

PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD TRIBUTARIA - Se aplica independientemente que la norma posterior consagre un beneficio para el contribuyente / COMPENSACION DE PERDIDAS FISCALES - Por estar referida al impuesto de renta, la previsión de la Ley 1111 de 2006 se aplica a partir de 2007

Las anteriores disposiciones consagran el principio de irretroactividad de la ley tributaria, respecto del cual esta Corporación ha señalado: “En primer lugar, debe advertirse que de conformidad con los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, las normas tributarias no se aplican con retroactividad, y tratándose de impuestos en los que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, sólo se aplican a partir del periodo que comience después de la vigencia de la ley..” De lo anterior, la Constitución Política artículos 338 y 363 establecen la prohibición de hacer efectiva de manera inmediata la norma reguladora de tributos de período y de aplicar retroactivamente los preceptos fiscales, limitaciones que constituyen garantías para el contribuyente. Esta Corporación precisa, que aunque la norma en cuestión no modifica un elemento del tributo, el principio de irretroactividad se aplica independientemente de que la norma posterior consagre un beneficio para el contribuyente. Ahora bien, teniendo en cuenta que la disposición acusada reglamenta el artículo 5° de la Ley 1111 de 2006, su vigencia para efectos del impuesto de renta corresponde a la de la citada Ley, la cual fue promulgada el 27 de diciembre de 2006, es decir que es aplicable a partir del año gravable 2007. Por consiguiente, a la luz de los principios constitucionales antes analizados y en especial de la prohibición de retroactividad de las normas tributarias, el artículo 5° de la Ley 1111 de 2006 y la norma acusada que lo reglamenta, no puede tener efectos en años gravables anteriores a su expedición.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA ARTICULOS 338 Y 363

DEDUCCION POR INVERSION EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS - Las pérdidas que ocasionó antes del 2007 son compensables de acuerdo a la normatividad de la época / COMPENSACION DE PERDIDAS FISCALES - Requisitos / PERDIDAS FISCALES DE SOCIEDADES - Las ocurridas antes de la Ley 1111 de 2006 se compensan conforme al artículo 147 del Estatuto Tributario modificado por la Ley 788 de 2002

En atención al principio de irretroactividad antes analizado, las pérdidas fiscales por la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, generadas antes del 2007 son compensables de acuerdo con la normatividad vigente para la época, que correspondía a lo dispuesto en el artículo 147 E.T. modificado por el artículo 24 de la Ley 788 del 2002. De acuerdo con lo anterior, la Sala advierte que para que opere la compensación prevista en el artículo 147 E.T., deben concurrir dos situaciones. La primera que exista una pérdida, es decir que en determinado ejercicio fiscal, los costos y deducciones superen los ingresos generadores de renta. Y la segunda, que exista una renta líquida suficiente para disminuir el valor de las pérdidas fiscales a compensar. Entonces, según el artículo en cita, la compensación para los años gravables 2002 a 2006, opera para las pérdidas que se obtuvieron o determinaron en tales períodos y respecto de cada una de ellas el contribuyente debe proceder a compensarlas en la oportunidad y el porcentaje que allí se dispone, teniendo en cuenta el principio de independencia de las liquidaciones establecida en el artículo 694 E.T. Por consiguiente se advierte, que las pérdidas que se obtuvieron durante los períodos gravables indicados, esto es, antes de la entrada en vigencia de la Ley 1111 de 2006, se deben compensar de acuerdo con el artículo 147 E.T. modificado por la Ley 788 de 2002, pues son

aquéllas el supuesto fáctico que determina el régimen aplicable en materia de compensación, por así disponerlo el precepto que la regula.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO ARTICULO 147; LEY 788 de 2002 ARTICULO 24

COMPENSACION DE PERDIDAS FISCALES - La prevista en la Ley 1111 de 2006 sólo tiene vigencia a partir de 2007 / COMPENSACION DE PERDIDAS POR INVERSION EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS - Para las pérdidas anteriores a 2007 no puede aplicarse lo dispuesto en la Ley 1111 de 2006 / PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD TRIBUTARIA - Prohíbe aplicar la Ley 1111 de 2006 a pérdidas fiscales anteriores a 2007

