

Sentencia C-322/22

Referencia: Expediente D-14654

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 147 (parcial) del Decreto 624 de 1989 “[p]or el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”, modificado por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002

Demandantes: Juan Carlos Salazar Torres y Adriana María Nassar Hernández

Magistrado sustanciador (E):
HERNÁN CORREA CARDOZO

Bogotá D.C., catorce (14) de septiembre de dos mil veintidós (2022)

L

a Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y legales, en especial de las previstas en el numeral 4º del artículo 241 de la Constitución Política, cumplidos todos los trámites y requisitos contemplados en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente:

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

Los ciudadanos Juan Carlos Salazar Torres y Adriana María Nassar Hernández, mediante la acción pública de inconstitucionalidad consagrada en los artículos 241 y 242 de la Constitución Política, formularon demanda contra el artículo 147 (parcial) del Decreto 624 de 1989 “[p]or el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”, modificado por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002¹.

Preliminarmente, los demandantes alegaron que la preceptiva acusada vulnera los derechos a la propiedad privada y a la libertad de empresa (artículos 58 y 333 C.P.), así como los principios de equidad y justicia tributaria (artículos 95 y 363 C.P.), por cuanto impide a la sociedad resultante de un proceso de fusión compensar todas las pérdidas fiscales de las sociedades fusionadas con las

¹ “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones”.

rentas líquidas que obtenga posteriormente. Sobre este punto, aducen que es inconstitucional restringir la compensación hasta el límite correspondiente al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades fusionadas.

En sesión llevada a cabo el 3 de febrero de 2022, la Sala Plena de la Corte Constitucional repartió el proceso de la referencia a la Magistrada Gloria Stella Ortiz Delgado. Mediante auto del 21 de febrero de 2022, la Magistrada analizó la demanda de la referencia y advirtió que no concurrían los requisitos mínimos formales para su admisión, dado que los accionantes no acreditaron ser ciudadanos colombianos. Además, puso de presente que tampoco se acreditaban los presupuestos para formular un cargo por inconstitucionalidad. Por lo tanto, resolvió inadmitir los dos cargos invocados en la demanda, fundados en la presunta violación *(i)* del principio de equidad tributaria y *(ii)* de los derechos a la propiedad privada y a la libertad de empresa. Por consiguiente, la Magistrada Ortiz Delgado concedió tres días a los actores para que corrigieran su demanda y demostraran su calidad de ciudadanos. Dentro del término de ejecutoria, el 28 de febrero del mismo año, Juan Carlos Salazar y Adriana María Nassar presentaron escrito de corrección y aportaron copias de sus cédulas de ciudadanía. En el escrito de subsanación, corrigieron los dos cargos formulados inicialmente.

En Auto del 15 de marzo de 2022, la Magistrada Ortiz Delgado, por un lado, *(i)* admitió la demanda corregida respecto del primer cargo formulado, en el que los actores argumentaron que la disposición acusada es contraria a los principios de justicia y equidad tributaria previstos en los artículos 95 -numeral 9º- y 363 de la Constitución; y, por otro lado, *(ii)* rechazó el segundo cargo en el que sostuvieron que la norma acusada es contraria a la prohibición de confiscación y al derecho a la propiedad privada, contemplados en los artículos 34 y 58 superiores, por incumplir con los requisitos exigidos por el artículo 2º del Decreto 2067 de 1991 para estructurar en debida forma una acusación por inconstitucionalidad.

En consecuencia, ordenó comunicar el inicio del proceso al Ministerio de Justicia y del Derecho, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante, DIAN), al Departamento Nacional de Planeación y a la Superintendencia de Sociedades, conforme a lo establecido en el artículo 11 del Decreto 2067 de 1991.

También ordenó que se fijara en lista la norma acusada, por el término de diez días, para efectos de permitir la intervención ciudadana, en la forma prevista en el artículo 7.2 del Decreto 2067 de 1991 y corrió traslado del proceso a la Procuradora General de la Nación para que emitiera su concepto, de acuerdo con el artículo 7º del referido decreto.

Del mismo modo, invitó a la Academia Colombiana de Jurisprudencia, al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, al Colegio Colombiano de Abogados Comercialistas y a las facultades de Derecho de las Universidades

Externado de Colombia, de los Andes, Pontificia Universidad Javeriana, sede Bogotá; Nacional de Colombia, sede Bogotá; Libre de Colombia, Seccional Bogotá; del Norte y de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario. Esto último, para que, si lo consideraban oportuno, intervinieran directamente o por conducto de apoderado escogido para el efecto, en el término señalado.

El 3 de julio de 2022, la doctora Gloria Stella Ortiz Delgado culminó su periodo como Magistrada de la Corte Constitucional. En esa medida, la Sala Plena designó en encargo al magistrado Hernán Correa Cardozo, a quien correspondió sustanciar esta decisión.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de esta clase de juicios y previo concepto de la Procuradora General de la Nación, procede la Corte a decidir de fondo la demanda en referencia.

II. TEXTO DE LA NORMA DEMANDADA

A continuación, se transcribe el texto del artículo 147 del Decreto 624 de 1989 “[p]or el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”, modificado por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002, conforme a su publicación en el Diario Oficial No. 45.046 de 27 de diciembre de 2002, destacando en negrilla y con subraya el aparte de aquel que se acusa en la demanda:

“LEY 788 DE 2002

(diciembre 27)

Diario Oficial No. 45.046 de 27 de diciembre de 2002

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

(....)

“ARTÍCULO 24. COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES DE SOCIEDADES. Modifícase el artículo 147 del Estatuto Tributario el cual queda así:

ARTÍCULO 147. COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES DE SOCIEDADES. Artículo modificado por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002. El nuevo texto es el siguiente:

Compensación de pérdidas fiscales de sociedades: Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren en los doce (12) períodos 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 períodos gravables para compensar ya transcurridos y los límites anuales, previstos en la ley vigente en el período en que se generó y declaró la pérdida fiscal.

(...)”.

III. LA DEMANDA

Los demandantes sostienen que el aparte acusado contraviene los principios de justicia y equidad tributaria previstos en los artículos 95.9, 333 y 363 de la Constitución Política. Para fundamentar ese cargo, en la demanda inicial, presentaron tres argumentos.

En primer lugar, citaron la Sentencia C-261 de 2002², que sostiene que la compensación de pérdidas fiscales con las rentas líquidas contenida en la norma se fundamenta en los principios de equidad, justicia y capacidad de pago del tributo, pues es una minoración estructural que no genera preferencias hacia un grupo o actividad determinada. Para los actores, esa particular consideración de la Corte significa, en últimas, que “*la norma demandada, al imponer una prohibición para compensar la totalidad de las pérdidas acumuladas por parte de las sociedades que participan en una fusión, viola los artículos 95 numeral 9º, 333 y 363 de la Constitución Política*”³. Lo anterior, entre otras razones, porque la norma prohíbe el uso de este mecanismo de manera general e indiscriminada. Según explican, las sociedades fusionadas continúan su existencia y actividad económica sin solución de continuidad. En este sentido, consideran que no existe razón constitucionalmente válida que justifique la limitación que se hace en el aparte demandado.

En segundo lugar, los demandantes adujeron que “*la compensación de deudas fiscales es un 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*”⁴.

En tercer y último lugar, los actores pusieron de manifiesto el hecho de que la disposición objeto de reproche no repara en la capacidad de pago del contribuyente. Así, señalaron que el inciso acusado le impone cargas excesivas

² M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

³ Folio 10 del escrito de demanda.

⁴ Folio 11 del escrito de demanda. Expediente D-14654.

a la sociedad absorbente, porque *“no responde a la capacidad económica de los sujetos pasivos, con base en la naturaleza y fines del impuesto en cuestión”*⁵. Conforme con ello, adujeron que la compensación que regula la norma acusada desconoce el principio de equidad tributaria porque *“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”*⁶.

Al corregir su demanda, los ciudadanos aclararon, como cuestión previa, que la compensación por pérdidas fiscales contenida en la norma demandada es una minoración estructural del tributo y no un beneficio tributario. Según afirmaron, valiéndose de la Sentencia C-540 de 2005⁷, la minoración estructural del tributo no tiene como finalidad *“incentivar o preferir a un determinado sujeto o actividad económica con fines extrafiscales, sino simplemente hacer efectivo el principio de equidad en el pago del impuesto a la renta, al permitirle a las sociedades compensar las pérdidas fiscales que han tenido en periodos anteriores”*.

Así mismo, puntualizaron que la demanda lo que pretende demostrar es que restringir la compensación de pérdidas fiscales con rentas futuras está prohibido. Al respecto, alegaron que una norma legal *“no puede desconocer una minoración estructural del tributo, que se basa en los principios de capacidad contributiva, equidad y justicia tributaria, salvo que existieran razones constitucionales muy poderosas”*⁸. Según sostuvieron, la restricción consagrada en el aparte acusado aumenta la exigencia de pago de la sociedad resultante o fusionada e impone *“un exceso en su capacidad contributiva”*⁹.

Adicionalmente, los accionantes expusieron que cuando las sociedades que tengan pérdidas fiscales se fusionen, se perderá una parte de la compensación a la que tienen derecho, a partir de lo regulado por la disposición acusada. Para explicar este punto, advirtieron que, con arreglo a lo dispuesto en el inciso 1º del artículo 147 del Estatuto Tributario, las sociedades pueden compensar las pérdidas fiscales con sus rentas líquidas sin ninguna limitación. Sin embargo, su inciso siguiente, de forma contraria, establece que si una sociedad se fusiona con otra ya no tendrá derecho a compensar todas sus pérdidas, sino tan solo una proporción de estas.

Los ciudadanos también sostienen que existe una línea jurisprudencial de la Corte Constitucional que indica que *“sin la minoración estructural que es la compensación con pérdidas fiscales el impuesto no se ajusta a la capacidad de pago o capacidad contributiva del contribuyente”*¹⁰. Expresaron que las

⁵ Folio 10 del escrito de demanda. Expediente D-14654.

⁶ Folio 11 del escrito de demanda. Expediente D-14654.

⁷ M.P. Humberto Antonio Sierra Porto.

