



Radicado: 11001-03-27-000-2021-00008-00 (25444)
Demandante: Adriana Melo White
FALLO

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

Consejero Ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., treinta (30) de junio de dos mil veintidós (2022)

Radicación: 11001-03-27-000-2021-00008-00 (25444)
Asunto: Medio de control de nulidad
Demandante: ADRIANA MELO WHITE
Demandado: DIAN

Temas: Nulidad de los Oficios Nos. 756 de 27 de marzo de 2019 y 1017 de 3 de julio de 2018. Impuesto sobre la renta y complementarios y CREE. Pérdidas fiscales – compensación. Régimen de transición Ley 1819 de 2016.

SENTENCIA

La Sala decide el medio de control de nulidad instaurado por ADRIANA MELO WHITE contra los Oficios Nos. 756 de 27 de marzo de 2019 y 1017 de 3 de julio de 2018, proferidos por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN.

DEMANDA

En ejercicio del medio de control previsto en el artículo 137 del CPACA, la actora pidió se declare la nulidad de los Oficios Nos. 756 de 27 de marzo de 2019 y 1017 de 3 de julio de 2018, proferidos por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN.

Lo conceptos demandados disponen lo siguiente:

I) Oficio No. 1017 de 3 de julio de 2018

“En atención al escrito en referencia, dentro del cual expone inquietudes relacionadas con la aplicación de la ley tributaria en el tiempo, exponiendo dos preguntas referidas al artículo 290 del Estatuto Tributario (ET), así:

- 1. ¿Las rentas fiscales determinadas o liquidadas en el impuesto sobre la renta por los años gravables 2007 a 2012, bajo el régimen existente antes de la vigencia del CREE, deben tener en cuenta para la aplicación de la regla de pérdidas fiscales del régimen de transición establecida en el numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016?*
- 2. ¿Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios por los años gravables 2013 a 2016, pero que no fueron sujetos pasivos del CREE durante citado lapso, deben aplicar la regla del régimen de transición establecida en el numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario, adicionado*

1

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57) 601-350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

www.consejodeestado.gov.co

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/validador>



SC 5780-6



por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016?

Sea lo primero precisar que de conformidad con lo consagrado los artículos 11 a 24 del Código Civil (C.C.), los efectos y la obligatoriedad de la ley se dan "(...) desde el día en que ella misma se designa, y en todo caso después de su promulgación: entendiéndose que la promulgación "se hará insertándola en el Diario Oficial".

Ahora bien, debe destacarse que de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 150 numeral 12, 154 y 338 de la Constitución Política de 1991, "en materia tributaria el legislador goza de un amplio margen de configuración para crear, modificar y eliminar impuestos tasas y contribuciones, así como regular todos los aspectos relacionados con su recaudo, base gravable, sujetos pasivos y activos, tiempo de vigencia, forma de cobro, exenciones y limitaciones" (Sentencia Corte Constitucional C-393 de 2016) (Subrayas fuera de texto).

Citada prerrogativa se origina en el hecho de pertenecer a un Estado constitucional y democrático, donde corresponde al legislador en su condición de órgano representativo del constituyente primario, deliberativo y pluralista definir los fines de la política tributaria y los medios adecuados para alcanzarlos con el propósito de lograr un orden económico y social justo (Sentencia Corte Constitucional C-007 de 2002).

Así las cosas, el numeral 5 artículo 290 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016, promulgada el día 29 de diciembre de 2016 en el Diario Oficial, establece:

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

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

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

Donde:

VPF2017 Corresponde al valor de las pérdidas fiscales susceptibles de ser compensadas a partir del año gravable 2017.

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

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

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

TCREE Corresponde a la tarifa aplicable al contribuyente por concepto del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) aplicable a 31 de diciembre de 2016, sin incluir la sobretasa. TRYC2017 Corresponde a la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios para el año 2017 sin incluir la sobretasa.

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



reajustadas fiscalmente. (...)" (Negritas y subrayas fuera de texto).