Esta Corporación observa que la expresión acusada, se ajusta al principio constitucional de irretroactividad, por cuanto en consonancia con la norma que reglamenta y para efectos tributarios, sólo podría tener vigencia a partir del año gravable 2007, incluso, aunque no se hubiera señalado expresamente en el texto de la norma. Ahora bien, aunque el artículo 5° de la Ley 1111 de 2006 haya modificado el artículo 147 del E.T., respecto de los requisitos para la compensación de pérdidas fiscales, toda vez que eliminó el límite temporal y los porcentajes que establecía anteriormente la norma con la modificación introducida por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002, de ello no puede deducirse, que para la compensación de pérdidas fiscales generadas por la inversión de activos fijos reales productivos para períodos anteriores al 2007, sea aplicable la nueva regulación, pues tal interpretación desconoce abiertamente los artículos 338 y 363 de la Carta, como ya se analizó. En efecto, tal interpretación además se fundamenta en el principio de buena fe invocado por el actor, pues en lugar de transgredirlo con la expresión acusada, lo respeta, en tanto mantiene el régimen vigente al momento en que se produjeron las pérdidas por deducción en inversión activos fijos reales productivos, conforme también a los principios de certeza y seguridad jurídica que permite que los contribuyentes conozcan con anticipación las consecuencias tributarias de los resultados que obtienen en determinada vigencia fiscal. En tales condiciones se desvirtúa que el precepto acusado hubiera impuesto límites no previstos en la norma reglamentada, por lo que tampoco existe un exceso de la facultad reglamentaria que permita sostener la violación de los artículos 150 numeral 1° y 189 numeral 11 de la Constitución Política.

FUENTE FORMAL: LEY 1111 DE 2006 ARTICULO 5; ESTATUTO TRIBUTARIO ARTICULO 147

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., veintiséis (26) de noviembre de dos mil nueve (2009).

Radicación número: 11001-03-27-000-2007-00052-01(16928)

Actor: FEDERICO GIL SANCHEZ

Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

FALLO

El ciudadano FEDERICO GIL SÁNCHEZ en ejercicio de la acción prevista en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, solicita la nulidad parcial del artículo 4° del Decreto 567 del 1° de marzo de 2007, expedido por el Gobierno Nacional.

LA NORMA DEMANDADA

El aparte de la disposición que se acusa es el que se subraya a continuación:

“Artículo 4°. Compensación de pérdidas fiscales por inversión en activos fijos. De conformidad con lo previsto en el inciso sexto del artículo 147 del Estatuto Tributario, a partir del año gravable 2007, las pérdidas fiscales originadas en la deducción por inversión en activos fijos reales productivos a que se refiere el artículo 158-3 del mismo Estatuto, podrán compensarse con las rentas líquidas ordinarias de años gravables posteriores.”

LA DEMANDA

Se invocan como normas violadas los artículos 83, 150 numeral 1°, 189 numeral 11 de la Constitución Política, 158-3 del Estatuto Tributario y 5° de la Ley 1111 de 2006.

Manifiesta que el Congreso de la República expidió la Ley 1111 del 27 de diciembre de 2006 *“Por la cual se modifica el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”*, en cuyo artículo 5° modifica el inciso 6° del artículo 147 del E.T., norma que regula el tratamiento de la compensación por pérdidas fiscales.

Explica que del texto normativo del artículo 5° antes mencionado, se desprende que la Ley 1111 de 2006 no realizó ninguna previsión, ni regulación, ni condicionamiento frente al término de amortización o compensación relacionado con las pérdidas fiscales originadas en los años 2004, 2005 y 2006 y generadas en la deducción por inversión en activos fijos a que se refiere el artículo 158-3 E.T., como si lo hace la norma demandada en el aparte acusado. Agrega que la disposición desconoce las diferencias temporales y de aplicación normativa que pueden presentarse entre el año gravable de la generación de la pérdida y el año gravable en que se solicita su compensación.

Sostiene que el Presidente de la República en uso de sus facultades reglamentarias, procedió a fijar limitaciones y condicionamientos en cuanto al tratamiento de los saldos de las pérdidas originadas en la adquisición de activos fijos reales productivos por los años gravables anteriores a 2007, que no los había consagrado expresamente el Legislador, por lo que existe una clara contradicción entre la ley objeto de reglamentación y la norma que pretende reglamentarla.

