial) del Estatuto Tributario Nacional por vulnerar los Arts. 58, 95 numeral 9, 333 y 363 de la Constitución Política.

I. Transcripción Literal de la Norma Acusada (el texto subrayado y resaltado es el que se demanda como Inconstitucional.)

ARTÍCULO 147. COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES DE SOCIEDADES. 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.

La sociedad absorbente o resultante de un proceso de fusión, puede compensar con las rentas líquidas ordinarias que obtuviere, las pérdidas fiscales sufridas por las sociedades fusionadas, hasta un límite equivalente al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades fusionadas dentro del patrimonio de la sociedad absorbente o resultante. *La compensación de las pérdidas sufridas por las sociedades fusionadas, referidas en este artículo, deberá realizarse teniendo en cuenta los periodos gravables para compensar ya transcurridos y los límites anuales, previstos en la ley vigente en el periodo en que se generó y declaró la pérdida fiscal.*

Las sociedades resultantes de un proceso de escisión, pueden compensar con las rentas líquidas ordinarias, las pérdidas fiscales sufridas por la sociedad escindida, hasta un límite equivalente al porcentaje de participación del patrimonio de las sociedades resultantes en el patrimonio de la sociedad que se escindió. La compensación de las pérdidas sufridas por la sociedad que se escindió, deberá realizarse teniendo en cuenta los periodos gravables para compensar ya transcurridos y los límites anuales, previstos en la ley vigente en el periodo en que se generó y declaró la pérdida fiscal.

En caso de que la sociedad que se escinde no se disuelva, ésta podrá compensar sus pérdidas fiscales sufridas antes del proceso de escisión, con las rentas líquidas ordinarias, hasta un límite equivalente al porcentaje del patrimonio que conserve después del proceso de escisión. La compensación de las pérdidas sufridas por la sociedad escindida, deberá realizarse teniendo en cuenta los periodos gravables para compensar ya transcurridos y los límites anuales, previstos en la ley vigente en el periodo en que se generó y declaró la pérdida fiscal.

En todos los casos, la compensación de las pérdidas fiscales en los procesos de fusión y escisión con las rentas líquidas ordinarias obtenidas por las sociedades absorbentes o resultantes según el caso, sólo serán procedentes si la actividad

económica de las sociedades intervinientes en dichos procesos era la misma antes de la respectiva fusión o escisión.

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

El término de firmeza de las declaraciones de renta y sus correcciones en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales será de seis (6) años contados a partir de la fecha de su presentación.

(Subrayado y resaltado fuera del texto y es el contenido normativo demandado)

II. Normas Constitucionales que se consideran vulneradas por el Art. 147 (parcial) del Estatuto Tributario.

El Art. 147 (parcial) del Estatuto Tributario es contrario a los artículos 58, 95 numeral 9, 333 y Art. 363 de la Constitución Política.

VI. Contexto Legal y Constitucional del aparte acusado de inconstitucionalidad.

A. Lo Que Dispone la Norma que se Demanda.

El aparte demandado del inciso segundo del artículo 147 del Estatuto Tributario incluye una regla en relación con el manejo de las pérdidas fiscales que pudieren tener sociedades participantes en un proceso de fusión.

La sociedad absorbente o resultante de un proceso de fusión, puede compensar con las rentas líquidas ordinarias que obtuviere, las pérdidas fiscales sufridas por las sociedades fusionadas, hasta un límite equivalente al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades fusionadas dentro del patrimonio de la sociedad absorbente o resultante.

La norma inicia con una referencia a la sociedad absorbente o resultante de un proceso de fusión, para luego disponer que esta sociedad puede compensar con las rentas líquidas ordinarias que obtuviere, las pérdidas de las sociedades fusionadas, pero solo hasta el límite de la participación de las sociedades fusionadas en el patrimonio de la sociedad absorbente o resultante de la fusión.

La norma en cuestión debe ser leída en la forma en que lo ha decidido la sentencia de unificación de jurisprudencia del Consejo de Estado, en el sentido de que la referencia a sociedades fusionadas incluye a la sociedad absorbente o resultante de la fusión. Así lo dispuso en la sentencia de unificación de octubre 30 de 2021:

UNIFICAR la jurisprudencia del Consejo de Estado en relación con la compensación de pérdidas fiscales en procesos de fusión por absorción, para adoptar las siguientes reglas:

1.- Para todos los efectos, dentro de los límites porcentuales y temporales establecidos por el inciso segundo del artículo 147 del Estatuto Tributario, se entenderá que las sociedades «fusionadas» a que alude la norma son aquellas que participan o intervienen en el proceso de fusión, que incluyen a las sociedades absorbentes y a las absorbidas.

2.- La anterior regla jurisprudencial de unificación rige para los trámites pendientes de resolver en sede administrativa y judicial. No podrá aplicarse a conflictos decididos con antelación.

En este orden de ideas y conforme a la lectura e interpretación impuesta por la jurisprudencia de unificación del Consejo de Estado, la cual es obligatoria para los

ciudadanos y para la DIAN, la norma dispone que la sociedad absorbente o resultante en una fusión:

1. No puede usar las pérdidas acumuladas de las sociedades absorbidas sino hasta el límite de su participación en el patrimonio fusionado; y,
2. NO puede usar sus propias pérdidas fiscales acumuladas en el ejercicio de sus actividades comerciales sino hasta el límite que su patrimonio represente en el patrimonio fusionado.

Es decir que no puede usar todas las pérdidas que tuviere acumuladas y tampoco las que traigan las sociedades absorbidas con sus futuras rentas líquidas, simplemente porque tomó la decisión de absorber otra u otras sociedades.

Esta disposición es contraria a la Constitución por violación de sus artículos 58, 95 num. 9, 333 y 363, por las razones que se pasarán a explicar, no sin antes hacer una referencia a la fusión como mecanismo de reorganización y salvación empresarial que se ve serísimamente limitado con dicha disposición.

VI. La Fusión Como Mecanismo de Reestructuración y Salvación Empresarial.

Para introducir el análisis de la cuestión que se presenta a la Honorable Corte Constitucional es indispensable entender que la fusión es una operación de amalgamamiento entre sociedades que continúan su existencia sin solución de continuidad, normalmente con el objetivo de generar sinergias y, por ende, mejorar la rentabilidad que es la razón de ser de las actividades comerciales. Pero, más allá de este entendimiento básico, para el caso de sociedades en dificultades económicas, que es normalmente el de sociedades que han sufrido pérdidas significativas, la fusión es un mecanismo legítimo de salvación empresarial. Esto es importante entenderlo frente a una creencia infundada de que las fusiones son operaciones cuestionables.