⁸ Folio 7 del Escrito de Corrección, Expediente D-14654.

⁹ Folio 14 del Escrito de Corrección. Expediente D-14654.

¹⁰ Folios 10 y 29 del escrito del escrito de corrección.

Sentencias C-540 de 2005¹¹, C-291 de 2015¹² y C-087 de 2019¹³ son el fundamento de esta conclusión y citaron diferentes apartes de su contenido para demostrarlo.

A juicio de los accionantes, en este caso la Corte debe establecer si la carga “*desproporcionada*” establecida en la norma acusada persigue finalidades constitucionales y si, por tanto, esa medida es razonable. Los ciudadanos respondieron que la fusión no es una razón suficiente para limitar la compensación por pérdidas fiscales. Agregaron que no existe un argumento que justifique que como consecuencia de una fusión “*se deba incrementar la carga tributaria y se pierda el derecho a la compensación de todas las pérdidas fiscales que se sufren en las empresas*”¹⁴. Con base en lo anterior, concluyeron que la norma transgrede los principios constitucionales de justicia y equidad. Además, señalaron que la disposición infringe el principio de equidad tributaria porque no considera la capacidad de pago por las pérdidas que ha sufrido y la compensación se calcula ignorando las pérdidas fiscales incurridas, como si estas no se hubieren trasladado a la sociedad absorbente.

En suma, para los accionantes, el inciso 2° demandado contradice los fines esenciales de la compensación de pérdidas fiscales. El artículo 147 del Estatuto Tributario permite que las sociedades compensen las pérdidas fiscales con las rentas líquidas ordinarias que obtengan en los doce periodos gravables siguientes. No obstante, simultáneamente, limita esta herramienta cuando dos sociedades se fusionan. A su juicio, condicionar la compensación de pérdidas fiscales hasta un límite equivalente al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades fusionadas dentro del patrimonio de la sociedad absorbente o resultante no atiende a la capacidad contributiva de los sujetos obligados. Lo anterior, en tanto no permite compensar todas las pérdidas fiscales de las sociedades intervinientes en el proceso de fusión. Por lo anterior, concluyen que el inciso 2° del artículo 147 acusado vulnera los principios de equidad y justicia tributaria.

Por las razones expuestas, solicitan a la Corte declarar inexecutable el aparte acusado del artículo 147 del Decreto 624 de 1989 “[p]or el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”, modificado por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002.

IV. INTERVENCIONES

1. Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la DIAN

¹¹ M.P. Humberto Antonio Sierra Porto.

¹² M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

¹³ M.P. Antonio José Lizarazo.

¹⁴ Folio 34 del escrito de corrección.

En su intervención conjunta, tanto la Asesora Jurídica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público¹⁵ como el apoderado de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales¹⁶ solicitaron la declaratoria de **EXEQUIBILIDAD** del aparte acusado, por cuanto, a su juicio, respeta los principios de justicia y equidad tributaria.

Los intervinientes señalaron que en la Sentencia C-540 de 2005¹⁷, citada de manera reiterada por los demandantes, la Corte estudió la constitucionalidad del artículo 147.5 del Estatuto Tributario, que establece como condición para la compensación de las pérdidas fiscales en los procesos de fusión y escisión que las sociedades intervinientes tengan la misma actividad económica ante la respectiva operación de reorganización. En dicha providencia, la Corte determinó que la limitación prevista en el inciso demandado no resulta contraria a los principios y valores establecidos en la Carta, pues el objetivo del Legislador es evitar que la fusión y la escisión empresariales sean utilizadas para obtener ventajas tributarias. Además, esta Corporación advirtió que prohibir de manera genérica cualquier posibilidad de compensación de pérdidas fiscales, así como permitir la compensación en todos los casos de fusión y escisión, sí devendría en una transgresión de los principios de equidad y justicia tributaria, ya que *“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”*¹⁸.

De lo anterior, los intervinientes concluyen que, contrario a lo aducido por los demandantes, *“limitar la compensación de pérdidas fiscales en determinados casos -que no la prohibición de compensar dichas pérdidas-, se encuentra constitucionalmente permitida siempre que atienda a fines legítimos y observe criterios de razonabilidad y proporcionalidad”*.

Seguidamente, afirman que los demandantes, a partir de las Sentencias C-219 de 2015¹⁹ y C-087 de 2019²⁰, concluyeron equivocadamente que una limitación a las minoraciones estructurales es inconstitucional. Respecto de la primera providencia, recuerdan que la Corte analizó si el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 violaba el principio de equidad tributaria, al no haber incluido en la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad -CREE- la posibilidad de compensar pérdidas fiscales. A este respecto, aclaran que dicho caso se trataba de la ausencia completa del derecho a la compensación de pérdidas fiscales, por lo que no es una situación análoga al asunto bajo de estudio. Por su parte, en la Sentencia C-087 de 2019, la Corte abordó un problema jurídico relativo a la imposibilidad de reajustar pérdidas fiscales acumuladas en el marco de una medida de transición, respecto de la cual estimó que no vulneraba los principios

¹⁵ Suscrita por la Jefe de la Oficina Asesora de Jurídica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

¹⁶ Suscrita por el apoderado judicial de la DIAN.

¹⁷ M.P. Humberto Sierra Porto.

¹⁸ Intervención conjunta del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la DIAN, pág.7.

¹⁹ M.P. Mauricio González Cuervo.

²⁰ M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo.

de equidad y justicia tributaria²¹. Con base en lo anterior, los intervinientes concluyen que no existe una prohibición general para limitar la compensación de pérdidas fiscales, tal como aseveran los promotores de la demanda.

Por otro lado, advierten que la potestad de configuración del Legislador incluye la facultad de establecer libremente los mecanismos que estime adecuados para alcanzar los objetivos de la política tributaria, conforme con las mejores conveniencias de la economía y la actividad estatal. Lo anterior, sin perjuicio de los límites que la Constitución impone²². En relación con el caso concreto, expresan que la medida acusada persigue un fin legítimo a través de un medio igualmente legítimo e idóneo para lograr dicha finalidad. Puntualmente, el Legislador *“pretende evitar que las pérdidas fiscales derivadas de los procesos de fusión y escisión de sociedades sean utilizadas para la obtención de ventajas tributarias ajenas a la realidad de la operación, convirtiéndose en un mecanismo de elusión fiscal”*²³. Precisamente, en los antecedentes legislativos de la norma, los intervinientes advierten que puede observarse que el Legislador determinó que *“se regula lo correspondiente a las pérdidas asociadas a los procesos de fusión y escisión de sociedades, cuidando que los mismos sean neutrales con los procesos de reorganización empresarial, de modo que se evite su utilización para la obtención de beneficios tributarios ajenos a la realidad económica”*²⁴. Así, concluyen que el espíritu del artículo 147 del Estatuto Tributario es asegurar la neutralidad en la utilización de la compensación de pérdidas fiscales en procesos de fusión, al evitar la obtención de beneficios tributarios ajenos a la realidad económica de las empresas involucradas en ese tipo de operaciones. Este propósito, en lugar de contravenir los principios invocados por los demandantes, *“constituye un desarrollo natural del deber de contribuir en condiciones de justicia y equidad, en los términos de los artículos 95.9 y 363 superiores”*²⁵.

En virtud de lo anterior, los intervinientes afirman que la disposición demandada no es contraria a los principios de equidad y justicia tributaria.

2. Universidad Externado de Colombia

La Facultad de Derecho de la Universidad Externado de Colombia, a través del Centro Externadista de Estudios Fiscales, insta a esta Corte para que declare la **EXEQUIBILIDAD** del aparte acusado del inciso segundo del artículo 147 del Estatuto Tributario.

En concepto de la Universidad, la disposición demandada responde al ejercicio del poder tributario del Legislador y al desarrollo de la política económica del Estado. Por lo anterior, la norma debe ser analizada bajo un *test leve*. En este

²¹ Intervención del Ministerio de Hacienda y la DIAN, pág.12.

²² Ibidem, págs.13-15.

²³ Ibidem, pág.17.

²⁴ Ibidem, pág.18.

²⁵ Ibidem, págs.18-19.

sentido, debe comprobarse que existe una motivación suficiente que justifique el tratamiento especial para las pérdidas fiscales en las operaciones de fusión.

De acuerdo con la aclaración previa, la interviniente indica que “(...) *la regla analizada no corresponde a regulaciones manifiestamente irrazonables o desproporcionadas*”²⁶. Al respecto, explica que la regulación en materia tributaria corresponde al Legislador, quien es el encargado de regular la política económica del Estado. En ese sentido, esta disposición se ocupa de aspectos técnicos, dirigidos a determinar los elementos de la base gravable del impuesto sobre la renta en ciertas circunstancias especiales derivadas de los efectos en las pérdidas fiscales dentro de los procesos de fusión societaria. Por lo tanto, encuentra que la norma tiene una finalidad normativa y recaudatoria y, por lo mismo, se halla ajustada a la Constitución.

Asimismo, resalta que, de la exposición de motivos del Estatuto Tributario, se encuentra que la norma fue expedida con la finalidad de proscribir el abuso. A su juicio, dicha finalidad es constitucionalmente legítima. Por esta razón, la norma cumple con el juicio de adecuación requerido en el *test leve*, pues tiene una motivación suficiente y razonable.

Por otra parte, aborda el estudio de la necesidad de la medida. Para el interviniente, la medida estudiada obedece a un problema de política pública. En este sentido, el Congreso puede determinar que ciertas aminoraciones estructurales de la renta de la empresa no sean reconocidas como tales en la base del impuesto sobre la renta y complementarios. Es precisamente el poder Legislativo quien puede establecer la manera en que se cuantifica el tributo, pues es a quien corresponde realizar los análisis técnicos para determinar los resultados de los gravámenes.

3. Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El ICDT, a través de su presidenta, considera que el aparte de la norma acusada es **INEXEQUIBLE**²⁷. Para esa entidad, la norma no es idónea para lograr el fin perseguido por el Legislador, esto es, la neutralidad fiscal de la fusión. Sobre el particular, el instituto sostiene que no existe relación entre la pretendida neutralidad y la limitación a la posibilidad de compensar las pérdidas fiscales.