Afirma que el precepto demandado desconoce el principio constitucional de la buena fe que busca mantener el grado de confianza que debe existir entre los particulares y el Estado, toda vez que la exigencia prevista en el reglamento excede la consagración legal que reglamenta, lo que implica, además, la violación por parte del Ejecutivo de los lineamientos inicialmente planteados por el Legislador en el texto legal.

Explica que el Congreso es el único órgano que puede modificar, adicionar o suprimir las aludidas normas y, por tanto, no puede el Ejecutivo, vía potestad reglamentaria, entrar a modificar los condicionamientos legales para la procedencia de la compensación de pérdidas derivadas de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, cuando la ley que se reglamenta no lo hizo.

Señala que la potestad reglamentaria debe ejercerse dentro del marco establecido por la ley, sin embargo ello se desconoce en la norma que se demanda, al establecerse por parte del Gobierno Nacional una limitación en materia de compensación de pérdidas fiscales no prevista en la norma superior.

En cuanto a la alegada violación del artículo 158-3 E.T., precisa que esta norma consagra un beneficio para los contribuyentes que realizan inversiones en activos fijos reales productivos pero, con la limitante establecida en la norma reglamentaria, se pretende dejar sin efecto la aclaración que estableció el Legislador para no hacer nugatoria dicha deducción, toda vez que en la gran mayoría de casos tal inversión originó pérdidas porque la deducción se realiza de la renta bruta con lo cual se dejaba sin efecto el beneficio de la inversión al prohibirse su posterior compensación, situación que pretendió aclararse con la Ley 1111 de 2006, pero que se intenta desconocer con la norma acusada.

Finalmente indica que el artículo 5° de la Ley 1111 de 2006, estableció la procedencia de compensar con rentas líquidas las pérdidas originadas en la deducción por inversión en activos fijos a que se refiere el artículo 158-3 E.T., por lo que el artículo 4° que se demanda excedió lo preceptuado en el artículo que reglamenta, al disponer una limitante en el tiempo para la procedencia de dicha compensación cuando la norma objeto de reglamentación no lo hizo.

SUSPENSIÓN PROVISIONAL

El demandante en el libelo inicial pidió la suspensión provisional de la norma demandada, la cual fue negada mediante auto de febrero 8 de 2008¹.

LA OPOSICIÓN

¹ Fls. 40 a 46

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se opone a las pretensiones de la demanda, con los siguientes argumentos:

Manifiesta que el ejercicio de la potestad reglamentaria conferida al Presidente de la República en el numeral 11 del artículo 189 C.P., obliga a desarrollar no solo el texto de la Ley, sino también su contenido implícito, su finalidad específica, para que cumpla de la mejor manera sus objetivos.

Afirma que la facultad reglamentaria tiene su primer límite en la ley que se reglamenta, pues es ella la que establece el marco dentro del cual se ejerce, de tal forma que no puede el Presidente de la República crear una disposición no contenida en aquella, ni modificarla para restringir o extender su alcance, ni mucho menos impedir su espíritu o finalidad, de lo contrario invadiría competencias que le corresponden al Congreso, con mayor razón tratándose de disposiciones legales de carácter tributario en las que la Carta consagra expresamente la competencia exclusiva del órgano legislativo.

Argumenta que para efectos de la expedición de un reglamento, como lo es el Decreto 567 de 2007, se debe partir no solo de una interpretación literal de la norma, como lo es la efectuada por el actor al comparar el texto de la ley con el reglamento, sino que además se requiere de una interpretación dentro de su contexto, es decir, de la composición legal para encontrar sus límites naturales y sin que ello implique modificar, limitar o extender su contenido a situaciones no previstas en ella.

Precisa que la figura de la compensación de pérdidas fiscales que contempla la disposición demandada, es una norma de carácter sustancial y por corresponder al impuesto sobre la renta y complementarios que es un tributo de período, debe aplicarse el principio de irretroactividad de la ley tributaria que se encuentra expresamente consagrado en los artículos 338 inciso 3° y 363 inciso 2° de la Constitución Política. Sobre este punto transcribió apartes de la sentencia de la Corte Constitucional C-511 de 1996.

Con fundamento en lo anterior, sostiene que el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006, dispone que ésta rige a partir de su promulgación, lo cual se realizó mediante publicación en el Diario Oficial 46.494 del 27 de diciembre de 2006, entonces, como se trata de una ley que regula un impuesto de período, las disposiciones sobre la compensación de pérdidas fiscales por inversión en activos fijos se aplican para las pérdidas que surjan a partir del año 2007, es decir, que la norma acusada acoge los presupuestos establecidos en la ley, sin que se establezca una limitante como lo indica el impugnante.