La fusión se presenta como una alternativa para la salvación de empresas en graves dificultades económicas, bajo la expectativa de que uniéndolas se logran sinergias y economías de escala que pueden ser suficientes para salvar a la empresa como generadora de actividad económica, empleo y riqueza. Así lo ha contemplado la Ley en materia de insolvencia y en materia de toma de posesión de entidades en dificultades económicas.

Puede observarse cómo desde las épocas de la regulación del llamado concordato, el Decreto 350 de 1989 disponía que el concordato preventivo que era como se llamaba el proceso de reestructuración financiera derivado de la situación de insolvencia, tenía como objeto la conservación de la empresa como unidad de explotación económica y fuente generadora de empleo y protección del crédito. En procura de esos objetivos dicho decreto establecía una serie de medidas que se podían adoptar para la salvación empresarial, entre ellas, la fusión¹. Es decir que la fusión, desde siempre, lejos de ser algo indeseable como se insinúa con la aproximación que tiene la norma demandada a esta importante figura, es un mecanismo importantísimo para la salvación empresarial.

¹ Artículo 2 Decreto 350 de 1989:

“El concordato preventivo tiene por objeto la conservación y recuperación de la empresa como unidad de explotación económica y fuente generadora de empleo, cuando ello fuere posible, así como la protección adecuada del crédito.

En procura de los anteriores objetivos, sus estipulaciones podrán adoptar alguna o algunas de las siguientes medidas:

1º(...)

“5º Cuando se trate de sociedad, su transformación o la fusión con otra u otras compañías; (...)”
(Subrayado fuera del texto).

Más aún, en un sector tan sensible como lo es el financiero, el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero establece las medidas que puede tomar el Superintendente Financiero en el caso de la toma de posesión de entidades bajo su vigilancia y control con dificultades económicas. Dentro de las medidas preventivas de salvación para entidades financieras bajo toma de posesión, el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero prevé la fusión². Es decir que la fusión de sociedades es un mecanismo válido y previsto en las normas sobre insolvencia para subsanar la situación financiera de entidades en dificultades. La fusión en este contexto como tabla de salvación empresarial merece la debida consideración en lugar de satanización.

Exactamente lo mismo ocurre en el sector de servicios públicos domiciliarios, en el que la Ley 142 de 1993 en su artículo 121 remite a las normas del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero para determinar las medidas que el Superintendente de Servicios Públicos Domiciliarios puede implementar en los casos de toma de posesión. Para este tipo de empresas la Ley también prevé la fusión como un mecanismo para la redención de empresas en dificultades financieras.

Visto todo lo anterior, se puede válidamente concluir que la fusión más allá de una simple operación entre sociedades para lograr sinergias, en el caso de sociedades y entidades con graves dificultades financieras que obviamente acumulan pérdidas, es un mecanismo previsto en la Ley de salvación empresarial para salvaguardar los intereses de las fuentes de generación de empleo, del ahorro privado y de la continua prestación de los servicios públicos domiciliarios. El hecho que eventualmente se abuse de esta forma jurídica como se abusa de tantas otras no puede ser la base para imponerle un tratamiento tributario injusto y contrario a principios constitucionales.

VI. Naturaleza de la Compensación de las Pérdidas Fiscales.

La jurisprudencia de la Corte Constitucional se ha referido al origen y la naturaleza de las pérdidas fiscales.

En la Sentencia C-261 de 2002, la Corte Constitucional se refirió a la posibilidad de compensar pérdidas fiscales con rentas líquidas futuras como beneficio tributario³. En

² Estatuto Orgánico del Sistema Financiero.

“Artículo 113. Medidas preventivas de la toma de posesión. Sin perjuicio de las medidas que las entidades financieras deban adoptar en cumplimiento de las disposiciones que dicte el Gobierno Nacional en ejercicio de las facultades que le confiere el artículo 48, literal i), de este Estatuto, la Superintendencia Bancaria podrá adoptar individualmente las medidas previstas en los numerales 1, 2, 3, 4, 5, 6 y 7 de este artículo.

1. (...)

5. Fusión. Siempre que, a juicio del Superintendente Bancario, una fusión se haga necesaria como medida cautelar para evitar la toma de posesión de los bienes, haberes y negocios, o para subsanarla, dicho funcionario podrá ordenar la fusión con otra u otras instituciones financieras que así lo consientan, sea mediante la creación de instituciones nuevas que agrupen el patrimonio y los accionistas de la primera, o bien, según lo aconsejen las circunstancias, determinando que otra institución financiera preexistente la absorba.

(...)”

(Subrayado fuera del texto).

³ Sentencia C261 de 2002:

“Así las cosas, la Corte encontró que la compensación de las pérdidas fiscales “le imprime eficacia y justicia al impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades, puesto que al permitirles deducir de sus utilidades las pérdidas fiscales sufridas en un período gravable evita que dicho tributo termine por afectar la fuente generadora de la renta o utilidad. Además, y contrariamente a lo que piensa el actor **este beneficio fiscal**, sin exonerar a ninguna sociedad del pago del impuesto sobre la renta, toma en consideración la capacidad de pago de las sociedades que por distintos motivos presentan fluctuaciones en sus rentas o utilidades, al tiempo que estimula la inversión de capital en aquellas empresas cuyo objeto social implique correr riesgos de consideración, propósito que está conforme con el mandato de los artículos 333 y 334 de la Carta que le imponen al Estado el deber de promover el desarrollo empresarial, la productividad y la competitividad”.

dicha providencia, catalogando la compensación comentada como un beneficio fiscal, afirma la Corte que esa posibilidad toma en consideración la capacidad de pago de empresas que han tenido pérdidas, estimulando de esa manera la inversión en empresas que suponen riesgos, lo cual es acorde con los mandatos de los artículos 333 y 334 de la Constitución. Importante resaltar cómo la Corte Constitucional conceptualiza la compensación de pérdidas fiscales sufridas con rentas líquidas futuras como una expresión del principio constitucional de que el tributo debe consultar la capacidad de pago y que es acorde con la protección que merece la empresa para las ocasiones en que los resultados son negativos.

Más adelante, en el año 2005, la Corte Constitucional retoma la cuestión de la naturaleza jurídica de las pérdidas fiscales para corregir la postura expresada de que su compensación con rentas líquidas futuras es un beneficio fiscal, para explicar que esa compensación de pérdidas fiscales con rentas futuras es una minoración estructural del tributo. Es así como en la sentencia C -540 de 2005, con ponencia del Magistrado Sierra Porto, la Corte aborda en profundidad el punto de considerar la posibilidad de compensación futura de pérdidas fiscales como una minoración estructural del tributo, de manera que siendo estructural al tributo, negar esa posibilidad de compensación sería por ese solo hecho inconstitucional.