En primer lugar, indica que las pérdidas fiscales no tienen relación con los patrimonios aportados por la fusión. Explica que las pérdidas fiscales resultan de un exceso de costos y deducciones frente a los ingresos de la sociedad. Por lo anterior, a su juicio, resulta irrazonable limitar la compensación de pérdidas en función de los patrimonios aportados a la fusión.

En segundo lugar, manifiesta que la norma desconoce la naturaleza de las operaciones de fusión. Al respecto, indica que en las fusiones se presenta una

²⁶ Intervención Universidad Externado, página 12.

²⁷ Intervención Instituto Colombiano de Derecho Tributario, página 12.

continuidad de las sociedades fusionadas. Por lo tanto, no es posible considerar que la sociedad absorbente o resultante de la fusión aminorará su carga tributaria con base en pérdidas fiscales que no consultan fielmente su capacidad contributiva.

Por las anteriores razones, concluye que limitación contenida en la norma no es idónea ni adecuada para evitar que se realicen fusiones con la finalidad de compensar pérdidas fiscales. Para esta entidad, *“(...) el comercio o tráfico de pérdidas fiscales se evita con acciones de fiscalización y no con normas que carecen de fundamento técnico y jurídico como la norma demandada”*²⁸.

V. CONCEPTO DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN

La Procuradora General de la Nación presentó concepto en el que le solicitó a la Corte que declare la **EXEQUIBILIDAD** del aparte acusado. Al respecto, indicó que, de acuerdo con los artículos 150.12 y 338 de la Constitución, el Congreso de la República tiene un amplio margen de configuración en materia tributaria. En concreto, la restricción a la compensación por pérdidas fiscales es una expresión legítima de la libertad de configuración del Legislador en materia tributaria, pues con ella se busca evitar que las fusiones sean utilizadas para obtener ventajas contrarias a la justicia y equidad tributarias.

Conforme a lo anterior, la Procuradora considera que la norma impone una limitación razonable, de acuerdo la jurisprudencia de la Corte Constitucional, por tres razones.

En primer lugar, porque persigue una finalidad legítima, que es la neutralidad de la compensación de las pérdidas fiscales asociadas a los procesos de fusión de sociedades. Según el Ministerio Público, *“(...) ello contribuye a la materialización del principio de justicia tributaria, en tanto evita la obtención de beneficios ajenos a la realidad económica en los procesos de reorganización empresarial, influyendo de manera positiva en la eficiencia del recaudo”*²⁹.

En segundo lugar, habida cuenta de que la compensación proporcional de pérdidas fiscales, tomando en cuenta el patrimonio, no está prohibida por la Constitución Política. Por el contrario, manifiesta el concepto, es una de las facultades atribuidas al Legislador en materia tributaria.

En tercer lugar, porque la medida es idónea para lograr el fin para el que fue creada. Sobre el particular, destaca el Ministerio Público que *“la compensación de que trata el aparte demandado no solo depende de la existencia de pérdidas fiscales, sino también de rentas líquidas obtenidas con posterioridad a la fusión”*³⁰. Por lo tanto, a su juicio, la fórmula planteada en la norma *“equilibra*

²⁸ Ibídem.

²⁹ Concepto de la Procuraduría, página 4.

³⁰ Ibídem.

la neutralidad” entre pérdidas y rentas líquidas. Con esto, atiende a la capacidad de pago de la sociedad resultante y evita que se obtengan beneficios fiscales ajenos a la realidad económica de la empresa.

Visto lo anterior, la Procuraduría General de la Nación le solicita a la Corte Constitucional que declare la exequibilidad de la disposición demandada, pues advierte que supera un juicio leve de razonabilidad y, por consiguiente, está dentro del margen de configuración normativa en materia tributaria otorgado al Legislador por el ordenamiento superior.

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

Competencia

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4° de la Carta, esta Corporación es competente para conocer de la demanda formulada contra el inciso 2° (parcial) del artículo 147 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 24 de la ley 788 de 2002, en tanto se trata de una disposición contenida en una Ley.

Problema jurídico y metodología de la decisión

1. Los demandantes consideran que el segundo inciso (parcial) del artículo 147 del Estatuto Tributario viola los principios de justicia y equidad tributaria. Esto, por cuanto impone una prohibición para compensar la totalidad de las pérdidas acumuladas por parte de las sociedades que participan en un proceso de fusión. A su juicio, no existe una razón constitucionalmente válida que justifique tal limitación, pues las sociedades fusionadas continúan su existencia y actividad económica sin solución de continuidad y la medida impone una carga superior a la que las entidades deben soportar. Además, afirman que la disposición demandada *“no responde a la capacidad económica de los sujetos pasivos, con base en la naturaleza y fines del impuesto en cuestión”*.

2. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la DIAN, la Universidad Externado y el Ministerio Público defienden la constitucionalidad del inciso 2° del artículo 147 del Estatuto Tributario. En particular, advierten que la limitación de compensación de pérdidas fiscales en determinados casos está constitucionalmente permitida, siempre que atienda a fines legítimos y observe criterios de razonabilidad y proporcionalidad. En el caso concreto, expresan que el Legislador pretende evitar que las pérdidas fiscales derivadas de los procesos de fusión y escisión de sociedades sean utilizadas para la obtención de ventajas tributarias ajenas a la realidad de la operación, convirtiéndose en un mecanismo de elusión fiscal. En otras palabras, la norma busca la neutralidad fiscal de la fusión. En ese orden de ideas, la medida supera un *test leve* de proporcionalidad y, por ende, se ajusta a la Constitución.

3. Por el contrario, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario pide a esta Corporación que declare inexecutable la disposición acusada. Explica que las pérdidas fiscales resultan de un exceso de costos y deducciones frente a los ingresos de la sociedad. Por lo anterior, a su juicio, resulta irrazonable limitar la compensación de pérdidas en función de los patrimonios aportados a la fusión. Además, argumenta que no es posible considerar que la sociedad resultante de la fusión aminorará su carga tributaria con base en pérdidas fiscales que no consultan fielmente su capacidad contributiva. Ello, dado que no suele existir correspondencia entre la participación en el proceso de fusión y las potenciales pérdidas fiscales objeto de minoración. Por consiguiente, concluye que la limitación contenida en la norma no es idónea ni adecuada para evitar la elusión fiscal. A su juicio, “(...) *el comercio o tráfico de pérdidas fiscales se evita con acciones de fiscalización y no con normas que carecen de fundamento técnico y jurídico como la norma demandada*”.

4. El presente debate constitucional muestra que le corresponde a la Sala resolver el siguiente problema jurídico: ¿La imposición de un límite para compensar las pérdidas fiscales con las rentas líquidas ordinarias, en proporción a la participación de los patrimonios en procesos de fusión, desconoce los principios de equidad y justicia tributaria?

5. Para dar solución a la cuestión planteada, la Sala: *i)* describirá el deber general de tributar dentro de los conceptos de justicia y equidad; *ii)* hará una breve referencia a la libertad de configuración del Legislador en materia tributaria; *iii)* explicará la metodología para examinar el principio de equidad tributaria; *iv)* aludirá a las minoraciones estructurales como medio para compensar pérdidas fiscales y las relacionará con los principios de equidad, justicia y progresividad tributaria; y *v)* centrará dicha explicación en la naturaleza y justificación de la compensación de pérdidas fiscales en los procesos de fusión empresarial para, en último lugar, *vii)* realizar el respectivo análisis de constitucionalidad de la disposición acusada.

El deber de tributar dentro de los conceptos de justicia y equidad

6. La Corte Constitucional ha determinado que una de las formas de hacer efectivos los fines del Estado Social de Derecho consiste en el cumplimiento por parte de los ciudadanos de deberes, materializados en conductas para beneficio de la comunidad³¹. Uno de estos deberes se establece en el artículo 95.9 de la Constitución, que dispone la obligación de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad. La razón de ser de esta imposición radica en la necesidad de que el Estado cuente con los recursos necesarios para satisfacer prestaciones públicas y salvaguardar los derechos fundamentales, por ejemplo, mediante una

³¹ Sentencia C-913 de 2011, M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo. Ver también la Sentencia C-505 de 1999, M.P. Alejandro Martínez Caballero.

eficaz gestión pública, a fin de garantizar una convivencia pacífica entre los colombianos³².

En virtud de lo anterior, los ciudadanos colombianos que puedan contribuir están convocados a hacerlo en los términos y condiciones que dispongan las autoridades competentes, conforme a las normativas correspondientes. Esto, con el propósito de recaudar recursos económicos destinados al mejoramiento de las condiciones de vida de los habitantes y que aquellos excluidos y marginados puedan ser asistidos en la realización de sus derechos fundamentales³³, siempre bajo la perspectiva de acceso equitativo a los bienes y beneficios del desarrollo, como lo expone el artículo 334 superior. De este modo, según ha expresado la Corte, el deber de tributar tiene como fundamento el principio de reciprocidad que rigen las relaciones entre el Estado y la sociedad³⁴. Por esta razón, ha precisado que *“el tributo, en estricto sentido, es un aporte razonable que debe hacer toda persona, social por naturaleza, fundamentado en el consenso de la voluntad general por medio de la ley”*³⁵.

7. De la obligación de tributar se desprende un sistema tributario asentado en los principios de equidad, justicia, eficiencia y progresividad, así como en la prohibición de retroactividad³⁶. A partir de estas previsiones, sumadas al valor orientador de la justicia, propio del modelo de Estado constitucional, la Corte ha identificado y caracterizado en su jurisprudencia los principios de equidad y justicia del mencionado sistema.

8. El principio de equidad tributaria, contemplado en el artículo 363 de la Constitución, es una expresión concreta del principio de igualdad³⁷. En particular, es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y los beneficios tributarios entre los contribuyentes de forma proporcional a su capacidad económica. En otras palabras, este principio busca que no haya cargas o beneficios excesivos entre los sujetos obligados³⁸.

9. La equidad tributaria tiene dos variables: *i*) la equidad horizontal, según la cual el sistema tributario debe tratar de forma idéntica a las personas que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica, de tal manera que estén situadas en un nivel similar luego de pagar sus contribuciones; y *ii*) la equidad vertical, que ordena distribuir la carga tributaria de forma que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota del impuesto³⁹. En consecuencia, el principio en su componente horizontal es relacional y consulta la capacidad económica de los contribuyentes individualmente considerados.