Manifiesta que la Ley 788 de 2002 no consagraba el beneficio previsto en el artículo 5° de la Ley 1111 de 2006, por lo que ésta última Ley y su Decreto Reglamentario, lo que establecen es una excepción de compensación de pérdidas fiscales originadas en deducciones sin relación de causalidad con la renta gravable. Indica, que por lo anterior, la deducción del 40% por la adquisición de activos fijos reales productivos prevista en el artículo 158-3 E.T., podrá compensarse contra las rentas líquidas obtenidas en períodos posteriores.

De otra parte, afirma que no se viola el principio de la buena fe teniendo en cuenta el principio de irretroactividad antes explicado, que permite establecer que la compensación de las pérdidas fiscales por inversión en activos fijos, se aplica a partir del año 2007.

Finalmente expone que las pérdidas de los años gravables de 2006 y anteriores, continúan reguladas bajo las previsiones de las normas sustanciales existentes antes de las modificaciones introducidas por la Ley 1111 de 2006, es decir, que la eliminación de las limitaciones temporales y porcentuales, no habilita al contribuyente para amortizar las pérdidas líquidas del año 2007 y siguientes, sin tener en cuenta las restricciones vigentes al momento de su obtención o generación, lo cual implicaría otorgar efectos retroactivos a la ley tributaria en contravía del artículo 338 Superior.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** reitera en síntesis los fundamentos de la demanda y aclara que para efectos de analizar la naturaleza jurídica de la norma sobre compensaciones, debe tenerse en cuenta que dicha estructura normativa tendrá aplicación bajo el supuesto fáctico del momento en que se materialice la compensación de la pérdida y no en el momento en que la pérdida se genere, por tanto es en el año gravable en que se va a realizar la compensación de la pérdida que debe tenerse en cuenta la norma vigente y no, como lo pretende plantear aparentemente la demandada bajo el argumento del principio de irretroactividad, entender que dicha norma solo es aplicable a las pérdidas generadas a partir de la modificación, que eliminó la limitante de la compensación de pérdidas originadas en la inversión en activos fijos reales productivos. Insiste que el legislador no estableció ninguna limitación frente al tratamiento de las pérdidas de los años anteriores, lo que sí hizo el Ejecutivo en el ejercicio de su facultad reglamentaria, con lo que se configura el vicio de nulidad que se invoca.

La **parte demandada** reitera los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

MINISTERIO PÚBLICO

Solicita declarar la nulidad del aparte demandado con fundamento en los argumentos que a continuación se resumen.

Explica que de la lectura armónica de los artículos 5° y 8° de la Ley 1111 de 2006 se concluye que, de una parte, la modificación del inciso 6° del artículo 147 E.T. consistió en hacer la salvedad según la cual, la prohibición de compensar las pérdidas fiscales, no cobijaba a las generadas en la deducción por inversión en activos fijos a que se refiere el artículo 158-3 E.T.

De otra parte, sostiene que en virtud del contenido del mencionado artículo 158-3 E.T., las pérdidas a que se refiere la Ley 1111 de 2006, son aquéllas producto de las deducciones que realicen los contribuyentes en un 40% (para el año 2007) del valor de las inversiones efectivas realizadas en los activos fijos reales productivos.

Con fundamento en lo anterior, señala que la ley no limitó la compensación de las pérdidas producidas a partir del 1° de enero de 2007 y, si esa hubiera sido la intención del Legislador, lo hubiese consignado en forma expresa, como lo estableció en el artículo 158-3 E.T. con respecto al incremento del porcentaje de la deducción al 40%.

Sostiene que con el aparte demandado se limita la vigencia de la deducción cuestionada, cuando en los términos de la ley sustantiva el Legislador no lo hizo.

Indica que con la expresión acusada, el Ejecutivo en el ejercicio de su facultad reglamentaria, al limitar en el tiempo el derecho de los contribuyentes de compensar las pérdidas fiscales derivadas de la deducción de la inversión en activos fijos reales productivos, ha excedido el precepto legal, razón por la cual también es violatorio de los artículos 83, 150 numeral 1 y 189 numeral 11 de la Constitución Política.