Esta sentencia C -540 de 2005 retoma la doctrina de la sentencia C -989 de 2004, reconociendo que en ella la Corte realizó un completo estudio de la figura de los beneficios tributarios y de los requisitos que éstos debían reunir para encontrarse ajustados a los principios tributarios consagrados por la Constitución y para explicar con toda claridad que no toda disminución de la tributación es un beneficio⁴. Sobre esta base aborda la compensación de pérdidas fiscales para concluir que no es un beneficio fiscal sino una minoración estructural del impuesto de renta. Afirma la Corte en esta sentencia C -540 de 2005, que para que una determinada disposición se pueda considerar como un beneficio tributario, debe tener esencialmente el propósito de colocar al sujeto o actividad destinataria de la misma, en una situación preferencial o de privilegio, con fines esencialmente extrafiscales⁵. Dice la Corte en la citada sentencia que el caso de la compensación de pérdidas fiscales es una minoración estructural del tributo⁶.

⁴ Sentencia C 989 de 2004: “[C]alificación genérica que según la doctrina especializada, ha servido para comprender una multiplicidad de figuras heterogéneas, de diverso contenido y alcance, como son la exenciones, las deducciones de base, los regímenes contributivos sustitutivos, la suspensión temporal del recaudo, la concesión de incentivos tributarios y la devolución de impuestos. Pero debe considerarse, que no todo aquello que signifique negación de la tributación o tratamiento más favorable por comparación con el de otros contribuyentes constituye incentivo tributario, pues existen en la legislación tributaria una variedad de formas de reducir la carga impositiva o de excluir o exonerar a un determinado sujeto del deber de contribuir, que tan solo significan un reconocimiento a los más elementales principios de tributación, y que sin ellas, el sistema tributario o un determinado impuesto, no podrían ser calificados a primera vista como justos, equitativos y progresivos; es decir, se trata de una forma de no hacer de un tributo una herramienta de castigo o un elemento de injusticia.”

⁵ Sentencia C 540 de 2005: “No obstante, no todas las disposiciones que consagran disminuciones de la carga tributaria constituyen beneficios tributarios pues no todas ellas tienen el propósito de estimular, incentivar o preferenciar determinados sujetos o actividades, sino que simplemente pretenden no perjudicar o hacer efectivos los principios de justicia, equidad y progresividad. En consecuencia, a juicio de la Corte Constitucional “para que una determinada disposición se pueda considerar como un beneficio tributario, debe tener esencialmente el propósito de colocar al sujeto o actividad destinataria de la misma, en una situación preferencial o de privilegio, con fines esencialmente extrafiscales”

⁶ Sentencia C 540 de 2005: “Acogió, entonces, este Tribunal la distinción establecida por la doctrina fiscal entre beneficios tributarios y las así denominadas genéricamente minoraciones estructurales⁶, según la cual estas últimas si bien reducen la carga impositiva o excluyen o exonera a un determinado sujeto del deber de contribuir representan simplemente un reconocimiento de los principios de tributación, y sin ellas el sistema tributario o un determinado impuesto, no podrían ser calificados a primera vista como justos equitativos y progresivos. En otras palabras, aquellas previsiones legales que solamente pretenden reconocer y hacer efectivos los más elementales principios de la tributación no constituyen verdaderos incentivos, sino simplemente maneras o formas de no hacer de un tributo una herramienta de castigo o un elemento de injusticia. “

Esa consideración de la compensación de pérdidas fiscales como una minoración estructural del tributo, conlleva unas consecuencias muy importantes desde la perspectiva constitucional, puesto que por tener tal naturaleza no es escindible del tributo, su negación implica la negación de los principios constitucionales del impuesto de renta. Como lo afirma la Corte en la sentencia comentada la minoración estructural impide que el tributo sea fuente de castigo e injusticia. Es decir que negar esta minoración estructural que es la compensación de pérdidas fiscales, en principio contraría las bases constitucionales del tributo. Entonces, siguiendo la citada sentencia de la Corte, se puede afirmar que por ser la compensación de pérdidas fiscales una minoración estructural del tributo no busca preferir a nadie, sino NO PERJUDICAR INJUSTAMENTE y la realización de los principios de justicia, equidad, progresividad y capacidad económica⁷.

Dice la Corte citando a María Silva Velarde, que por eso la compensación de pérdidas fiscales opera al interior del tributo y contribuye a la exacta definición y cuantificación del supuesto de hecho, de la base gravable y del monto de la tarifa tributaria, por lo tanto, afecta a la riqueza o al sujeto gravado con base en consideraciones que obedecen fundamentalmente a su aptitud para contribuir a sufragar los gastos públicos⁸.

Esta postura de la Corte es retomada de manera extensa y detallada en la reciente sentencia C-087 de 2019, con ponencia del Magistrado Lizarazo, en la que la Corte Constitucional hace un muy didáctico y útil recorrido de la jurisprudencia constitucional relativa al origen y naturaleza de las pérdidas fiscales, retomando esta definición de la sentencia C-540 de 2005 que caracteriza la compensación de pérdidas fiscales como una minoración estructural del tributo.

Con todo lo dicho se arriba a una conclusión de enorme importancia para la demanda que se pone a consideración de la Honorable Corte Constitucional y es la de que siendo la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas futuras una minoración estructural y que ello es expresión e los principios de justicia, equidad y relación con la capacidad de pago, esa minoración no puede ser negada de manera general sin violar la Constitución. Ciertamente pueden existir límites temporales que buscan que las situaciones jurídicas lleguen a un punto de certeza y límites dirigidos a evitar que se abuse de las formas jurídicas para lo cual el Estatuto Tributario trae una normatividad muy clara y, normas especiales como la que exige que las sociedades fusionadas tengan una misma actividad económica para compensar pérdidas lo cual es razonable, pero una prohibición general sería contraria a la Constitución. En palabras de la misma Corte en la sentencia C-540 tantas veces citada refiriéndose a la necesidad de que las sociedades fusionadas tengan todas una misma actividad económica:

“En efecto, prohibir de manera genérica cualquier posibilidad de compensación de pérdidas fiscales se revela injusto e inequitativo, pues no atiende a la real capacidad de pago de las sociedades y a las vicisitudes que pueden sufrir por los ciclos económicos. Mientras que permitir la compensación de pérdidas fiscales en todos los casos de fusión y escisión sería igualmente contrario al deber de contribuir en condiciones de justicia y equidad pues alentaría el uso interesado de las figuras para evadir responsabilidades tributarias, lo cual resulta contrario, además, al principio de neutralidad que debe regir al legislador en materia tributaria.”