³² Sentencia C-445 de 1995, M.P. Alejandro Martínez Caballero.

³³ Sentencia C-388 de 2016, M.P. Alejandro Linares Cantillo.

³⁴ Sentencia C-198 de 2012, M.P. Nilson Pinilla Pinilla.

³⁵ Sentencia C-776 de 2003, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

³⁶ Constitución Política, artículo 363.

³⁷ Sentencia C-643 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño, citada en la sentencia C-010 de 2018, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

³⁸ Sentencia T-734 de 2002, M.P. Rodrigo Escobar Gil, reiterada en las sentencias C-169 de 2014 y C-600 de 2015, M.P. María Victoria Calle Correa.

³⁹ Sentencias 600 de 2015, M.P. María Victoria Calle Correa y C-060 de 2018, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

Por su parte, el componente vertical está relacionado con el principio de progresividad tributaria -es decir, aquel que alude a la necesidad de imponer impuestos a los ciudadanos de forma gradual, según la capacidad de pago individual de cada uno-, y se predica del sistema tributario en su conjunto⁴⁰.

10. Con base en el contenido del principio de equidad tributaria, la Corte ha identificado varias situaciones que vulneran dicho postulado:

10.1. Un primer supuesto se presenta cuando el monto a pagar por un tributo se define sin atender la capacidad de pago del contribuyente. Por ejemplo, en la Sentencia C-876 de 2002⁴¹, la Corte analizó el Decreto Legislativo 1838 de 2002 que declaró el estado de conmoción interior en todo el territorio nacional. Su artículo 5° disponía que, de la base gravable del impuesto para preservar la seguridad democrática, se descontaría el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales a 31 de agosto de 2002. Tratándose de las personas naturales, adicionalmente se descontarían los aportes obligatorios a los fondos de pensiones. Además, la norma establecía que, en ningún caso, el monto a deducir podría ser superior al valor que se hubiese podido descontar a 31 de diciembre de 2001.

Este Tribunal explicó que dicho artículo determinaba que si una persona i) adquirió acciones o hizo aportes a una sociedad nacional entre el 1 de enero de 2002 y el 31 de agosto del mismo año, ii) adquirió acciones o hizo aportes a una sociedad nacional adicionales a los que poseía a 31 de diciembre de 2001, iii) hizo aportes obligatorios al sistema de seguridad social entre el 1° de enero de 2002 y el 31 de agosto del mismo año, o iv) hizo aportes obligatorios al sistema de seguridad social adicionales a los que efectuó a 31 de diciembre de 2001, no podría descontarlos de la base gravable del impuesto creado por el Decreto 1838 de 2002. Además, en todos esos casos, el monto a deducir de su base gravable sería necesariamente superior al valor que *“hubiese podido descontar a 31 de diciembre de 2001”*. En consecuencia, concluyó que la norma vulneraba los principios de equidad y no retroactividad en materia tributaria. Esto, pues no existía una justificación objetiva y razonable que permitiera establecer una diferencia de trato entre la situación de una persona que hubiera hecho aportes o adquirido acciones en una sociedad antes del 31 de diciembre de 2001 y otra, o incluso la misma que lo hubiera hecho entre el primero de enero de 2002 y el 31 de agosto del mismo año.

10.2. El segundo supuesto opera cuando la regulación grava de manera disímil a sujetos o situaciones jurídicas análogas, sin que concurra una justificación

⁴⁰ “El principio de progresividad compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el constituyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente.” Sentencia C-643 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño, reiterada en la sentencia C-010 de 2018, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

⁴¹ M.P. Álvaro Tafur Galvis.

constitucionalmente atendible para ello. Por ejemplo, en la Sentencia C-748 de 2009⁴², esta Corporación concluyó que se vulneraba el principio de equidad tributaria al otorgarse beneficios tributarios a los magistrados de tribunal, con exclusión de otros funcionarios judiciales que históricamente habían recibido el mismo tratamiento legal, tanto de índole laboral como administrativo y tributario.

10.3. El tercer supuesto de afectación del principio de equidad tributaria identificado por la Corte se presenta cuando el tributo es o tiene implicaciones confiscatorias. Esto sucede en caso de que la obligación fiscal implique una expropiación de facto de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares. Lo anterior, en la medida en que dicha actividad productiva deba destinarse exclusivamente al pago del tributo, impidiéndose el logro de ganancia para el sujeto pasivo del mismo⁴³.

En efecto, este Tribunal ha establecido que, si el Estado reconoce la propiedad privada y la legitimidad de la actividad de los particulares encaminada a obtener ganancias económicas, mal podría admitirse la existencia de tributos que implicaran una verdadera expropiación de facto de la propiedad o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares⁴⁴. Con todo, sólo “*casos límite*” pueden caer en la hipótesis de los impuestos confiscatorios, es decir, aquellos en los que la tarifa absorbe toda la renta o abarca “*casi totalmente*” el valor de lo gravado⁴⁵.

10.4. Finalmente, un cuarto supuesto de vulneración de la equidad tributaria detectado por la jurisprudencia constitucional consiste en la prescripción por el Legislador de tratamientos jurídicos irrazonables porque la obligación fiscal se basa en criterios abiertamente inequitativos, infundados o que privilegian al contribuyente moroso y en perjuicio de quienes cumplieron oportunamente con el deber constitucional de concurrir con el financiamiento de los gastos del Estado. Para la Corte, “[l]a equidad tributaria se desconoce cuando se deja de lado el principio de igualdad en las cargas públicas. La condición de moroso no puede ser título para ver reducida la carga tributaria. La ley posterior retroactivamente está produciendo una inequitativa distribución del esfuerzo tributario que se supone fue establecido de manera igualitaria. La reasignación de la carga tributaria paradójicamente favorece a quienes incurrieron en mora y se acentúa en términos reales respecto de quienes observaron la ley⁴⁶”⁴⁷.

11. Por su parte, el principio de justicia tributaria ha sido interpretado como un mandato general y una síntesis de las exigencias constitucionales que

⁴² M.P. Rodrigo Gil Escobar.

⁴³ Sentencia C-619 de 2014, M.P. María Victoria Calle Correa, citada en la Sentencia C-060 de 2018, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

⁴⁴ Sentencia C-409 de 1996, M.P. Alejandro Martínez Caballero.

⁴⁵ Sentencias C-409 de 1996, M.P. Alejandro Martínez Caballero y C-364 de 1993, M.P. Carlos Gaviria.

⁴⁶ Sentencia C-511 de 1996, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. (En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró la inexecutable de un conjunto de normas que prescribían saneamientos fiscales y redenciones de las obligaciones tributarias a cargo de personas morosas en el pago de ciertos impuestos).

⁴⁷ El resumen de estos supuestos es extraído de la Sentencia C-060 de 2018, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

enmarcan el ejercicio del poder impositivo del Estado. En efecto, en virtud de los artículos 95.9 y 363 de la Constitución, los poderes públicos están comprometidos en la consecución de un orden social y económico justo e igualitario. En ese orden de ideas, por disposición constitucional, el sistema tributario se encuentra necesariamente ligado a principios de justicia material. En consecuencia, las leyes tributarias, a pesar de su generalidad e impersonalidad, no pueden pretender privilegios o castigos desproporcionadamente gravosos para situaciones particularizadas⁴⁸. En otras palabras, la proporcionalidad y la razonabilidad de las normas tributarias tienen que proyectarse sobre los distintos elementos del tributo, de suerte que el sistema fiscal resultante sea legítimo desde una perspectiva sustancial⁴⁹.

En suma, el principio de justicia tributaria obliga al Legislador a abstenerse de establecer previsiones incompatibles con la defensa de un orden justo. En ese sentido, le impone el deber de mantener un sistema tributario eficiente, capaz de asegurar la recaudación de los dineros públicos, mientras, simultáneamente, trata de forma equitativa a los contribuyentes⁵⁰. De ahí que, en términos de la jurisprudencia constitucional:

“[e]l principio de justicia tributaria, por su parte, ha sido interpretado como una síntesis de todas las exigencias constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder impositivo del Estado (CP art 95-9). Además de incorporar las exigencias de equidad y progresividad antes mencionadas, también reclama un sistema tributario eficiente, capaz de asegurar un efectivo control de la recaudación de los dineros públicos. Así pues, al lado de la equidad y la progresividad, la eficiencia también constituye un componente medular de la justicia tributaria, dado que la ineficiencia en el recaudo de los tributos puede generar una injusta distribución de la carga fiscal, en tanto el incumplimiento de sus obligaciones impositivas por parte de algunos contribuyentes conduce a que el sostenimiento de los gastos e inversiones públicas sólo se haga a costa de los contribuyentes cumplidos⁵¹”⁵².

12. En conclusión, el ordenamiento jurídico colombiano establece el deber general de tributar. Los ciudadanos tienen la obligación de contribuir al financiamiento del Estado, con el fin de que este cuente con los recursos económicos necesarios para mejorar las condiciones de vida de la sociedad. A partir de esta obligación se desprenden algunos principios que rigen el sistema tributario. Dos de ellos son el de equidad tributaria y el de justicia. El primero es una expresión concreta del principio de igualdad que hace referencia a una distribución proporcional de las cargas y los beneficios tributarios entre los contribuyentes, conforme a su capacidad económica. El segundo es un mandato

⁴⁸ Sentencia C-690 de 1996, M.P. Alejandro Martínez Caballero.

⁴⁹ Sentencia C-252 de 1997, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

⁵⁰ Sentencias C-056 de 2019, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado; C-060 de 2018, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado; y C-833 de 2013, M.P. María Victoria Calle Correa.

⁵¹ Sobre los alcances del principio de justicia tributaria ver Sentencias C-690 de 1996, M.P. Alejandro Martínez Caballero, C-252 de 1997, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz y C-1060A de 2001, M.P. Lucy Cruz de Quiñonez.

⁵² Sentencia C-492 de 2015, M.P. María Victoria Calle Correa.

general que obliga al Legislador a mantener un sistema tributario eficiente en el recaudo de los tributos, mientras trata de forma equitativa a los contribuyentes, al atender a su capacidad económica.