De otra parte, afirma que en virtud de la regla contenida en el artículo 147 E.T., la compensación en cuestión ha operado, desde antes de la salvedad que se reglamenta, por cuanto dicho precepto permite la compensación de pérdidas fiscales con las rentas líquidas ordinarias que se obtuvieren en los períodos gravables siguientes, con las excepciones consagradas en los incisos 2° a 6° del mismo artículo, de los cuales no se deriva que la compensación de las pérdidas ocasionadas por la deducción de que trata el artículo 158-3, no sea procedente.

Insiste en que por el hecho de que antes de la Ley 1111 de 2006, no estuviera expresamente estipulado que procedía la compensación, la mencionada pérdida no pierde su carácter de compensable.

Resalta que el artículo 158-3 E.T. tiene el propósito de estimular el crecimiento económico a través de la inversión, por tal razón, cuando la Administración ha concluido que la deducción especial allí prevista no guarda relación de causalidad con la renta del contribuyente, esta Delegada ha considerado que es una apreciación errada, toda vez que el artículo 158-3 E.T. no debe interpretarse en el contexto de las expensas necesarias consagradas en el artículo 107 íb., para reconocer o exigir la relación de causalidad.

Por las anteriores razones afirma que las pretensiones de la demanda están llamadas a prosperar.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se controvierte la legalidad de la expresión “*a partir del año gravable 2007*”, contenida en el artículo 4° del Decreto 567 de 2007, que reglamentó la Ley 1111 de 2006.

La Sala observa que los argumentos expuestos por el actor, para demostrar la violación de las normas constitucionales y legales invocadas, se contraen a los siguientes puntos:

1. El artículo 5° de la Ley 1111 de 2006 no establece limitantes ni condicionamientos para la compensación de pérdidas fiscales originadas en los años 2004 a 2006, lo cual si hace el artículo 4° del Decreto 567 del 2007, con la expresión que se demanda.
2. La disposición acusada deja sin efecto la ‘aclaración’ que establece el artículo 5° de la Ley 1111 de 2006, por cuanto con éste último las pérdidas de vigencias anteriores al 2007, originadas en la deducción por inversión de activos fijos prevista en el artículo 158-3 E.T., pueden ser amortizadas o compensadas contra rentas líquidas del

contribuyente liquidadas a partir del año gravable 2007 y posteriores. Sin embargo, la limitación temporal contenida en el precepto demandado, condiciona la procedencia de la compensación de pérdidas, sólo a las generadas a partir del año gravable 2007.

3. Existen diferencias temporales y de aplicación normativa entre el año gravable de la generación de la pérdida y en el que se solicita su compensación, aspecto sobre el cual el Legislador no reguló los efectos de las pérdidas ya generadas al momento de la entrada en vigencia de la norma, por lo que no puede el Ejecutivo entrar a establecer condiciones.

Para resolver procede el siguiente análisis:

Esta Corporación advierte que la disposición acusada reglamenta el inciso 6° del artículo 147 E.T., que fue modificado por el artículo 5° de la Ley 1111 de 2006. Éste último dispone:

ARTÍCULO 5o. Modifícanse los incisos primero y sexto del artículo 147 del Estatuto Tributario, los cuales quedan así:

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

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”. (Subrayas fuera de texto).

De lo anterior se observa que con la modificación introducida por la Ley 1111 de 2006 al artículo 147 del E.T., el Legislador consagra como excepción a la prohibición de compensar las pérdidas originadas en los eventos previstos en el inciso 6° *íb.*, las generadas en la deducción

establecida en el artículo 158-3 íb., pues como lo señaló esta Corporación², la inversión en activos fijos reales productivos y, por ende, la deducción “*sí tiene relación de causalidad con la actividad generadora de renta del contribuyente*”.

Entonces, expresamente con el artículo 5° de la Ley 1111 de 2006, las pérdidas originadas por la deducción del artículo 158-3 del E.T. se sujetan a las reglas generales previstas en el inciso primero del artículo 147 íb., que fueron igualmente objeto de modificación por la citada Ley.

Ahora bien, para establecer la vigencia que tal modificación tiene en la determinación del impuesto de renta, los artículos 338 y 363 de la Constitución Política disponen:

Artículo 338. (...)

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.

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

Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.