La norma transcrita estipula taxativamente que su aplicación está destinada a "valor de las pérdidas fiscales generadas antes de 2017 en el impuesto sobre la renta y complementarios y/o en el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE)", por lo cual a partir de la vigencia del precepto legal reseñado las pérdidas fiscales generadas antes del año 2017 deberán someterse al tratamiento tributario estipulado en la citada ley.

La situación descrita obedece al normal cambio normativo potestad del legislador, quien, en relación con los impuestos nacionales "goza de un margen de maniobra para crearlos, modificarlos, eliminarlos, así como para regular todo lo referente a su vigencia, sujetos activos y pasivos, hechos, bases gravables, tarifas, formas de cobro y recaudo" (Sentencia C-615 de 2013) (Negritas y subrayas fuera de texto).

De otro lado, se hace necesario reiterar que "la obligación de pagar impuestos no implica una carga sancionatoria sino un deber de los ciudadanos de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad, conforme lo estipula el No. 9 del artículo 95 de la Carta Política " (Oficio 363 de 2008).

En consecuencia y dando respuesta a los interrogantes planteados se tiene que:

El legislador ha estipulado como régimen de transición para la aplicación de lo previsto en la Parte II de la Ley 1819 de 2016 lo consagrado en el artículo 123 de la citada ley, que adicionó el artículo 290 del ET.

La fórmula prevista en el numeral 5 del artículo 290 del E.T., debe ser aplicada para compensar todas las pérdidas fiscales generadas antes de 2017 en el impuesto sobre la renta y complementarios y/o en el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE).

En los anteriores términos se resuelve su solicitud (...)"

II) Oficio No. 756 de 27 de marzo de 2019

En atención al escrito en referencia, dentro del cual se solicita reconsideración del Oficio No. 017391 de 2018; que versa sobre la aplicación del numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario (ET), el cual fue adicionado por la Ley 1819 de 2016.

Es necesario previo a contestar, explicar que, de acuerdo a las competencias funcionales de este despacho los pronunciamientos emitidos en respuesta a las peticiones allegadas se resuelven con base en criterios legales de interpretación de normas jurídicas, consagrados en el código civil; respuestas que son una adecuación en abstracto de las normas vigentes a situaciones concretas.

Por lo cual la consulta se responderá atendiendo al contexto general de la situación descrita y únicamente respecto a la interpretación doctrinal, así:

El oficio objeto de estudio se fundamenta en el contenido de la norma a interpretar, aduciendo desde su comienzo la primacía del principio de reserva de ley y destacando que el principio de legalidad aplica en estricto sentido en materia tributaria, informando que:

"de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 150 numeral 12, 154 y 338 de la Constitución Política de 1991, "en materia tributaria el legislador goza de un amplio



margen de configuración para crear, modificar y eliminar impuestos tasas y contribuciones, así como regular todos los aspectos relacionados con su recaudo, base gravable, sujetos pasivos y activos, tiempo de vigencia, forma de cobro, exenciones y limitaciones» (Sentencia Corte Constitucional C-393 de 2016) (Subrayas fuera de texto)".

De otro lado, debe traerse a colación el numeral 5 artículo 290 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016, promulgada el 29 de diciembre de 2016 en el Diario Oficial, establece entre otros aspectos:

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

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

(...)

Donde:

VPF2017 Corresponde al valor de las pérdidas fiscales susceptibles de ser compensadas a partir del año gravable 2017.

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

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

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

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

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

Del precepto legal transcrito, se deduce mediante los criterios gramatical, sistemático y contextual de interpretación normativa que la norma objeto de estudio fue creada por el legislador en uso de la reserva de ley, para regular la aplicación de lo previsto en la Parte II de la Ley 1819 de 2016, la cual corresponde a todo lo referente al Impuesto Sobre la Renta y Complementarios.

La norma dispone como situaciones objeto de regulación las pérdidas fiscales generadas antes de 2017 en el impuesto sobre la renta y complementarios y/o en el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) las cuales pretendan compensarse luego de la entrada en vigencia de la norma.