En el caso que nos ocupa, la pregunta es si restringir la compensación futura de pérdidas fiscales a sociedades que se fusionan a solo una proporción de las mismas, implica una prohibición general e indiscriminada del uso de pérdidas fiscales, contrario por ende a la Constitución. La respuesta es clara y evidentemente que sí, pues siendo que las

⁷ Sentencia C 540 de 2005: “Su finalidad no es incentivar, estimular o preferir determinados sujetos o actividades sino simplemente “no perjudicar”, es decir, realizar los principios de justicia, equidad, progresividad y capacidad económica. Por eso operan al interior del tributo y contribuyen a la exacta definición y cuantificación del supuesto de hecho, de la base gravable y del monto de la tarifa tributaria, por lo tanto afectan a la riqueza o al sujeto gravado con base en consideraciones que obedecen fundamentalmente a su aptitud para contribuir a sufragar los gastos públicos.”

⁸ Sentencia C-540 de 2005 Cita número 6.

sociedades se fusionan para continuar su existencia y actividad económica sin solución de continuidad, trayendo consigo todos sus derechos y obligaciones, nada justifica que deban renunciar a una proporción de sus pérdidas fiscales simplemente por fusionarse. Es que al fusionarse no es que cesen sus derechos y obligaciones o que su actividad se acabe, en absoluto, la actividad económica y comercial continua sin interrupción. Este es precisamente el motivo por el cual la Ley establece que en la fusión no se liquida ninguna sociedad. Basta con leer la definición de fusión para entenderlo⁹10.

En este contexto no se justifica que las sociedades fusionadas que continúan su actividad económica amalgamadas deban perder “porque sí” una parte de la minoración estructural que es la compensación futura de sus pérdidas fiscales acumuladas. No se acierta a encontrar la razón para imponer que solo se pueden compensar las pérdidas en proporción al patrimonio en la sociedad absorbente o nueva sociedad, si todos los activos, pasivos, derechos, obligaciones y actividad económica pasan a la sociedad fusionada o nueva sociedad. El patrimonio resultante de la fusión se incrementa, pero conserva la misma naturaleza y trae consigo todos los derechos y obligaciones de cada una de las sociedades participantes en la fusión, de ahí que no se evidencia justificación constitucional de la normatividad demandada que, por el contrario, afecta la proporcionalidad.

En cada caso particular, si existe prueba que demuestre que se ha abusado de la fusión para tomar pérdidas de sociedades inactivas o de que se oculta lo que en realidad es otra operación, se deberá aplicar la normatividad contra el abuso de las formas jurídicas que contiene el Estatuto Tributario. Es precisamente para controlar abusos de las formas jurídicas o simulaciones que existen las normas anti-abuso en materia tributaria, lo cual elimina la preocupación por eventuales abusos. Por lo tanto, no habría justificación jurídica ni constitucional válida para limitar de manera general una minoración estructural del tributo, máxime cuando con eso se hace más gravosa la situación de sociedades en búsqueda de salvamento empresarial con operaciones legítimas de fusión. ¿Acaso se debe prohibir todo aquello que la DIAN no es capaz de auditar y de fiscalizar de manera efectiva?

No se pueden comprometer principios constitucionales para cubrir la ineficiencia en la fiscalización tributaria de casos de abuso de formas jurídicas. No se puede desconocer una minoración estructural del tributo como lo es la posibilidad de compensar pérdidas fiscales comprometiendo los principios constitucionales que rigen el tributo, simplemente porque no se estima que la autoridad tributaria tenga la capacidad de controlar los abusos de las formas jurídicas. Es tanto como prohibir los contratos porque puede haber simulaciones. Si hay simulaciones o abusos de formas jurídicas corresponde aplicar los correctivos del caso precisamente para salvaguardar transacciones legítimas como lo es una fusión.

D. La Norma Demandada Contiene una Prohibición General e Indiscriminada de Compensar Todas las Pérdidas Fiscales con Utilidades Futuras para Sociedades que se Fusionan.

De la lectura de la norma demandada surge con toda claridad que las sociedades que se fusionan, por el solo hecho de fusionarse pierden todo o parte de su derecho de compensar sus pérdidas fiscales con rentas líquidas futuras. Si la norma dice que solo se pueden compensar las pérdidas fiscales acumuladas hasta la proporción que represente el patrimonio de la sociedad que las acumula en el patrimonio de la sociedad absorbente o nueva sociedad, siempre se perderá en todo o en parte el derecho a esa minoración

⁹ **ARTÍCULO 172. <FUSIÓN DE LA SOCIEDAD-CONCEPTO>.** *Habrá fusión cuando una o más sociedades se disuelvan, sin liquidarse, para ser absorbidas por otra o para crear una nueva.*

La absorbente o la nueva compañía adquirirá los derechos y obligaciones de la sociedad o sociedades disueltas al formalizarse el acuerdo de fusión.

estructural, que es la expresión de los principios tributarios de equidad, justicia, progresividad y relación con la capacidad de pago.

Un par de ejemplos ilustran el punto:

1. Una entidad financiera en dificultades económicas acumula 10.000 millones de pesos en pérdidas fiscales y es sometida a una toma de posesión por la Superintendencia Financiera. Su patrimonio se ha afectado y es de tan solo 5.000 millones lo que resulta pequeño para ser garante del ahorro privado y del pago de sus obligaciones con el público, por lo cual la Superintendencia Financiera contempla la fusión con una entidad financiera más grande con un patrimonio de 200.000 millones que brinde garantía al ahorro privado.

La entidad más grande absorbente en este caso recibe el negocio en marcha de la entidad en dificultades y debe cumplir con todas sus obligaciones. En este contexto no es razonable que la entidad absorbente solo pueda compensar en el futuro el 2.5% de las pérdidas acumuladas de la entidad absorbida, perdiendo la posibilidad de compensar 9.750 millones de pérdidas fiscales acumuladas del negocio que absorbió. Es decir que la operación de salvamento llevaría implícito un castigo tributario de perder la compensación de 9.750 millones en pérdidas fiscales.

Esta limitación a la compensación futura de pérdidas fiscales que trae la entidad absorbida es injustificada y excesiva y solo responde a la prohibición general e indiscriminada que contiene la norma demandada. La norma impone un castigo muy fuerte al mecanismo de salvación empresarial que es la fusión. Pero no solo en casos de salvación empresarial se hace evidente la inconstitucionalidad de la norma. En casos de empresas sólidas también se hace injusto como se puede apreciar en el siguiente ejemplo.