(Subrayas fuera de texto)

Las anteriores disposiciones consagran el principio de irretroactividad de la ley tributaria, respecto del cual esta Corporación³ ha señalado:

“En primer lugar, debe advertirse que de conformidad con los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, las normas tributarias no se aplican con retroactividad, y tratándose de impuestos en los que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, sólo se aplican a partir del periodo que comience después de la vigencia de la ley.

² Sentencia de 2 de abril de 2009, Exp. 16088, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

³ Sentencia de 21 de noviembre de 2007, Exp. 15584, C.P. Dra. Ligia López Díaz.

El impuesto sobre la renta es un tributo de periodo, pues se causa teniendo en cuenta el resultado económico del contribuyente en el año calendario que comienza el 1° de enero y termina el 31 de diciembre.⁴

Es decir, aquellas disposiciones que regulen el impuesto de renta, no pueden aplicarse sino a partir del periodo gravable que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley. Como ha señalado la Sala en ocasiones anteriores, no es posible la aplicación inmediata, ni la aplicación retroactiva de normas que afecten alguno de los elementos que estructuran impuesto de periodo, pues ello implicaría la vulneración de las normas constitucionales ya mencionadas,⁵ disposiciones que precisamente procuran que los hechos ya formalizados jurídicamente y los que se encuentran en curso al momento de expedición de una ley, no se vean afectados por los cambios, en aras de la seguridad jurídica y de que haya certeza de las regulaciones de la obligación tributaria, previamente a la causación del impuesto (Principio de legalidad). Para el caso de los tributos de periodo, las normas deben regir con anterioridad a su iniciación.

Los artículos 338 y 363 de la Carta Política proscriben de manera categórica la retroactividad de la ley, sin diferenciar si son o no favorables al contribuyente.⁶ La ley aplicable es la vigente al inicio del periodo". (Subrayas fuera de texto).

De lo anterior es claro que las normas constitucionales transcritas establecen la prohibición de hacer efectiva de manera inmediata la norma reguladora de tributos de período y de aplicar retroactivamente los preceptos fiscales, limitaciones que constituyen garantías para el contribuyente⁷.

Esta Corporación precisa, que aunque la norma en cuestión no modifica un elemento del tributo, el principio de irretroactividad se aplica independientemente de que la norma posterior consagre un beneficio para el contribuyente.

Ahora bien, teniendo en cuenta que la disposición acusada reglamenta el artículo 5° de la Ley 1111 de 2006, su vigencia *para efectos del impuesto de renta* corresponde a la de la citada Ley, la cual fue promulgada el 27 de

⁴ Art. 1° del D.R. 187 de 1975. Esta misma norma plantea la posibilidad que el periodo sea inferior cuando se constituyen o liquidan sociedades durante el año calendario o en el caso de extranjeros, cuando llegan o salen del país

⁵ Consejo de Estado, Sentencia del 7 de diciembre de 2000, exp. 10445, M.P. Daniel Manrique Guzmán, y del 26 de octubre de 2006, exp. 15177, M.P. María Inés Ortiz Barbosa, entre otras.

⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencias del 19 de julio de 2000, exp. 9907, M.P. Germán Ayala Mantilla, y del 10 de julio de 2003, exp. 13453, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

⁷ En este sentido se pronunció la Sección en sentencia de 3 de agosto de 2006, Exp. 14897, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

diciembre de 2006⁸, es decir que es aplicable a partir del **año gravable 2007**.

Por consiguiente, a la luz de los principios constitucionales antes analizados y en especial de la prohibición de retroactividad de las normas tributarias, el artículo 5° de la Ley 1111 de 2006 y la norma acusada que lo reglamenta, no puede tener efectos en años gravables anteriores a su expedición.

Con fundamento en lo anterior, corresponde estudiar lo relacionado con la compensación de pérdidas fiscales provenientes de períodos gravables anteriores al 2007, esto es del 2004 al 2006, en los cuales también era procedente la deducción por inversión en activos fijos reales productivos y que por ende, pudieron generar pérdidas en un determinado ejercicio fiscal.

En efecto, la Sala en reciente sentencia⁹ precisó:

“El artículo 5 de la Ley 1111 de 27 de diciembre de 2006, modificó los incisos primero y sexto del citado artículo 147 y en éste estableció que 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” (Subraya fuera del texto).

De manera que sólo a partir de 2007 la ley expresamente admite la compensación cuando la pérdida fiscal se ha generado por la deducción especial del 30% de la inversión en activos fijos reales productivos, sin embargo, no significa que antes de esa fecha no se pudiera efectuar la compensación como pasa a explicarse.

*Según los artículos 26 y 178 del Estatuto Tributario la renta líquida se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtienen la renta bruta. **De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida.** Salvo las excepciones legales, la renta líquida es la gravable y a ella se*

⁸ Diario Oficial 46.494

⁹ Sentencia de 2 de abril de 2009, Exp. 16088, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

aplican las tarifas señaladas en la ley, salvo, cuando existan rentas exentas, en cuyo caso se restan para determinar la renta gravable.

Cuando de la resta de las deducciones a la renta bruta se obtiene un resultado negativo, se presenta una pérdida fiscal, sobre la cual, la ley tributaria establece como medida de recuperación del contribuyente, que se pueda compensar con las utilidades o rentas de ejercicios posteriores. Es decir, se establece una condición sine qua non para su procedencia, que consiste en que sólo es posible la compensación en la medida en que exista una renta líquida suficiente para disminuir el valor de la alícuota por pérdidas fiscales a compensar¹⁰.

(...)

Pero como se precisó, la inversión y por tanto, la deducción especial del 30%, sí tienen relación de causalidad con la actividad generadora de renta, en consecuencia, no existe fundamento legal para afirmar que si tal deducción produce una pérdida fiscal no haya lugar a su compensación con rentas futuras.

En efecto, si bien podría considerarse que, como se anotó, la deducción especial no es una expensa necesaria y no le son aplicables las normas generales de las deducciones (artículo 107 del Estatuto Tributario), y en tal sentido no estaría sometida a la restricción del artículo 147, legalmente sí es una deducción y como tal, según se estableció, participa en la depuración del impuesto de renta sin ningún límite, siempre que se cumplan las condiciones para su procedencia y, si en la determinación de la base gravable del impuesto se genera una pérdida fiscal por el exceso de costos y deducciones, tiene el mismo efecto de cualquier deducción que legalmente no tenga restricción, es decir, la pérdida fiscal que se generó se puede compensarse (sic) con rentas futuras". (Subrayas fuera de texto).

En tales condiciones y en atención al principio de irretroactividad antes analizado, las pérdidas fiscales por la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, generadas antes del 2007 son compensables de acuerdo con la normatividad vigente para la época, que correspondía a lo dispuesto en el artículo 147 E.T. modificado por el artículo 24 de la Ley 788 del 2002 que disponía:

ART. 127.- Modificado. L. 788/2002, art. 24. **Compensación de pérdidas fiscales de sociedades.** Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales ajustadas por inflación, determinadas a partir del año gravable 2003, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieron dentro de los ocho (8) períodos gravables siguientes, sin exceder anualmente del veinticinco por ciento (25%) del valor de la pérdida fiscal y sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. (...)
(...)

¹⁰ Sentencia de 13 de junio de 2002, Exp. 12769, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

PAR. TRANS.- Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales registradas a 31 de diciembre de 2002 en cualquier año o período gravable, con las rentas que obtuvieron dentro de los cinco períodos gravables siguientes al período en que se registraron." (Subrayas fuera de texto).

De acuerdo con lo anterior, la Sala advierte que para que opere la compensación prevista en el artículo 147 E.T., deben concurrir dos situaciones. La primera que exista una *pérdida*, es decir que en determinado ejercicio fiscal, los costos y deducciones superen los ingresos generadores de renta. Y la *segunda*, que exista una renta líquida suficiente para disminuir el valor de las pérdidas fiscales a compensar¹¹.

Entonces, según el artículo en cita, la compensación para los años gravables 2002 a 2006, opera para las pérdidas que se obtuvieron o determinaron en tales períodos y respecto de cada una de ellas el contribuyente debe proceder a compensarlas en la oportunidad y el porcentaje que allí se dispone, teniendo en cuenta el principio de independencia de las liquidaciones establecida en el artículo 694 E.T.¹²

Por consiguiente se advierte, que las pérdidas que se obtuvieron durante los períodos gravables indicados, esto es, antes de la entrada en vigencia de la Ley 1111 de 2006, se deben compensar de acuerdo con el artículo 147 E.T. modificado por la Ley 788 de 2002, pues son aquéllas el supuesto fáctico que determina el régimen aplicable en materia de compensación, por así disponer el precepto que la regula¹³.