La situación descrita obedece al corriente cambio normativo que el legislador crea en uso de sus facultades constitucionales, quien dispuso en este caso el tratamiento que deberán tener las compensaciones de pérdidas fiscales generadas antes del año 2017, que el contribuyente pretenda efectuar con posterioridad a la entrada en vigencia de la norma, por lo cual, de ninguna manera desconoce situaciones jurídicas consolidadas o regula hechos jurídicos causados con antelación a su existencia.



En consecuencia, no resulta posible para este despacho reconsiderar el pronunciamiento endilgado en su petición, razón a que el mismo obedece al ejercicio acucioso de la competencia orgánica y funcional que ostenta esta subdirección y esta entidad, siendo inviable modificar el criterio de interpretación por gozar el asunto de fondo de reserva de configuración legislativa y no existir cambio o adecuación jurisprudencial de las normas jurídicas que fundan la materia.

Por lo tanto, se confirma lo expuesto en el oficio objeto de estudio y se reitera que:

"El legislador ha estipulado como régimen de transición para la aplicación de lo previsto en la Parte II de la Ley 1819 de 2016 lo consagrado en el artículo 123 de citada ley, que adicionó el artículo 290 del ET.

La fórmula prevista en el numeral 5 del artículo 290 del E.T., debe ser aplicada para compensar todas las pérdidas fiscales generadas antes de 2017 en el impuesto sobre la renta y complementarios y/o en el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE)".

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias, (...)"

Normas violadas

La parte demandante invocó como normas violadas los artículos 338 y 363 de la Constitución Política; 147 y 290 del Estatuto Tributario.

Concepto de la violación

Como concepto de la violación, el demandante expuso en síntesis lo siguiente:

La demandante solicitó la nulidad de los oficios demandados, toda vez que, a su juicio, la DIAN incurrió en una indebida interpretación del numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario, al considerar que la fórmula del régimen de transición allí previsto cubre todas las pérdidas fiscales generadas antes del año 2017, sin distinción sobre aquellas arrojadas durante años gravables 2013 – 2016 y los años 2012 y anteriores a la existencia del CREE.

Sostuvo que tal interpretación debió realizarse en consonancia con lo dispuesto en el primer inciso del artículo 290 del Estatuto Tributario, para concluir que el numeral 5 de dicho artículo fue previsto exclusivamente para las pérdidas producidas durante la vigencia simultánea del impuesto sobre la renta y el CREE (años 2013-2016).

Indicó que las pérdidas generadas en el 2012 y años anteriores no requieren ser objeto de transición por virtud de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, puesto que tales pérdidas fueron arrojadas respecto del impuesto sobre la renta y en ausencia del CREE, por lo que en relación a dichas pérdidas se mantuvo la posibilidad de que los contribuyentes las compensaran plenamente contra las rentas líquidas que se generen en la determinación del impuesto sobre la renta. En consecuencia, están excluidas de la aplicación del artículo 290 del ET.

Consideró que la interpretación que se le da a la norma en los oficios proferidos por la DIAN desconoce la existencia de situaciones jurídicas consolidadas a favor de los



contribuyentes que en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios arrojaron pérdidas fiscales en los años 2012 y anteriores, así como los principios de irretroactividad en materia tributaria, seguridad jurídica, confianza legítima y buena fe de los contribuyentes.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos:

Sostuvo que los oficios demandados reconocen que el numeral 5º del artículo 290 del Estatuto Tributario incorporó un régimen de transición para no afectar situaciones jurídicas consolidadas de todos aquellos sujetos pasivos del impuesto de renta y complementarios y del CREE que a 31 de diciembre de 2016 tenían pendiente compensar pérdidas fiscales. Precisamente, el haber arrojado pérdidas en periodos anteriores compensables a la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, les consolidó un derecho de compensarlas que el legislador respetó con la fórmula allí indicada.