2. Una empresa muy grande y sólida que presta el servicio público de energía eléctrica con un patrimonio de 5.000.000 millones (5 billones) tiene unas pérdidas fiscales acumuladas de cerca de 200.000 millones derivadas de la amortización de gigantescas inversiones y contingencias en proyectos de generación. En sus estados financieros esta empresa presenta un mayor valor de su patrimonio por el impuesto diferido (menor valor futuro a pagar) que esta pérdida representa, que es equivalente al menor valor futuro de impuestos a pagar. Esta empresa contempla en sus planes de crecimiento absorber otra empresa de mediano tamaño que tiene un patrimonio de 1.000.000 millones (1 billón) y no tiene pérdidas fiscales.

Con la fusión, la empresa grande perderá el derecho a la minoración estructural de compensar los 200.000 millones en pérdidas fiscales acumuladas y solo podrá compensar hacia el futuro el 80% de sus pérdidas fiscales, simplemente porque contempló su crecimiento con una fusión. Tendrá como castigo por querer crecer su negocio con una operación legítima de fusión, la pérdida de un derecho por 40.000 millones de pesos que son las pérdidas fiscales que ya no podrá compensar por absorber otra sociedad y deberá castigar su estado de resultados por efecto del impuesto diferido que desaparece.

En este segundo ejemplo sí que se hace patente la injusticia y ausencia de razonabilidad de la prohibición indiscriminada para las sociedades participantes en una fusión de usar la totalidad de sus pérdidas acumuladas.

Los anteriores ejemplos ilustran la prohibición general e indiscriminada que contiene la norma demandada de usar la totalidad de las pérdidas fiscales acumuladas en sociedades que participan en una fusión, que lleva a resultados claramente injustos. Es evidente en los ejemplos planteados que se violan los principios equidad tributaria y se impide la realización de los principios de justicia, equidad, progresividad y capacidad económica. En las palabras de la Corte arriba citadas de la sentencia C-540: "... , prohibir de manera genérica cualquier posibilidad de compensación de pérdidas fiscales se revela injusto e inequitativo, pues no atiende a la real capacidad

de pago de las sociedades y a las vicisitudes que pueden sufrir por los ciclos económicos.” Debería existir una razón constitucional que justifique que se limite un derecho en la forma cómo se hace con la norma demandada, pero no existe.

Claramente se viola el artículo 95 – 9 de la Constitución que limita el deber de contribuir dentro de los conceptos de justicia y equidad y el artículo 363 de la Constitución, que dispone los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Igualmente se viola el artículo 333 al imponerse una limitación injustificada a la iniciativa privada.

Se hace cada vez más evidente que con la norma demandada se buscó evitar el abuso de la fusión pero no con normas anti abuso que es la forma correcta de abordar el problema. De manera tan general se desconoce la minoración estructural que expresa los principios constitucionales de equidad, progresividad y capacidad de pago, que en lugar de prohibir y prevenir el abuso de la fusión, lo que se logró fue castigar un mecanismo legítimo de salvación y de desarrollo empresarial. Para lo que se buscaba existen las normas anti-abuso que pueden ser complementadas o mejoradas.

En otros aspectos del impuesto de renta las fusiones se regulan con requisitos para gozar de un tratamiento tributario especial, como es el caso de los artículos 319-3 a 319 – 9 del Estatuto Tributario que, entendiendo la importancia de las fusiones, incluyen una serie de condiciones para evitar el abuso y no hacerlas gravosas tributariamente, sin incluir prohibiciones generales e indiscriminadas como las que están en la norma que se demanda. Una cosa es regular y otra cosa es prohibir.

Como lo expresó la Corte en la sentencia C- 261 de 2002, la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas futuras,

“... “le imprime eficacia y justicia al impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades, puesto que al permitirles deducir de sus utilidades las pérdidas fiscales sufridas en un período gravable evita que dicho tributo termine por afectar la fuente generadora de la renta o utilidad. Además, y contrariamente a lo que piensa el actor este beneficio fiscal, sin exonerar a ninguna sociedad del pago del impuesto sobre la renta, toma en consideración la capacidad de pago de las sociedades que por distintos motivos presentan fluctuaciones en sus rentas o utilidades, al tiempo que estimula la inversión de capital en aquellas empresas cuyo objeto social implique correr riesgos de consideración, propósito que está conforme con el mandato de los artículos 333 y 334 de la Carta que le imponen al Estado el deber de promover el desarrollo empresarial, la productividad y la competitividad”.

Léase cómo la Corte entiende que es conforme a los artículos 333 y 334 la compensación de pérdidas fiscales contra utilidades futuras, lo que a contrario sensu implica que desconocer esa posibilidad viola dichas normas. Esta consideración no cambia por el hecho de que la sociedad que ha sufrido pérdidas fiscales participe en una fusión, pues su actividad económica continua pero combinada con otras sociedades, lo cual no es un acto ilícito que deba tener como consecuencia necesaria que deba perder el derecho de compensar la totalidad de sus pérdidas fiscales acumuladas.

VI. Fundamentos por los cuales el aparte demandado el artículo 147 del Estatuto Tributario Nacional viola las normas constitucionales mencionadas.

PRIMER CARGO. Violación a los principios de Justicia y Equidad Tributaria (Arts. 95-9, 333 y 363 de la Constitución Política).

El ordenamiento jurídico colombiano, establece como principios de origen constitucional radicados en el sistema tributario, aquellos de equidad, eficiencia y progresividad. En este orden de ideas, la equidad tributaria se entiende como un parámetro que sustenta la ponderación entre la distribución de las cargas y beneficios respecto de la imposición de gravámenes a los contribuyentes, a fin de impedir tanto cargas como utilidades fuera del límite constitucional (C-169 de 201, C-600 de 2015. C-

120 de 2018, C-057 de 2021, entre otras). Las cargas desproporcionadas también han sido denominadas como obligaciones excesivas en cabeza del contribuyente.

Así las cosas, una carga será excesiva cuando no responde de manera constitucional a la capacidad económica de los sujetos pasivos, con base en la naturaleza y fines del impuesto en cuestión. En consecuencia, el juez constitucional debe indagarse si la carga desproporcionada establecida en la norma tributaria persigue finalidades constitucionales y si la medida tomada es razonable para su 10electrónico.

Teniendo claro hasta este punto que la jurisprudencia de la Corte Constitucional tiene establecido que la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas es una minoración estructural, que concreta los principios constitucionales de justicia, equidad y capacidad de pago, es claro que la norma demandada al imponer una prohibición para compensar la totalidad de las pérdidas acumuladas por parte de sociedades que participan en una fusión, viola los artículos 95 numeral 9, 333 y 363 de la Constitución Política.

Con todo lo expuesto hasta este punto se hacen claras las violaciones a las normas citadas, por lo que enseguida se sintetizan los motivos por los cuales se concreta la violación.

Partiendo de la sentencia C 087 de 2019 en cuanto a la explicación de la compensación de pérdidas fiscales con la ponencia del Magistrado Lizarazo, se presenta la pregunta de si la mera existencia de una fusión es razón suficiente para desconocer el derecho a la minoración estructural que es la compensación de dichas pérdidas con rentas futuras:

“Ahora bien, el artículo 147 del Estatuto Tributario establece que las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren en los periodos gravables siguientes, entendiendo 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. 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.”

Partiendo de la base de que el Legislador cuenta con una amplia libertad de configuración en materia tributaria, la jurisprudencia ha sido clara en cuanto a que ello no implica que se puedan sobrepasar los límites que la misma Constitución impone¹¹. La sentencia C -643 de 2002 expuso con claridad meridiana los principios a los cuales se debe someter la ley tributaria para ser conforme a la Constitución¹²,

¹¹ Sentencia C-087 de 2019.

“Sin embargo, y sin desconocer que la regla jurisprudencial es clara en el sentido de que el Legislador goza de una amplia libertad en materia tributaria, igualmente, la Corte ha sido enfática en señalar que, en el ejercicio de esta facultad, el Legislador debe respetar los derechos fundamentales y, en particular, ceñirse a los principios constitucionales de legalidad, certeza e irretroactividad de los tributos (Art. 338 C.P.), así como a los principios de equidad, justicia, eficiencia y progresividad (Art. 363 C.P. constitucional).”

¹² Sentencia C-643 de 2002:

“9. Por otra parte, bien se sabe que el constituyente ha determinado los principios con arreglo a los cuales debe regularse el sistema tributario. Tales principios son, por una parte, los de legalidad, certeza e irretroactividad y, por otra, los de equidad, eficiencia y progresividad.

*Los primeros están consagrados en el artículo 338 de la Carta. De acuerdo con el **principio de legalidad**, todo tributo requiere de una ley previa que lo establezca y la competencia para imponerlo radica en el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos municipales como órganos de representación popular. En virtud del **principio de certeza**, la norma que establece el impuesto debe fijar el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa. Y en razón del **principio de irretroactividad**, la ley que impone un impuesto no puede aplicarse a hechos generadores ocurridos antes de su vigencia.*

haciendo especial referencia a los de equidad y progresividad. Como la Corte lo ha señalado, el principio de equidad tributaria de que trata el artículo 363 de la Constitución toca con la prohibición de que se impongan obligaciones excesivas al contribuyente, siendo excesiva la carga cuando desborda la capacidad de pago del contribuyente que es el límite de su deber de contribuir conforme al artículo 95 num. 9 de la Constitución en concordancia con el citado 363¹³.

En el caso presente, la norma demandada es violatoria de los principios a que se hace referencia en cuanto impone una carga excesiva a un contribuyente que ha sufrido pérdidas fiscales y al que luego, por haber participado de una fusión, se le niega el derecho a la minoración estructural a la que tiene derecho. Debe entenderse que con las fusiones los contribuyentes no desaparecen sino que se combinan, siguen siendo las mismas actividades económicas, solo que combinadas. De manera que no se justifica desconocerle esa minoración estructural en todo o en parte y obligarlo a pagar impuestos sobre rentas líquidas futuras como si en el pasado no hubieren existido las pérdidas fiscales. Es una carga excesiva que viola de manera clara el artículo 95 num. 9 y el artículo 363 de la Constitución puesto que la determinación del impuesto se aparta de la capacidad de pago del contribuyente, menguada por las pérdidas que ha sufrido y se calcula de manera que ignora esas pérdidas fiscales incurridas, como si las pérdidas comerciales no se hubieren igualmente trasladado a la sociedad absorbente. La actividad económica que sufrió las pérdidas fiscales sigue presente en la sociedad fusionada.

El segundo ejemplo arriba expuesto ilustra de manera clara cómo la sociedad absorbente por haber realizado una fusión pierde en ese caso el derecho de compensar 20% de sus pérdidas fiscales acumuladas cuando su actividad económica es exactamente la misma. Nada justifica este castigo tributario para un mecanismo legítimo de desarrollo empresarial que rompe con la equidad horizontal y vertical, pues las demás sociedades equivalentes no están llamadas a perder este derecho y se impone una carga superior a la que debe soportar. Siendo como lo es la fusión una opción legítima de expansión de los negocios, no se puede limitar la iniciativa privada en este sentido con semejante castigo tributario.

Si la preocupación es el abuso de la figura, se repite, si el abuso de la fusión no está probado, no existe justificación para romper con los principios constitucionales y crear barreras absurdas a mecanismos legítimos de salvación y desarrollo empresarial.

*De otro lado, los principios de equidad, eficiencia y progresividad del sistema tributario están consagrados en el artículo 363 del Texto Superior. **El principio de equidad tributaria** es la manifestación del derecho fundamental de igualdad en esa materia y por ello proscribire formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual. El **principio de progresividad** compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el contribuyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente. Finalmente, el **principio de eficiencia** implica que debe existir una relación de equilibrio entre los costos que la administración debe asumir para el recaudo del tributo y las sumas recaudadas, es decir, se trata de generar el mayor recaudo al menor costo”*

¹³ Sentencia C087 de 2019. “De acuerdo con las Sentencias C-600 y C-614 de 2014, “[U]na carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión”. Dicho principio se compone de dos variables: (i) la equidad horizontal, según la cual el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a los contribuyentes 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; y (ii) la equidad vertical, relacionada 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.”

Si el abuso está probado se puede desconocer la fusión bajo las normas contra el abuso de las formas jurídicas.

Por lo tanto, ante la ausencia de una razón que explique porqué para efectos tributarios se entiende la fusión como un mecanismo perverso que debe ser castigado tributariamente, se hace patente la violación de las normas constitucionales. Se desconoce una minoración estructural, expresión de los principios constitucionales comentados, sin razón o justificación.

Debe recordarse que el principio de equidad tributaria impone la prohibición de establecer obligaciones excesivas. Por tal razón, se deben ponderar las cargas y los beneficios a los contribuyentes, a fin de no convertir el tributo en inconstitucional. La carga estará desbordada de su límite constitucional en aquellos casos en los cuales no se consulta la capacidad económica del sujeto pasivo¹⁴. En este caso, la limitación de la compensación de pérdidas fiscales por el simple hecho de la existencia de una fusión genera una carga excesiva para el contribuyente que las ha sufrido y no se justifica constitucionalmente.