13. Entonces, a partir de estos criterios, al Legislador le asiste la libertad de configurar los tributos que los ciudadanos tienen el deber de pagar, con el fin de contribuir con las finanzas del Estado. A continuación, la Sala pasa a explicar el marco y contenido de esta libertad de configuración.

Libertad de configuración del Legislador en materia tributaria

14. El artículo 150 de la Constitución señala que le corresponde al Congreso hacer las leyes y por medio de estas “[e]stablecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley”⁵³. Asimismo, el artículo 338 superior indica que, en tiempos de paz, solo el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. De igual modo, las leyes, ordenanzas y acuerdos deben fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos. En consecuencia, dichas normas le confieren al órgano legislativo la potestad para imponer contribuciones e impuestos, fijar los elementos configurativos de dicha obligación y crear los controles y sanciones en caso de incumplimiento⁵⁴.

15. En varias oportunidades, esta Corporación se ha pronunciado sobre la amplia configuración que le asiste al Legislador en materia tributaria, como una expresión de la voluntad política de la colectividad. Por ejemplo, la Sentencia C-222 de 1995⁵⁵ determinó que la atribución de legislar en materia tributaria es suficientemente amplia para que el Congreso de la República fije los elementos básicos de cada gravamen, conforme a su propia evaluación y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal. De este modo, mientras las normas no se opongan a los mandatos constitucionales, el Legislador es autónomo para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones nacionales, así como para regular todo lo pertinente al tiempo de su vigencia, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo⁵⁶.

En otras palabras, el único límite que tiene el Legislador para imponer contribuciones e impuestos es el respeto por los derechos fundamentales y los principios constitucionales en la materia, esto es, la legalidad, la certeza e irretroactividad de los tributos⁵⁷ y los principios de equidad, eficiencia y

⁵³ Constitución Política, artículo 150, numeral 12.

⁵⁴ Sentencia C-883 de 2011, M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

⁵⁵ M.P. José Gregorio Hernández.

⁵⁶ “Ver también, entre muchas otras, las sentencias C-508 de 2008, C-508 de 2006 y C-776 de 2003” cita tomada de la sentencia C-664 de 2009, M.P. Juan Carlos Henao Pérez.

⁵⁷ Al respecto, esta norma establece: “(...) Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”.

progresividad. Así las cosas, el Legislador tiene la obligación de establecer el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa de todos los tributos. Además, la Ley que imponga dicha carga no puede aplicarse a hechos generadores ocurridos antes de su vigencia. También, el Congreso debe evitar tratamientos diferenciados injustificados. Finalmente, debe propender porque en el sistema tributario exista una relación de equilibrio entre los costos que la administración debe asumir para el recaudo del tributo y las sumas recaudadas⁵⁸.

16. En conclusión, el Legislador tiene un amplio margen para establecer los tributos que deberán pagar los ciudadanos para contribuir con las finanzas del Estado. Lo anterior, siempre que atienda los derechos fundamentales y los principios de equidad, justicia, legalidad, certeza e irretroactividad del sistema tributario.

Metodología para examinar el principio de equidad tributaria. Reiteración de jurisprudencia

17. El juicio integrado de igualdad es la metodología que la jurisprudencia constitucional ha diseñado y aplicado para examinar la constitucionalidad de las medidas que, *prima facie*, afectan el principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal⁵⁹. En ese sentido, la Corte ha señalado que el principio de equidad tributaria “*toma fundamento en el juicio de igualdad, con el propósito de determinar si una medida impositiva, la consagración de una exención o la determinación de una herramienta de recaudo, cumplen o no con la obligación de dar el mismo trato a supuestos de hecho equivalentes o a destinatarios que están en circunstancias idénticas o asimilables*”⁶⁰.

18. Respecto de la metodología del juicio integrado de igualdad, la Corte recapituló su jurisprudencia mediante la Sentencia C-345 de 2019. Según este pronunciamiento, la aplicación del juicio está precedido de la identificación de las personas, hechos, elementos o situaciones comparables, y el presunto trato desigual. Luego, la Corte debe determinar si dicho tratamiento se encuentra constitucionalmente justificado. Para ello, realiza un juicio de intensidad leve, intermedio o estricto.

19. En el *escrutinio débil o suave*, el examen se limita a evaluar si la medida que trae un trato diferente es potencialmente adecuada para alcanzar una finalidad que no esté prohibida constitucionalmente. Según lo ha establecido la jurisprudencia de esta Corporación, este escrutinio se utiliza en casos relacionados con *i)* materias económicas y tributarias, *ii)* política internacional, *iii)* cuando está de por medio una competencia específica definida por la Constitución en cabeza de un órgano constitucional, *iv)* cuando se examina una

⁵⁸ Sentencia C-643 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

⁵⁹ Ver, por ejemplo, las Sentencias C-203 de 2021, M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera; C-109 de 2020, M.P. José Fernando Reyes Cuartas; y C-521 de 2019, M.P. Cristina Pardo Schlesinger.

⁶⁰ Sentencia C-932 de 2014, M.P. Martha Victoria Sánchez Méndez.

norma preconstitucional derogada que aún produce efectos y v) cuando no se aprecia, en principio, una amenaza para el derecho en cuestión⁶¹.

Por su parte, el *escrutinio intermedio* exige que el fin sea constitucionalmente importante, que el medio para alcanzarlo sea efectivamente conducente y que la medida no sea evidentemente desproporcionada. Esta intensidad del juicio integrado de proporcionalidad se aplica cuando puede verse afectado un derecho no fundamental, existe un indicio de arbitrariedad que se refleja en la afectación de la libre competencia, y en los casos en los que la medida está basada en criterios sospechosos, pero con el fin de favorecer grupos históricamente discriminados⁶².

Finalmente, el *escrutinio estricto o fuerte* examina si el fin perseguido por la norma es imperioso; si el medio escogido es efectivamente conducente y, en especial, necesario; y si los beneficios de adoptar la medida exceden o no las restricciones impuestas sobre otros valores o principios constitucionales; es decir, si la medida es proporcional en sentido estricto.

Esta modalidad de escrutinio se aplica a hipótesis en las que la Constitución señala mandatos específicos de igualdad, lo que se traduce en una menor libertad de configuración del Legislador. En particular, la Corte lo ha utilizado para analizar medidas i) que contienen una clasificación sospechosa como las enumeradas en el artículo 13 superior; ii) que afectan a personas en condiciones de debilidad manifiesta o grupos discriminados o marginados; iii) que, en principio, impactan gravemente un derecho fundamental o establecen una medida regresiva; o iv) crean un privilegio⁶³.

20. Conforme a lo anteriormente descrito, por regla general, la Corte ha aplicado el juicio de intensidad leve en asuntos relacionados con materias económicas y tributarias. Esto, dado el amplio margen de configuración del que goza el Legislador en estos asuntos. Con todo, también ha aclarado que, cuando la medida, por ejemplo, tiene la potencialidad de afectar un derecho

⁶¹ Específicamente, en la Sentencia C-673 de 2001, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa, la Corte enumeró como ejemplos en los que ha aplicado el escrutinio débil o suave “*casos que versan exclusivamente sobre materias 1) económicas, 2) tributarias o 3) de política internacional, sin que ello signifique que el contenido de una norma conduzca inevitablemente a un test leve. Por ejemplo, en materia económica una norma que discrimine por razón de la raza o la opinión política sería claramente sospechosa y seguramente el test leve no sería el apropiado. Lo mismo puede decirse, por ejemplo, de una norma contenida en un tratado que afecta derechos fundamentales. [...] Por otra parte, la jurisprudencia de la Corporación ha aplicado igualmente en tres hipótesis más un test leve de razonabilidad de medidas legislativas: 4) cuando está de por medio una competencia específica definida por la Constitución en cabeza de un órgano constitucional; 5) cuando se trata del análisis de una normatividad preconstitucional derogada que aún surte efectos en el presente; y 6) cuando del contexto normativo del artículo demandado no se aprecie prima facie una amenaza para el derecho en cuestión*”.

⁶² Sentencia C-673 de 2001, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

⁶³ Para la Corte, el escrutinio estricto o fuerte se aplica “1) cuando está de por medio una clasificación sospechosa como las enumeradas en forma no taxativa a manera de prohibiciones de discriminación en el inciso 1º del artículo 13 de la Constitución; 2) cuando la medida recae principalmente en personas en condiciones de debilidad manifiesta, grupos marginados o discriminados, sectores sin acceso efectivo a la toma de decisiones o minorías insulares y discretas; 3) cuando la medida que hace la diferenciación entre personas o grupos prima facie afecta gravemente el goce de un derecho constitucional fundamental; 4) cuando se examina una medida que crea un privilegio”. Sentencia C-673 de 2001 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa,

fundamental o discrimina por razones de raza, opinión política o está basada en otros criterios sospechosos, es procedente analizarla bajo un juicio de intensidad intermedio o estricto, según corresponda⁶⁴.

21. En suma, la Constitución no prohíbe de manera categórica las desigualdades de trato. Puede que algunas medidas creen asimetrías de trato y su constitucionalidad dependerá de si cumplen con los requisitos que ha decantado esta Corporación por medio del juicio integrado de igualdad, el cual puede tomar la forma de escrutinio de igualdad débil, intermedio o estricto, de acuerdo con el nivel de libertad de configuración que tenga el Legislador en cada escenario de regulación. Esto último dependerá de la naturaleza y la materia de la norma objeto de control de constitucionalidad. En particular, las medidas económicas y tributarias son generalmente examinadas bajo un escrutinio débil, a menos que existan indicios de arbitrariedad que justifiquen un juicio más estricto.

Compensación de pérdidas fiscales. Naturaleza y relación con los principios de equidad, justicia y progresividad tributaria

22. No todas las disposiciones que consagran disminuciones de la carga tributaria constituyen beneficios tributarios. Algunas de estas no buscan estimular o incentivar sujetos o actividades. Por el contrario, propenden por evitar el perjuicio a los contribuyentes y hacer efectivos los principios de justicia, equidad y progresividad⁶⁵. En concreto, el propósito de las *minoraciones estructurales* consiste en establecer la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo para lograr una exacta definición y cuantificación del tributo sin favorecer a un determinado sujeto o actividad económica⁶⁶. En palabras de la Corte, las minoraciones estructurales “*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*”⁶⁷.

23. La compensación de pérdidas fiscales es, precisamente, una minoración estructural, pues hace efectivo el principio de equidad en el pago del impuesto a la renta, al permitirle a las sociedades compensar las pérdidas fiscales que han

⁶⁴ Sentencias C-345 de 2019, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado y C-521 de 2019, M.P. Cristina Pardo Schlesinger, citadas en la Sentencia C-203 de 2021, M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera.

⁶⁵ Sentencia C-540 de 2005, M.P. Humberto Antonio Sierra Porto.

⁶⁶ DIAN. *Concepto 228 del 2 de marzo de 2018*. Disponible en: <https://cijuf.org.co/sites/cijuf.org.co/files/normatividad/2021/concepto%20228.pdf> URL 31 de julio de 2022.

⁶⁷ Sentencia C-540 de 2005, M.P. Humberto Sierra Porto.

tenido en periodos anteriores. Esto es, permite compensar las eventuales pérdidas sufridas en atención a su capacidad real de pago⁶⁸.

24. En varias oportunidades, la Corte ha hecho referencia a la compensación de pérdidas fiscales, su contenido y su relación con los principios de equidad, igualdad y progresividad del sistema tributario.

25. Por ejemplo, en la Sentencia C-1376 de 2000⁶⁹, la Corte indicó que la compensación de pérdidas fiscales a que se refieren los artículos 147 y 351 del Decreto 624 de 1989, *“lejos de establecer tratamientos discriminatorios respecto de las personas naturales, se orienta a determinar dentro del principio de equidad que debe primar en materia de tributación, los ingresos reales de los contribuyentes personas jurídicas, de tal forma que puedan cumplir con su deber constitucional de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad (art. 95 C.P.)”*.

26. Luego, la Sentencia C-261 de 2002⁷⁰ hizo algunas precisiones conceptuales en relación con esta figura. En concreto, indicó que, conforme a los artículos 147 y 351 del Estatuto Tributario, las sociedades tienen permitido compensar las pérdidas fiscales con las utilidades que obtengan dentro de los cinco años o periodos gravables siguientes. De esta manera, afirmó que una sociedad puede considerar sus pérdidas fiscales como una deducción, de modo que les sea permitido restarlas *“ajustadas por inflación”* en el año que se compense, de la renta líquida o utilidad que por regla general es la base gravable para efectos del impuesto de renta.

27. Al analizar estas normas, la Corte concluyó que dicho mecanismo compensatorio le imprimía 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, la medida evitaba que dicho tributo afectara la fuente generadora de la renta o utilidad. Además, tenía en cuenta la capacidad de pago de las sociedades que por distintos motivos presentaban fluctuaciones en sus rentas o utilidades. Por lo tanto, las normas no vulneraban los principios de igualdad y equidad tributaria, pues el Legislador otorgaba un plazo de cinco años a las sociedades que se hallaran en el supuesto indicado en los artículos para que compensaran sus pérdidas fiscales dentro de dicho término, teniendo en cuenta su capacidad económica para efectos del pago del impuesto a la renta. En suma, las normas incentivaban el desarrollo, la productividad y la competitividad de las empresas y, simultáneamente, atendían a las necesidades de financiamiento del aparato estatal que se vería afectado si las sociedades pudieran solventar las pérdidas operacionales de manera indefinida.

⁶⁸ Ibid.

⁶⁹ M.P. Alfredo Beltrán Sierra.

⁷⁰ M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

28. Seguidamente, en la Sentencia C-540 de 2005⁷¹, la Sala estudió si era constitucionalmente admisible que la compensación de pérdidas fiscales en los procesos de fusión y escisión solo fueran procedentes si la actividad económica de las sociedades intervinientes era la misma antes del proceso.

Al examinar el trato diferenciado de la disposición demandada, la Corte observó que el propósito del Legislador era evitar que la fusión y la escisión empresariales fueran utilizadas para obtener ventajas tributarias y que las sociedades evadieran sus compromisos tributarios al acudir a estos procesos. En ese sentido, determinó que el objetivo de la norma era un desarrollo natural del deber de contribución en condiciones de justicia y equidad.

También, la Corte encontró que la medida era idónea para cumplir la finalidad propuesta. Al reducir la posibilidad de compensar pérdidas fiscales a las empresas que se dedicaran a la misma actividad económica, el Legislador evitaba que los procesos de fusión y escisión se distorsionaran o se utilizaran con propósitos no neutrales.

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

Finalmente, la Corte concluyó que la medida en ningún momento prohibía o limitaba la posibilidad de las sociedades de fusionarse o escindirse. Simplemente establecía que, cuando no tuvieran una misma actividad económica, no tendrían un efecto tributario concreto, esto es, la posibilidad de compensar pérdidas fiscales. Por ende, la Corte declaró que la disposición era exequible.

29. Luego, en la Sentencia C-508 de 2008⁷², se estudió la constitucionalidad del párrafo transitorio del artículo 24 de la Ley 788 de 2002. Este establecía que las sociedades podrían compensar las pérdidas fiscales registradas a 31 de diciembre de 2002 en cualquier año o periodo gravable, con las rentas que obtuvieran dentro de los cinco periodos gravables siguientes al periodo en que se registraron. Al respecto, la Corte señaló que la disposición no violaba el principio de igualdad porque el momento en el que se configuraba el supuesto de hecho al que se podía aplicar la compensación, no era igual para los contribuyentes que registraron pérdidas con anterioridad a 2002 y quienes lo

⁷¹ M.P. Humberto Antonio Sierra Porto.

⁷² M.P. Mauricio González Cuervo.

hicieran bajo la vigencia de una ley posterior. Por lo tanto, no existía razón para considerar que el trato diferente vulnerara el principio de igualdad. Además, el trato desigual previsto en la norma transitoria obedecía al acatamiento del principio de irretroactividad de las normas tributarias consagrado en el artículo 363 superior. Por ello, las pérdidas ya consumadas bajo el imperio de la ley anterior seguían rigiéndose por ésta, conforme al principio de certeza, que permite al contribuyente anticipar los efectos tributarios de sus resultados, mientras las pérdidas ocurridas a partir del año 2003 se regirían por el nuevo precepto.

Asimismo, siguiendo la línea establecida en la Sentencia C-261 de 2002, la Corte determinó que el parágrafo tampoco vulneraba el principio de equidad tributaria, pues incentivaba la productividad, mientras que, al mismo tiempo, atendía a las necesidades de financiación del Estado.

30. Posteriormente, en la Sentencia C-291 de 2015⁷³, la Corte examinó si el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 vulneraba el principio de equidad tributaria, al no haber incluido en la base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) la posibilidad de compensar pérdidas fiscales. En particular, el demandante alegó que la norma había omitido incluir la deducción de que trata el artículo 147 del Estatuto Tributario y que es parcialmente demandado en esta ocasión.

En primer lugar, la Corte corroboró que el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 impedía hacer un descuento sobre la base gravable, lo cual podía afectar a los sujetos pasivos del tributo que habían tenido pérdidas. De este modo, la norma no permitía que el detrimento patrimonial que se puede generar en el curso normal de los negocios se tomara en cuenta para definir la base gravable. Por lo tanto, la tarifa del gravamen no reflejaba la realidad de las ganancias y las pérdidas del sujeto obligado y, consecuentemente, contrariaba el principio de equidad vertical. Además, la norma no era razonable ni proporcional. Lo anterior, porque afectaba un principio constitucional sin que beneficiara ningún otro. Adicionalmente, presentaba rasgos confiscatorios pues, al no tomar en cuenta las pérdidas del sujeto obligado para efectos de tributar, podía impedir que su negocio generara ganancias; además, hacía imposible que las empresas se recuperaran de sus pérdidas, pues la detracción que implicaba la obligación tributaria podía ser superior a la capacidad de pago, en contravía con lo establecido por la Constitución. Por último, el diseño del CREE generaba una carga tributaria excesiva sobre quienes atravesaban por momentos de pérdidas y los igualaba con quienes no sufrían la misma situación, lo cual generaba un impacto regresivo en el sistema por violación del principio de equidad.

Por lo anterior, la Corte declaró exequible el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, en el entendido de que las pérdidas fiscales en que incurrieran los contribuyentes del CREE podrían compensarse en este tributo, de conformidad con lo establecido en el artículo 147 del Estatuto Tributario.

⁷³ M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

31. Finalmente, en la Sentencia C-087 de 2019⁷⁴, la Sala Plena estudió la constitucionalidad de una norma que compensaba el valor de las pérdidas fiscales generadas antes del 2017 en el impuesto sobre la renta y complementarios y/o en el CREE conforme a una fórmula. Esta incluía las pérdidas acumuladas a 31 de diciembre de 2016 por concepto de impuesto a la renta y complementarios que no hubieran sido objeto de compensación. A juicio de la demandante, dicha situación provocaba la disminución del valor de las pérdidas fiscales que podían ser compensadas por las sociedades y, en consecuencia, vulneraba el principio de legalidad en materia tributaria. Lo anterior, porque la compensación de pérdidas ya era regulada por el artículo 5° de la Ley 1111 de 2006⁷⁵, modificado por el artículo 147 del Estatuto Tributario.

Al respecto, la Corte recordó que era razonable y proporcionado que el Legislador adoptara medios para exhortar la eficiencia en el recaudo del impuesto a la renta unificado, y la eliminación de la posibilidad del reajuste fiscal era una manera de incentivar la compensación de pérdidas fiscales sin dilaciones en el tiempo. Lo anterior, en razón a que a los contribuyentes les resultaría más conveniente compensar las pérdidas fiscales antes de que perdieran valor económico. Además, encontró que la disposición demandada no desconocía los principios de legalidad e irretroactividad del sistema tributario, por cuanto las reglas para la compensación de las pérdidas fiscales acumuladas al 31 de diciembre de 2016 surtían efectos desde la promulgación de la Ley 1819 de 2016.