Precisó que el régimen de transición del numeral 5º del artículo 290 del Estatuto Tributario permitió la posibilidad de que los contribuyentes compensaran todas las pérdidas líquidas anteriores a 31 de diciembre de 2016 contra las rentas líquidas que se generen a futuro en la determinación del impuesto sobre la renta. Por ello, los conceptos señalan que la situación descrita obedece al cambio normativo que el legislador crea en uso de sus facultades constitucionales, quien dispuso en este caso el tratamiento que deberán tener las compensaciones de pérdidas fiscales generadas antes del año 2017 y que el contribuyente pretenda hacer efectivas con posterioridad a la entrada en vigencia de la norma.

Concluyó que los Conceptos Nos. 000756 del 27 de marzo de 2019 y 001017 del 3 de julio de 2018 no evidencian vulneración al artículo 290 del Estatuto Tributario, ni desconocen situaciones jurídicas consolidadas en contravía de los principios de irretroactividad y confianza legítima.

Concepto de entidades, organizaciones y expertos en la materia

De acuerdo con lo dispuesto en el numeral 4, inciso segundo del literal c, del artículo 184 del CPACA, aplicable al medio de control de nulidad establecido en el artículo 137 ib., fueron invitadas a presentar concepto entidades públicas, organizaciones privadas y expertos en las materias relacionadas con el tema del proceso.

Al respecto, se pronunciaron las siguientes entidades, así:

La Universidad Externado de Colombia presentó concepto y estimó que los oficios deben ser anulados, por los argumentos que se resumen a continuación:

Destacó que la vigencia del impuesto sobre la renta para equidad - CREE empezó en el año 2013. Posteriormente, con la reforma contenida en la Ley 1819 de 2016, se reunificó el impuesto sobre la renta y, con ello, se estableció un régimen de transición para la compensación de pérdidas fiscales, dado que, a la fecha, existía la posibilidad de que los contribuyentes tuvieran pérdidas por renta y por CREE.



Indicó que para permitir que las pérdidas de ambos impuestos pudieran compensarse contra la renta líquida del impuesto de renta, el numeral 5 del artículo 240 del Estatuto Tributario estableció una fórmula mediante la cual se determina el valor (incluyendo las pérdidas del impuesto de renta y de CREE), que podrán ser compensadas en el futuro.

Precisó que las pérdidas que deben someterse a lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 240 del Estatuto Tributario son aquellas generadas entre los años 2013 a 2016, pues fue en ese periodo cuando se dividió el impuesto sobre la renta de las personas jurídicas y estuvo vigente el CREE.

Afirmó que los oficios demandados deben ser declarados nulos, pues desconocen el principio de confianza legítima y de seguridad jurídica y lo dispuesto en el artículo 338 de la Constitución, en tanto se estaría dando un tratamiento retroactivo.

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario - ICDT allegó concepto, en el que precisó lo siguiente:

Sostuvo que el ICDT emitió concepto a la Corte Constitucional con ocasión de la demanda de constitucionalidad interpuesta contra el numeral 5 del artículo 290 del ET. En dicha oportunidad concluyó que la norma que establece la fórmula para determinar las pérdidas fiscales compensables en el impuesto sobre la renta era exequible en la medida en que no se aplicara a las pérdidas generadas entre los años gravables 2007 a 2012, periodo en el que no existía el CREE.

Estimó que las pérdidas fiscales originadas en los años 2007 a 2012 debían poder compensarse en su totalidad, pues una interpretación contraria vulneraría los principios constitucionales de irretroactividad de la ley tributaria y de seguridad jurídica, así como a la confianza legítima y a la buena fe.

Expresó que existe una situación jurídica consolidada frente a las pérdidas obtenidas por los contribuyentes en los años 2012 y anteriores, debido a que, al haber arrojado pérdidas en dichos periodos, se consolidó el derecho de compensarlas en su totalidad con la renta líquida de periodos siguientes.

TRÁMITE PROCESAL

Mediante auto del 27 de enero de 2021, se admitió la demanda de control de nulidad presentada por Adriana Melo White.