Así las cosas, la disposición acusada parcialmente, al radicar una carga excesiva en aquel contribuyente que ha sufrido pérdidas fiscales y por el hecho de haber hecho parte de una fusión, se le imposibilita ejercer el derecho a la minoración estructural – como lo ha precisado la Corte Constitucional-; se constituye en vulneratoria de la Constitución, a trasgredir el principio de equidad tributaria. Ciertamente, al fusionarse dos sociedades, éstas se convierten en una, pero no desaparecen. De manera que no se justifica desconocerle esa minoración estructural en todo o en parte y obligarlo a pagar impuestos sobre rentas líquidas futuras como si en el pasado no hubieren existido las pérdidas fiscales. El castigo tributario de la fusión con el desconocimiento de la minoración estructural crea una carga excesiva que limita la iniciativa privada en la fusión de sociedades, sea como mecanismo de salvamento empresarial o como mecanismo de crecimiento empresarial, que la Ley de siempre ha autorizado.

En este contexto, la disposición acusada parcialmente, se halla dentro de las siguientes situaciones que la Corte Constitucional ha denotado como vulneratorias del principio constitucional de equidad tributaria: De un lado, la norma no consulta la capacidad de pago del contribuyente. En efecto, la capacidad de pago del contribuyente, en el presente caso, se ve menguada por las pérdidas que ha sufrido y se calcula de manera que ignora esas pérdidas fiscales incurridas, como si las pérdidas comerciales no se hubieren igualmente trasladado a la sociedad absorbente. De otro lado, como se ha explicado se limita la iniciativa privada en cuanto a emprender operaciones de fusión que la Ley comercial ha contemplado desde siempre y las leyes de insolvencia han previsto para la recuperación empresarial.

SEGUNDO CARGO. Violación a la Propiedad Privada y de la Libre Iniciativa Privada (Arts. 58 y 333 de la Constitución Política)

La Constitución establece que el derecho de propiedad privada debe ser garantizado por el Estado, así como los demás derechos adquiridos conforme a las normas vigentes. En este orden de ideas, la propiedad goza de una especial protección constitucional, de allí que existan múltiples mecanismos jurídicos a efectos de salvaguardarla y protegerla.

¹⁴ Sentencia C-266 de 2019. El **principio de equidad tributaria** consagrado en el artículo 363 de la Constitución, en cambio, opera como límite a la potestad impositiva del Legislativo¹, aunque también es expresión concreta del principio de igualdad. En líneas generales, el contenido de ese principio refiere a la prohibición que el orden jurídico imponga obligaciones excesivas o beneficios desbordados al contribuyente. En términos de la jurisprudencia, la equidad tributaria consiste en un “un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión.”

Este derecho de propiedad es la base estructural de la libertad económica de cualquier persona, sea natural o jurídica, al interior de un Estado Social de Derecho como el nuestro.

Pues bien, uno de estos mecanismos jurídicos establecidos por la propia Constitución es la prohibición de confiscación (Art. 34). La confiscación ha sido entendida como el apoderamiento de la totalidad o de parte considerable de los bienes de una persona natural o jurídica, por parte del Estado, sin ningún tipo de indemnización o compensación, como lo señala las Sentencias C-764 de 2003, C-199 de 2006, C-459 de 2011, entre otras. Así las cosas, la confiscación, entendida como pena o sanción, está proscrita del ordenamiento jurídico colombiano, en el contexto que los bienes apropiados por el Estado no tienen relación alguna con una actividad ilícita. Sin embargo, es importante señalar, que la confiscación no necesariamente tiene que estar relacionada con una sanción o pena, como lo ha denotado la jurisprudencia constitucional en la Sentencia C-051 de 2018. En este orden de ideas, la confiscación al limitar de manera arbitraria la propiedad privada de las personas, constituye un accionar inconstitucional.

Pues bien, la providencia antes mencionada (C-051 de 2018) es precisa en señalar que el fenómeno de la confiscación se presenta, en reglas generales, cuando por medio de una medida legal tributaria toma de forma unilateral los bienes o el patrimonio que la persona, sea natural o jurídica, ha obtenido como resultado de su actividad económica, de modo que en la práctica, queda desconocido su derecho a la propiedad privada y la legitimidad respaldada por la Constitución, ha obtener utilidades. Al respecto también se pueden consultar las sentencias C-464 de 1993, C-409 de 1996 y C-931 de 2007.

En consecuencia, cuando el tributo tiene implicaciones confiscatorias o la obligación fiscal traiga consigo una expropiación de facto de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares, se está en presencia de una confiscación.

Lo anterior, en razón a que dicha actividad productiva deba destinarse exclusivamente al pago del tributo, limitándose la ganancia para el sujeto pasivo del mismo. El efecto confiscatorio en mención opera cuando el impuesto genera un impacto desproporcionado en el patrimonio del contribuyente.

Por consiguiente, la norma demandada parcialmente, genera un impacto claramente desproporcionado y excesivo sobre el patrimonio de un contribuyente que pierde el derecho a compensar sus pérdidas fiscales en que ha incurrido en su actividad económica.

Ciertamente, el impacto es evidente puesto que el derecho a compensar pérdidas fiscales tiene un valor económico significativo que se refleja contablemente en la cuenta de impuesto diferido y en la práctica en el hecho de que esas pérdidas fiscales que se han sufrido en el pasado en la empresa se podrán recuperar por la vía de un menor pago de impuestos en el futuro, lo cual se permite de manera general a las sociedades en Colombia.

Para explicar este punto se puede retomar el segundo ejemplo arriba presentado de una empresa muy grande y sólida que presta el servicio público de energía eléctrica con un patrimonio de 5.000.000 millones (5 billones) que tiene unas pérdidas fiscales acumuladas de cerca de 200.000 millones derivadas de la amortización de gigantescas inversiones y contingencias en proyectos de generación. En sus estados financieros esta empresa presenta un mayor valor de su patrimonio por el impuesto diferido que esta pérdida fiscal representa, que es equivalente al menor valor futuro de impuestos a pagar. Pero resulta que esta empresa que legítimamente contempla una fusión de otra empresa sin pérdidas para crecer su negocio, como efecto de la norma demandada debe soportar el impacto absurdo de perder la posibilidad de compensar 40.000 millones de sus pérdidas acumuladas. Es una consecuencia injustificada y claramente inequitativa que castiga a una empresa en que contempla una operación legítima, con una carga tributaria desproporcionada.

En este mismo orden de ideas, es importante citar la sentencia Sentencia C291 – 2015 con ponencia de la Magistrada Gloria Stella Ortíz que de manera impecable recoge este razonamiento:

“La determinación del tipo de sacrificio generado por la omisión normativa del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 muestra que impide hacer un descuento sobre la base gravable, y ello puede afectar a los sujetos pasivos del tributo que han tenido pérdidas. En efecto, la norma no permite que el detrimento patrimonial que se puede generar en el curso normal de los negocios se tome en cuenta para definir la base gravable. Por lo tanto, la tarifa del gravamen no reflejará la realidad de las ganancias y las pérdidas del sujeto obligado. En este punto, la regulación desconoce los criterios jurídicos y económicos que revelan la capacidad de pago.”

En la misma sentencia, la Corte insiste en que no es razonable ni proporcional excluir la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas de periodos posteriores, llegando al punto de definir que excluir esa posibilidad de compensación tiene rasgos confiscatorios con violación del artículo 58 de la Constitución, todo lo cual sintetiza los razonamientos que se han venido presentando:

“38.3. La Corte encuentra 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.

“Como fue visto previamente, la omisión alegada, que limita el principio de equidad tributaria, no parece perseguir algún otro fin constitucionalmente valioso que justifique su permanencia en el sistema jurídico. En efecto, incluir la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores para definir la base gravable del CREE, no tendría un impacto negativo en la finalidad del tributo ni lo desnaturalizaría. Es probable que genere un recaudo menor, pero ello dependerá de las circunstancias económicas de los sujetos obligados, sobre quienes es plausible pensar que pretenden mantenerse en buenas condiciones económicas. En ese sentido, que el Legislador incluyera esta compensación, no afectaría ningún otro principio constitucional, mientras que su exclusión sí incide en la equidad vertical entendida como progresividad.

“El no considerar la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores para definir la base gravable del CREE presenta rasgos confiscatorios, pues al no tomar en cuenta las pérdidas del sujeto obligado para efectos de tributar, podría impedir que su negocio genere ganancias, además hace imposible que las empresas se recuperen de sus pérdidas, pues la detracción que implica la obligación tributaria puede ser superior a la capacidad de pago, en contravía con lo establecido por la Constitución en sus artículos 58, 95-9, 333 y 363. De tal forma, el tributo no asegura de que el monto de la tarifa sea soportable para el sujeto pasivo. “

La anterior cita recoge con claridad el fundamento del alegato de inconstitucionalidad contra la norma demandada, puesto que la existencia de una fusión legítima en absoluta desvirtúa ninguna de las razones expuestas para concluir que es inconstitucional cualquier limitación general para compensar pérdidas fiscales. Se llega al punto de considerar que esta limitación tiene rasgos confiscatorios. Todas las razones expuestas en esta sentencia se reiteran en la sentencia 087 de 2019, que las recoge y sintetiza¹⁵.

¹⁵ Sentencia C087 de 2019, refiriéndose a la sentencia C 091 de 2015. – “Explicó que la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) incluida en el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, incurrió en una omisión legislativa relativa que lo hace

Así las cosas, cuando el aparte demandado advierte que la sociedad absorbente o resultante de un proceso de fusión, puede compensar con las rentas líquidas ordinarias que obtuviere, las pérdidas fiscales sufridas por las sociedades fusionadas, hasta un límite equivalente al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades fusionadas dentro del patrimonio de la sociedad absorbente o resultante; y bajo el entendido establecido por el Consejo de Estado -Sección Cuarta- según el cual se entenderá que las sociedades fusionadas, mencionadas en la disposición jurídica acusada, son aquellas que participan o intervienen en el proceso de fusión, que incluyen a las sociedades absorbentes o a las absorbidas; no cabe duda que se está produciendo un impacto desproporcionado en la sociedad absorbente, debido a que el derecho a compensar las pérdidas fiscales tiene un inmenso valor económico, por cuanto dichas pérdidas se pueden recuperar con un menor pago de impuestos en el futuro.

En este orden de ideas, no es ajustado a la Constitución limitar la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas de periodos posteriores, por cuanto dicha determinación produce un claro *rasgo confiscatorio*, en voces de la Sentencia C-291 de 2015. En efecto, que la disposición jurídica acusada, no tenga presente las pérdidas del sujeto pasivo obligado a tributar, impide que el negocio genere ganancias e imposibilita la rehabilitación por la fusión de las sociedades comprometidas. De tal suerte, que se presenta una especie de expropiación de facto de la propiedad privada de la sociedad absorbente, sin fundamento legal ni constitucional alguno. Además, se desdice del objetivo constitucional de salvaguarda de la empresa absorbida y por ende de los beneficios que la fusión trae en la sociedad absorbente, los cuales son producto de la iniciativa económica de los particulares, también resguardada por la Constitución.

Conclusiones estas, que en los términos de la jurisprudencia constitucional esbozada, acarrear implicaciones confiscatorias.

VI. Competencia de la Corte Constitucional

La Corte Constitucional es competente para decidir sobre la presente demanda de inconstitucionalidad. En efecto, el Art. 241 establece que a la Corte Constitucional se le confía la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución. Por tal razón, debe cumplir varias funciones, entre ellas (i) Decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes, tanto por su contenido material, como por vicios de procedimiento en su formación y (ii) Decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra los decretos con fuerza de ley dictados por el gobierno con fundamento en los arts. 150 numeral 10, por su contenido material o por vicios de procedimiento en su formación.

V. Solicitud

Respetuosamente solicito a la Corte Constitucional declare la INEXEQUIBILIDAD del aparte señalado en la presente demanda, pertenecientes al Art. 147 del Estatuto Tributario, por ser violatorios de los Arts. 58, 95-9, 333 y 363 de la Constitución Política.

inconstitucional por no haber incluido la posibilidad de descontar la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores, desconociendo, en consecuencia, el principio de equidad tributaria (arts. 95-9 y 363 CP) en su dimensión vertical pues la tarifa del gravamen no reflejaría la realidad de las ganancias y las pérdidas del sujeto obligado, por lo que se desconocen los criterios jurídicos y económicos que revelan su capacidad de pago.”

Y concluyó 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, por lo que dicha 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.

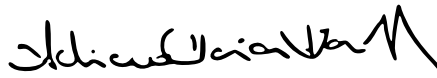
VI. Notificaciones

Para cualquier notificación o información nos pueden ubicar en los siguientes correos electrónicos: jcsalazar@salazarabogados.com y amnassar@salazarabogados.com.

De manera respetuosa,



Juan Carlos Salazar Torres
C.C. 79.154.245



Adriana María Nassar Hernández
C.C. 52.018.339