Precisado lo anterior, procede la Sala a analizar, en concreto, los argumentos planteados por el actor, para lo cual transcribe nuevamente la norma demandada:

¹¹ Esta Corporación ha precisado que la compensación por pérdidas fiscales es una deducción pero su tratamiento fiscal para efectos de su inclusión como factor en la depuración de la renta es la compensación, es decir, que en este caso la ley previó un modo especial de recuperación. Sentencia de 13 de junio de 2002, antes citada.

¹² **ART. 694. – Independencia de las liquidaciones.** La liquidación de impuestos de cada año gravable constituye una obligación individual e independiente a favor del Estado y a cargo del contribuyente.

¹³ En igual sentido el párrafo transitorio del artículo 24 de la Ley 788 de 2002, hace referencia a las pérdidas registradas a 31 de diciembre de 2002, como punto de referencia para determinar el régimen aplicable a ellas para efectos de la compensación.

“Artículo 4°. Compensación de pérdidas fiscales por inversión en activos fijos. De conformidad con lo previsto en el inciso sexto del artículo 147 del Estatuto Tributario, a partir del año gravable 2007, las pérdidas fiscales originadas en la deducción por inversión en activos fijos reales productivos a que se refiere el artículo 158-3 del mismo Estatuto, podrán compensarse con las rentas líquidas ordinarias de años gravables posteriores.”

Esta Corporación observa que la expresión acusada, se ajusta al principio constitucional de irretroactividad, por cuanto en consonancia con la norma que reglamenta y para efectos tributarios, sólo podría tener vigencia a partir del año gravable 2007, incluso, aunque no se hubiera señalado expresamente en el texto de la norma.

Ahora bien, aunque el artículo 5° de la Ley 1111 de 2006 haya modificado el artículo 147 del E.T., respecto de los requisitos para la compensación de pérdidas fiscales, toda vez que eliminó el límite temporal y los porcentajes que establecía anteriormente la norma con la modificación introducida por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002, de ello no puede deducirse, que para la compensación de pérdidas fiscales generadas por la inversión de activos fijos reales productivos para períodos anteriores al 2007, sea aplicable la nueva regulación, pues tal interpretación desconoce abiertamente los artículos 338 y 363 de la Carta, como ya se analizó.

De otra parte, no es válido afirmar que sólo con la Ley 1111 de 2006, se hizo claridad respecto de la compensación de pérdidas fiscales por inversión en activos fijos reales productivos, que a juicio del demandante, se encontraba prohibida antes de la expedición de la citada Ley, pues precisamente esta Corporación en sentencia de 2 de abril de 2009 antes transcrita señaló que era procedente su compensación, para lo cual, como se desprende del artículo 147 E.T. antes de su modificación, se aplicará el régimen vigente al momento de su generación o determinación.

En efecto, tal interpretación además se fundamenta en el principio de buena fe invocado por el actor, pues en lugar de transgredirlo con la expresión

acusada, lo respeta, en tanto mantiene el régimen vigente al momento en que se produjeron las pérdidas por deducción en inversión activos fijos reales productivos, conforme también a los principios de certeza y seguridad jurídica que permite que los contribuyentes conozcan con anticipación las consecuencias tributarias de los resultados que obtienen en determinada vigencia fiscal.

En tales condiciones se desvirtúa que el precepto acusado hubiera impuesto límites no previstos en la norma reglamentada, por lo que tampoco existe un exceso de la facultad reglamentaria que permita sostener la violación de los artículos 150 numeral 1° y 189 numeral 11 de la Constitución Política.

De otra parte, no resulta válida la censura del actor con base en que la expresión demandada hace nugatoria la deducción del artículo 158-1 E.T., pues como se ha señalado, la norma demandada no impide que antes de su vigencia se hubieran podido compensar las pérdidas originadas por la utilización del beneficio fiscal que prevé el citado precepto.

En consecuencia, esta Corporación negará las pretensiones del actor por no encontrar que la expresión *“a partir del año gravable 2007”*, contenida en el artículo 4° del Decreto 567 de 2007, viole alguna de las normas constitucionales y legales invocadas en la demanda.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley.

F A L L A

NIÉGANSE las pretensiones de la demanda.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ
Salva voto