A través de la providencia del 25 de mayo de 2021, se decretó la medida cautelar de suspensión provisional de los efectos de los Oficios Nos. 1017 del 3 de julio de 2018 y 756 del 27 de marzo de 2019. Decisión que fue confirmada mediante auto del 2 de diciembre de 2021, por el que se resolvió el recurso de súplica.

Finalmente, por auto del 17 de marzo de 2022, el despacho sustanciador prescindió de la audiencia inicial de que trata el artículo 180 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, por cuanto se trata de un asunto de puro derecho. En consecuencia, ordenó correr traslado para alegar de conclusión a



las partes y al Ministerio Público para que emitiera concepto si así lo consideraba pertinente.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo manifestado en el escrito de la demanda y señaló que mediante los oficios demandados la DIAN interpretó de forma errónea el numeral 5º del artículo 290 del ET, adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016, pues la fórmula allí prevista para determinar las pérdidas fiscales compensables en el impuesto sobre la renta no se puede aplicar a las pérdidas generadas entre los años gravables 2007 a 2012, pues en esos años no existía el CREE. En consecuencia, las pérdidas fiscales originadas en los años 2007 a 2012 deben compensarse en su totalidad.

La **demandada** insistió en los argumentos expuestos en la contestación y precisó que los conceptos demandados se ajustan a las normas superiores y no fueron expedidos con infracción a las normas o extralimitación a la interpretación del numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario o principios de la Constitución Política. Además, los oficios demandados no desconocen la existencia de situaciones jurídicas consolidadas porque el legislador previó una fórmula para la transición que contemplara la totalidad de las pérdidas fiscales acumuladas a 31 de diciembre de 2016 que no hayan sido objeto de compensación, teniendo en cuenta que no genera el mismo efecto compensar en el impuesto de renta que compensar en el CREE, dado que las tarifas son diferentes y que la nueva tarifa de impuesto de renta no coincide con ninguna de las dos anteriores porque la declaración del CREE desapareció a partir del año gravable 2017.

El **Ministerio Público** no presentó concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

La Sala debe determinar si los Oficios Nos. 756 de 27 de marzo de 2019 y 1017 de 3 de julio de 2018, proferidos por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, desconocen lo establecido en el numeral 5º del artículo 290 del Estatuto Tributario y, por consiguiente, los principios de irretroactividad, seguridad jurídica, confianza legítima y buena fe, al determinar que la fórmula prevista es esa disposición debe ser aplicada para compensar todas las pérdidas fiscales generadas antes de 2017 en el impuesto sobre la renta y complementarios y en el impuesto sobre la renta para la equidad (CREE).

Compensación de pérdidas fiscales

Es de resaltar que con la Ley 1819 de 2016¹, el legislador unificó los impuestos sobre la renta y sobre la renta para la equidad -CREE, y de acuerdo con la exposición de motivos de esta disposición normativa, lo que se pretendió fue definir unas reglas

¹ Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.



claras de transición respecto de las pérdidas fiscales, los excesos de renta presuntiva y los saldos a favor que se originaron cuando coexistieron ambos impuestos.

El numeral 5 del artículo 290 del ET, adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016, estableció la fórmula para determinar las pérdidas fiscales generadas antes del año 2017 en el impuesto sobre la renta y complementarios y en el impuesto sobre la renta para la equidad CREE, para efecto de ser compensadas, así:

“ARTÍCULO 290. RÉGIMEN DE TRANSICIÓN. <Artículo adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Las siguientes son las reglas para el régimen de transición por la aplicación de lo previsto en la Parte II de esta ley:

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

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

Donde:

VPF2017 Corresponde al valor de las pérdidas fiscales susceptibles de ser compensadas a partir del año gravable 2017.

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

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

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

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

<Aparte subrayado **CONDICIONALMENTE** exequible> Las pérdidas fiscales determinadas en este numeral no se someten al término de compensación previsto en el artículo 147 del Estatuto Tributario, ni serán reajustadas fiscalmente”.