Sin embargo, la Corte determinó que la norma acusada vulneraba el principio de confianza legítima. Recordó que, de acuerdo con la Sentencia C-007 de 2002⁷⁶, este postulado en materia tributaria pretende salvaguardar las “razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación” y proteger a los asociados de alteraciones que se generarían con el cambio súbito de las razones con base en las cuales los contribuyentes planean los comportamientos tributarios. En virtud de este concepto, concluyó que la norma demandada introdujo un cambio intempestivo en la legislación tributaria que tornaba más gravosa la situación del contribuyente porque, en vigencia del artículo 5° de la Ley 1111 de 2016, sí era procedente el reajuste fiscal de las pérdidas fiscales que las sociedades tenían acumuladas. En consecuencia, la Corte declaró que la imposibilidad de reajustar fiscalmente las pérdidas fiscales solo era constitucional, si se entendía que a partir de 2017 no serían reajustadas las generadas a partir de ese año ni las acumuladas a 31 de diciembre de 2016. Por

⁷⁴ M.P. Antonio José Lizarazo.

⁷⁵ “Modifícase los incisos primero y sexto del artículo 147 del Estatuto Tributario, los cuales quedan así: “Artículo 147 Compensación de pérdidas fiscales de sociedades. Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales reajustadas fiscalmente, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren en los periodos gravables siguientes sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. Las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a los socios. 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”.

⁷⁶ M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

ende, debía entenderse que las pérdidas fiscales originadas antes de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016 sí podían ser objeto de reajustes fiscales hasta el 31 de diciembre de 2016.

32. En síntesis, la compensación de pérdidas fiscales es un tipo de minoración estructural que le permite al contribuyente compensar las pérdidas fiscales que ha tenido en periodos anteriores con las ganancias que obtenga. De este modo, aquella figura establece la verdadera capacidad contributiva del sujeto obligado. En varias oportunidades, este mecanismo ha sido objeto de pronunciamientos por parte de la Corte y ha establecido las siguientes reglas:

32.1. No se trata de un beneficio tributario. Por el contrario, la compensación de pérdidas fiscales busca determinar los ingresos reales de los contribuyentes. En esa medida, la compensación de pérdidas fiscales actúa como un modo de hacer efectivo los principios de igualdad y equidad dentro del sistema tributario.

32.2. Prohibir de manera genérica cualquier posibilidad de compensar pérdidas fiscales es contrario a los principios de justicia y equidad tributaria, pues no atiende a la capacidad real de pago de las sociedades. Sin embargo, lo anterior no significa que el Legislador no tenga la facultad de imponer límites razonables y proporcionales o ciertas restricciones a este mecanismo, con el fin de buscar un recaudo de tributos eficiente y materializar el principio de progresividad tributaria, al igual que otros objetivos y postulados constitucionales vinculados a la tributación. En relación con este asunto, la Corte ha establecido que es constitucionalmente admisible que, en un proceso de fusión o escisión, la compensación de pérdidas fiscales sea procedente únicamente cuando la actividad económica de las sociedades intervinientes sea la misma. También, ha determinado que limitar este mecanismo a las utilidades que se obtengan dentro de un plazo determinado incentiva la productividad y competitividad de las empresas mientras que, simultáneamente, atiende a las necesidades de financiamiento del aparato estatal que se vería afectado si las sociedades pudieran solventar las pérdidas operacionales de manera indefinida.

32.3. Las fusiones empresariales no están gravadas, pues en el proceso no existe un verdadero ánimo de disposición de los activos transferidos. Por lo tanto, las normas tributarias sobre las fusiones mantienen la premisa de que estos procesos no implican una enajenación, aunque sujeto a ciertas condiciones.

Compensación de pérdidas fiscales en los procesos de fusión empresarial. Naturaleza y justificación

33. El primer inciso del artículo 172 del Código de Comercio señala que habrá fusión cuando *“una o más sociedades se disuelvan, sin liquidarse, para ser absorbidas por otra o para crear una nueva”*. En otras palabras, en un proceso de fusión, dos o más sociedades, sin liquidarse, transfieren la totalidad de sus activos, pasivos y patrimonio a una sociedad nueva o a una ya existente que las absorbe y, como contraprestación, esta última emite cuotas o acciones a favor

de los asociados de las compañías extintas⁷⁷. A partir de esta definición legal, la Superintendencia de Sociedades ha señalado que, al realizarse una fusión adquisitiva⁷⁸, la sociedad que se cree con ocasión del proceso o la sociedad absorbente adquiere de inmediato todos los derechos y obligaciones de la sociedad absorbida. Según la entidad, esta situación implica que la absorbente o resultante asume la totalidad de los activos y pasivos y la transferencia patrimonial opera a título universal⁷⁹. En consecuencia, la fusión incide en la estructura societaria y en las rentas líquidas que obtiene la sociedad absorbente o resultante, lo cual genera desequilibrio frente a las pérdidas de ejercicios anteriores, que materialmente fueron sufridas por una estructura societaria y patrimonial diferente.

Sin embargo, tal como lo advierte la jurisprudencia del Consejo de Estado, esta situación no impide que las entidades absorbentes compensen sus propias pérdidas en los términos del segundo inciso del artículo 147 del Estatuto Tributario, *“que las limita a su porcentaje de participación en el patrimonio de la compañía resultante de la fusión, lo que equilibra la neutralidad entre pérdidas y rentas líquidas, atiende la capacidad de pago y evita la obtención de beneficios fiscales ajenos a su realidad económica”*⁸⁰. En efecto, según se ha reconocido en la misma doctrina, en procesos de fusión, restringir la compensación de pérdidas fiscales al porcentaje de participación en el patrimonio de la compañía resultante de la fusión se impone *“para evitar fusiones adquisitivas motivadas, solamente, por el interés de una parte de integrarse con la otra para poder utilizar sus escudos fiscales”*⁸¹. En suma, la norma es una respuesta a los procesos de fusión que, con anterioridad, podían presentarse *“con una motivación de carácter exclusivamente fiscal”*, dejando de lado el sentido empresarial y comercial de la operación⁸².

34. Por lo anterior, si la fusión no se adelanta con un verdadero propósito comercial o de negocios legítimo, la DIAN podría aplicar las disposiciones señaladas en el artículo 869 del Estatuto Tributario. Lo anterior, en tanto le concede a la entidad la facultad de recaracterizar y desconocer los efectos de una operación que involucre *“el uso o la implementación de uno o varios o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional”*.

⁷⁷ GAVIRIA, Juan Antonio y otro (2022). *“Efectos económicos y tributarios del derecho societario”*. Bogotá D.C.: Legis Editores S.A., pág.46.

⁷⁸ Según el artículo 319-3 del Estatuto Tributario, las fusiones adquisitivas son aquellas en las que las entidades participantes no están vinculadas entre sí. Por su parte, el artículo 319-5 define la fusión reorganizativa como aquella en la que las empresas participantes están vinculadas entre sí, como una matriz y su filial. De este modo, en estos procesos no se busca hacerse al control de otra sociedad, sino modificar la estructura de un grupo societario.

⁷⁹ Superintendencia de Sociedades. Oficio 220-056752 del 29 de marzo de 2019.

⁸⁰ Consejo de Estado, sentencia del 29 de octubre de 2020, radicado No.23419

⁸¹ GAVIRIA, Juan Antonio y otro (2022). *“Efectos económicos y tributarios del derecho societario”*. Bogotá D.C.: Legis Editores S.A., pág.77.

⁸² ROJAS, Javier (2005). *“Compensación de pérdidas fiscales: ¿pulso entre recaudo e iniciativa empresarial?”* Legis: Revista Impuestos No.129, mayo-junio, págs.4-9.

35. En suma, en un proceso de fusión, la sociedad resultante adquiere todos los derechos y obligaciones de las sociedades fusionadas. Esta situación genera desequilibrio respecto de las pérdidas de ejercicios anteriores, de parte de las entidades participantes. Por esa razón, el artículo 147 del Estatuto Tributario permite compensar estas pérdidas fiscales. No obstante, limita este mecanismo a su porcentaje de participación en el patrimonio de la compañía resultante de la fusión. Conforme a la jurisprudencia del Consejo de Estado y algunos doctrinantes, dicha condición equilibra la neutralidad entre pérdidas y rentas líquidas, atiende la capacidad de pago y evita la obtención de beneficios fiscales ajenos a su realidad económica. En otras palabras, evita que la fusión se realice con propósitos meramente fiscales, y no comerciales. De lo contrario, la operación podría caracterizarse como un abuso en materia tributaria, conforme al artículo 869 del Estatuto Tributario.

Análisis del cargo formulado

El inciso 2° del artículo 147 del Estatuto Tributario no desconoce los principios de equidad y justicia tributaria

36. Los demandantes sostienen que el artículo 147, inciso 2°, vulnera los principios de equidad y justicia tributaria porque le impide a la sociedad resultante de un proceso de fusión compensar todas las pérdidas fiscales de las sociedades fusionadas con las rentas líquidas que obtenga posteriormente. En concreto, afirman que es inconstitucional restringir la compensación hasta el límite correspondiente al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades intervinientes. No obstante, para la Sala, la disposición demandada se ajusta a la Constitución. Para explicar la exequibilidad de la medida, la Corte utilizará el juicio integrado de proporcionalidad consolidado en la Sentencia C-345 de 2019, en su intensidad leve. Lo anterior, debido a que el precepto objeto de control de constitucionalidad está relacionado con un asunto tributario sobre el cual el Legislador tiene un amplio margen de configuración. Además, la disposición no contiene indicios de arbitrariedad ni está basada en criterios sospechosos.

37. *Personas comparables y el presunto trato desigual:* En primer lugar, es preciso identificar los dos grupos comparables y el presunto trato desigual. A este respecto, los demandantes consideran que, por un lado, se encuentran las sociedades que pueden compensar la totalidad de sus pérdidas fiscales con las rentas líquidas que obtengan en periodos fiscales posteriores. Por otro, están las sociedades que participan en un proceso de fusión que, contrariamente al primer grupo mencionado, solo tienen permitido compensar pérdidas fiscales hasta un límite equivalente al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades fusionadas dentro del de la sociedad resultante. En ese orden de ideas, conforme al criterio de los demandantes, el proceso de fusión no debería afectar la compensación de pérdidas fiscales, pues esta minoración estructural busca determinar la capacidad económica real de los contribuyentes. Por ende, no debería limitarse, en tanto no se trata de un beneficio. Por el contrario, es una

herramienta cuya finalidad está dirigida a identificar la aptitud del sujeto obligado para contribuir a las finanzas del Estado.

En conclusión, los grupos comparables son las sociedades que pretenden compensar sus pérdidas fiscales en un determinado periodo fiscal, sin embargo, el primer grupo se compone de aquellas que no están sujetas a un proceso de fusión, mientras las segundas sí. Consecuentemente, el presunto trato desigual es la limitación a la compensación de pérdidas fiscales. Mientras el grupo de sociedades puede compensar la totalidad de sus pérdidas fiscales, el segundo solo puede hacerlo hasta un límite equivalente al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades fusionadas dentro de aquel de la sociedad resultante. Con ello, según afirman los accionantes, la medida desconoce la capacidad económica de las sociedades fusionadas. De este modo, a la Sala le corresponde estudiar si la finalidad que persigue este límite -esto es, respetar la capacidad de pago de las sociedades resultantes de un proceso de fusión y evitar prácticas de elusión fiscal-, no está constitucionalmente prohibida y si el medio para alcanzar tal objetivo es adecuado.

38. *La finalidad de la medida no está constitucionalmente prohibida:* En efecto, el objetivo de la norma parcialmente acusada es evitar que las pérdidas fiscales derivadas de los procesos de fusión de sociedades sean utilizadas como medio de elusión fiscal. Específicamente, dentro del trámite legislativo que cursó el proyecto de ley que luego se tornaría en la Ley 788 de 2002, su artículo 24 no sufrió cambios a lo largo de los debates. Asimismo, respecto de los procesos de fusión y escisión, el Legislador expresó que se regulaba lo correspondiente a las pérdidas fiscales *“cuidando que los mismos sean neutrales con los procesos de reorganización empresarial, de modo que se evite su utilización para la obtención de beneficios tributarios ajenos a la realidad económica”*⁸³. En otras palabras, el Legislador adoptó dicha medida con el fin de evitar que los procesos de fusión se llevaran a cabo con una motivación meramente fiscal; esto es, con el objetivo de erosionar la base gravable sobre la cual tributa la sociedad resultante y reducir sus obligaciones ante el fisco.

Para la Sala, dicha finalidad no está constitucionalmente prohibida. Por el contrario, busca que los procesos de fusión se realicen con motivaciones comerciales, lo cual propende por que los sujetos obligados cumplan su deber general de pagar impuestos y que el Estado pueda atender sus necesidades de financiamiento.

39. *El medio para alcanzar el fin es adecuado:* En los procesos de fusión empresarial, restringir la compensación de pérdidas fiscales hasta el límite correspondiente al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades fusionadas es una medida adecuada para proteger el fisco, garantizar el principio de progresividad tributaria y respetar la capacidad de pago real de las sociedades que resultan de un proceso de fusión.

⁸³ Proyecto de Ley 80 Cámara “por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial, y se dictan otras disposiciones”. Gaceta del Congreso No.398 del 19 de septiembre de 2002.

En efecto, tal como lo recuerda la propia doctrina en la materia, antes de la promulgación de la Ley 788 de 2002, *“se había venido recurriendo al mecanismo de la fusión, en buena parte de los casos, con una motivación de carácter exclusivamente fiscal. En ocasiones, el sentido empresarial y comercial de la fusión pasaba a segundo plano”*⁸⁴. En ese orden de ideas, limitar la compensación de las pérdidas fiscales al patrimonio de participación de las sociedades fusionadas atiende a la realidad económica del proceso, pues la compensación se realiza tomando como criterio el patrimonio que resulta de la fusión. De este modo, la medida procura que estos procesos no se realicen para reducir los tributos a pagar.

40. Ahora bien, que puedan existir otras medidas más efectivas para combatir la elusión fiscal no implica que la disposición demandada sea inconstitucional. A este respecto, el ICDT argumentó que las pérdidas fiscales no tienen relación con los patrimonios aportados a la fusión. Por el contrario, resultan de un exceso de costos y deducciones frente a los ingresos de la sociedad. En consecuencia, a su juicio, resulta irrazonable limitar la compensación de pérdidas fiscales en función de los patrimonios aportados a la fusión. En cambio, considera que *“(...) el comercio o tráfico de pérdidas fiscales se evita con acciones de fiscalización y no con normas que carecen de fundamento técnico y jurídico como la norma demandada”*.

No obstante, bajo un escrutinio débil o suave, la medida objeto de control tan solo debe ser adecuada para alcanzar el fin propuesto por el Legislador. El hilo argumentativo expuesto por el ICDT supone que la norma es inconstitucional porque, a su juicio, existen otras medidas que evitarían el tráfico de pérdidas fiscales. Si la disposición estuviese analizada bajo los juicios integrados de igualdad en su nivel intermedio o estricto, sería preciso evaluar si limitar la compensación de pérdidas fiscales al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades intervinientes en un proceso de fusión es efectivamente conducente o necesaria para evitar la elusión fiscal. Bajo tal escenario, el razonamiento del ICDT sería de recibo, al existir otras medidas que, hipotéticamente, garantizarían en mayor grado la eficiencia del sistema tributario y no afectarían los procesos de fusión, asunto que en todo caso tendría que verificarse en un control de constitucionalidad de mayor intensidad.

Sin embargo, este no es el caso respecto de la demanda de la referencia. Como se ha explicado en esta decisión, en materia tributaria el Legislador tiene un amplio margen de configuración, en tanto uno de los deberes establecidos en la Constitución es la obligación de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado. Por lo tanto, su único límite es el respeto por los derechos fundamentales y los principios constitucionales en la materia. Entonces, imponer una restricción a los procesos de fusión para desalentar aquellos que se realicen únicamente para reducir contribuciones al Estado es,

⁸⁴ ROJAS, Javier (2005). *“Compensación de pérdidas fiscales: ¿pulso entre recaudo e iniciativa empresarial?”* Legis: Revista Impuestos No.129, mayo-junio, págs.4-9.

por consiguiente, una imposición que el Legislador está en facultad de establecer, en virtud del artículo 95.9 de la Carta. De esto dan cuenta decisiones anteriores de la Corte, en las que ha establecido que es constitucionalmente admisible limitar la compensación de pérdidas fiscales en los procesos de fusión. Que puedan existir otras medidas con mayor fundamento “*técnico*” o más eficientes, no es concerniente a un juicio integrado de igualdad en su escrutinio débil. La escogencia de las medidas, bajo el escenario propuesto, es un tema que se inserta en el amplio margen de configuración legislativa y, por esta razón, son inasibles para el control de constitucionalidad de normas tributarias.

Adicionalmente, no puede perderse de vista que eliminar el límite a la compensación plantearía interrogantes de índole constitucional. En efecto, los principios de equidad e igualdad tributaria, como se expuso en precedencia, cobijan la prohibición de tratos desproporcionados en contra del contribuyente, pero también aquellos que son igualmente irrazonables pero le favorecen, puesto que estos últimos son incompatibles con el deber constitucional de tributar. Así, si no existiesen tales limitaciones, los procesos de fusión empresarial tenderían a ser utilizados, como lo indicó el Congreso en los antecedentes legislativos de la disposición acusada, con un propósito exclusivo de reducción de responsabilidad fiscal y en detrimento del mencionado deber constitucional de concurrir a los gastos del Estado.

41. En conclusión, el inciso 2° del artículo 147 del Estatuto Tributario es constitucional. Lo anterior, en tanto su finalidad no está constitucionalmente prohibida y el medio para alcanzarla es adecuado. En consecuencia, la Sala Plena declarará la exequibilidad de la norma en la parte resolutive de la presente sentencia.

Síntesis de la decisión

42. La Corte analizó si el artículo 147 del Estatuto Tributario en su inciso 2° vulneraba los principios de justicia y equidad tributaria previstos en los artículos 95.9, 333 y 363 de la Constitución. Lo anterior, por cuanto impone una prohibición para compensar la totalidad de las pérdidas acumuladas por parte de las sociedades que participan en un proceso de fusión empresarial. En ese sentido, le correspondió a la Sala estudiar si la imposición de un límite para compensar las pérdidas fiscales con las rentas líquidas, en proporción a la participación de los patrimonios en procesos de fusión, desconocía los principios de equidad y justicia tributaria.

43. La Sala analizó la disposición parcialmente acusada bajo un juicio integrado de igualdad en su escrutinio débil, pues estaba relacionada con un asunto tributario, no contenía indicios de arbitrariedad ni estaba basada en criterios sospechosos. Al respecto, determinó que la finalidad del precepto no estaba constitucionalmente prohibida; por el contrario, buscaba evitar la elusión fiscal. Esto, al buscar que los procesos de fusión se realizaran con fines

comerciales y empresariales y no tan solo fiscales. Además, concluyó que el medio para alcanzar el fin era adecuado. Al limitar la compensación de pérdidas fiscales al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades fusionadas, el Legislador se aseguró de que la compensación atendiera la realidad económica de la sociedad resultante del proceso de fusión. Finalmente, advirtió que el hecho de que pudiesen hipotéticamente existir otras medidas más efectivas para evitar el comercio de pérdidas fiscales, no implicaba que el inciso 2° del artículo 147 del Estatuto Tributario fuera inconstitucional, asunto que en todo caso recaía en el ámbito de la amplia configuración legislativa. En virtud de lo anterior, la Sala Plena declaró la exequibilidad de la disposición.

VII. DECISIÓN

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

RESUELVE

ÚNICO. Declarar **EXEQUIBLE** la expresión *“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”* contenida en el artículo 147 del Decreto 624 de 1989, “[p]or el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”, modificado por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase.

CRISTINA PARDO SCHLESINGER
Presidenta

NATALIA ÁNGEL CABO
Magistrada
Ausente con permiso

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR
Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO
Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO
Magistrado

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA
Magistrada

HERNÁN CORREA CARDOZO
Magistrado (E)

JOSE FERNANDO REYES CUARTAS
Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ
Secretaria General