En la sentencia C-087 de 2019², la Corte Constitucional declaró la exequibilidad condicionada del numeral 5 del artículo 290 del ET, adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016, en el entendido de que las pérdidas fiscales originadas y no compensadas antes de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, sí pueden ser objeto de reajustes fiscales hasta el 31 de diciembre de 2016, pero no podrán serlo las pérdidas fiscales causadas a partir del año 2017 y las acumuladas hasta el 31 de diciembre de 2016.

² Sentencia del 27 de febrero de 2019, M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo. Demanda de inconstitucionalidad contra el numeral 5 (parcial) del artículo 290 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016.



Así mismo, el Alto Tribunal reiteró que los principios de seguridad jurídica y confianza legítima son desarrollo del principio de irretroactividad en materia tributaria. Con relación a la confianza legítima señaló que este se deriva del principio constitucional de buena fe, según el cual el Estado no puede de manera súbita cambiar las reglas del juego que regulaban sus relaciones con los particulares, sin que medie un periodo de transición que permita que el particular ajuste su actuar a las nuevas disposiciones.

Dentro de sus consideraciones, la Corte Constitucional hizo las siguientes aseveraciones que se relacionan con el presente asunto:

“Como consecuencia de la reunificación del impuesto a la renta y del impuesto CREE-y la fijación de la tarifa, la mencionada normativa introdujo un régimen de transición para la compensación de las pérdidas fiscales acumuladas hasta el 31 de diciembre de 2016. El propósito se orientó a que las pérdidas fiscales declaradas en el impuesto de Renta y en el CREE, se compensaran con las rentas líquidas del impuesto a la renta unificado. Así, el numeral 5 del artículo 290 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016, establece la fórmula aplicable a las pérdidas fiscales acumuladas al 31 de diciembre de 2016 reportadas para ambos impuestos. Con ella, se efectúa una ponderación de las pérdidas fiscales generadas en cada uno de los impuestos teniendo en cuenta su propia tarifa, las cuales se pueden compensar con las rentas líquidas ordinarias determinadas en los años gravables 2017 y siguientes. La fórmula define cuánto representa la tarifa del 9% del CREE y el 25% del impuesto a la renta, sobre la tarifa unificada del 34%, vigente para el año 2017 y siguientes.

En la exposición de motivos del proyecto de ley, el ministro de Hacienda y Crédito Público, sobre el régimen de transición de la compensación de las pérdidas fiscales, expuso:

“En consideración a la reunificación del impuesto sobre la renta y complementarios y el impuesto sobre la renta para la equidad-CREE-que se propone, es necesario definir unas reglas claras de transición respecto de las pérdidas fiscales (...) que se originaron en ambos impuestos, las cuales no pueden coincidir.

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

Con esta iniciativa legislativa, el Gobierno Nacional tuvo en cuenta que las sociedades contaban con pérdidas fiscales tanto en el impuesto a la renta como en el CREE, así como la necesidad de conservar el ahorro fiscal de los contribuyentes generados por la compensación de las pérdidas fiscales de ambos impuestos no compensadas al 31 de diciembre de 2016, garantizando que este ahorro no se perdería como consecuencia de la reunificación de los impuestos.”
(Los subrayados no son del texto)

De lo anterior se concluye que el régimen de transición establecido en el artículo 290 del Estatuto Tributario, en relación con las pérdidas fiscales, corresponde a aquellas sufridas por los contribuyentes durante la vigencia simultánea del impuesto sobre la renta y el impuesto sobre la renta para la equidad CREE.

Sobre la aplicación de lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 290 del ET, adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016, la Subdirección de Gestión Normativa y



Doctrina de la UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN resolvió las siguientes consultas:

«1. ¿Las rentas fiscales determinadas o liquidadas en el impuesto sobre la renta por los años gravables 2007 a 2012, bajo el régimen existente antes de la vigencia del CREE, deben tener en cuenta para la aplicación de la regla de pérdidas fiscales del régimen de transición establecida en el numeral 5° del artículo 290 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016?»

2. ¿Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios por los años gravables 2013 a 2016, pero que no fueron sujetos pasivos del CREE durante citado lapso, deben aplicar la regla del régimen de transición establecida en el numeral 5° del artículo 290 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016?»³.

Mediante el Oficio No. 1017 del 3 de julio de 2008, la DIAN precisó que el numeral 5° del artículo 290 del Estatuto Tributario expresamente señaló que aplica para todas las pérdidas fiscales generadas antes del año 2017.

Luego, fue solicitada la reconsideración del anterior concepto, que fue resuelta mediante Oficio No. 756 del 27 de marzo de 2019. En ese oficio la DIAN sostuvo que el numeral 5° del artículo 290 del Estatuto Tributario dispuso que su objeto es regular las pérdidas fiscales generadas antes del 2017 en el impuesto sobre la renta y complementarios y/o en el CREE que los contribuyentes pretendan compensar con posterioridad. Por lo tanto, concluyó que debe confirmarse el Oficio Nro. 1017 de 2018 con base en los criterios de interpretación gramatical, sistemático y contextual.

Se advierte que los oficios antes mencionados, que aquí se cuestionan, desconocen los principios de irretroactividad y seguridad jurídica, toda vez que el numeral 5 del artículo 290 del E.T. fue previsto exclusivamente para las pérdidas producidas durante la vigencia simultánea del impuesto sobre la renta y el CREE (2013 a 2016) y no para las pérdidas fiscales anteriores al año 2012.

Lo anterior, por cuanto la voluntad del legislador fue garantizar el arrastre, la imputación y la compensación de las pérdidas fiscales obtenidas por los contribuyentes durante la vigencia de ambos impuestos, es decir, aquellas pérdidas de las vigencias fiscales 2013 a 2016.

De manera que la interpretación realizada por la DIAN en los oficios demandados viola el principio de irretroactividad al pretender aplicar un régimen de transición para los años 2012 y anteriores, periodos en los que no coexistían los impuestos de renta y CREE en nuestro ordenamiento jurídico, siendo que el objeto del régimen de transición contemplado en la norma no es otro que regular el tratamiento fiscal que tendrían las pérdidas generadas en el impuesto de renta cuando existía el CREE luego de la unificación de ambos tributos.

Bajo las anteriores precisiones, no resulta viable considerar que las pérdidas fiscales que se generaron antes de la entrada en vigencia del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE - tengan que someterse a una limitación o a un régimen de transición con las de otro impuesto como el CREE que no existía en el momento de generarse.

³ Folio 28, documento PDF de la demanda, Índice 2 de SAMAI.



Radicado: 11001-03-27-000-2021-00008-00 (25444)

Demandante: Adriana Melo White

FALLO

Además, como lo señaló la Universidad Externado de Colombia en el concepto presentado en este proceso, *“si bien no podría afirmarse que existía un derecho absoluto para las pérdidas generadas hasta 2012, sí puede aseverarse que las mismas se encontraban consolidadas y, por tanto, no pueden limitarse o mezclarse con pérdidas generadas por impuestos con las que no convivieron”*.

En esas condiciones, a las pérdidas fiscales originadas en los años 2007 a 2012 no puede aplicarse el régimen de transición al que hace referencia el numeral 5 del artículo 290 del ET, adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016. Razón por la que esas pérdidas deben compensarse en su totalidad, ya que no están limitadas a la fórmula prevista en la norma en comento.

En consecuencia, procede la declaratoria de nulidad de los Oficios Nos. 756 de 27 de marzo de 2019 y 1017 de 3 de julio de 2018, proferidos por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN.

Finalmente, en atención a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, no procede la condena en costas, por cuanto en el presente asunto se debate una pretensión de nulidad general, la cual lleva inmersa un interés público.

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

FALLA

PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD de los Oficios Nos. 756 de 27 de marzo de 2019 y 1017 de 3 de julio de 2018, proferidos por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN.

SEGUNDO: NO CONDENAR en costas.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

(Firmado Electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

(Firmado Electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado Electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado Electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO