

Referencia: Expediente D-10473

Asunto: Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 21 y 22 (parciales) de la Ley 1607 de 2012 *“Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”*.

Demandante: Diego Quiñones Cruz.

Magistrada Ponente:  
GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO.

Bogotá, D. C., veinte (20) de mayo de dos mil quince (2015)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y trámite establecidos en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

## **SENTENCIA**

### **I. ANTECEDENTES**

En ejercicio de la acción pública consagrada en el artículo 241 de la Constitución Política, el ciudadano Diego Quiñones Cruz presentó ante esta Corporación demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 21 y 22 (parciales) de la Ley 1607 de 2012 *“Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”*.

Por auto del 9 de octubre de 2014, la demanda fue inadmitida por presentar falencias en cuanto a la claridad, especificidad y suficiencia de los argumentos constitucionales esgrimidos por el actor. La magistrada sustanciadora le concedió tres días al accionante para que presentara su escrito de corrección. Dentro del término de ejecutoria, el 17 de octubre, el ciudadano remitió el documento correctivo. El 30 de octubre siguiente el despacho procedió a admitir la demanda por considerar que la corrección se dio en debida forma y comunicó la iniciación del proceso al Congreso de la República, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y al Departamento Nacional de Planeación (DNP) para que, si lo consideraban oportuno, intervinieran directamente o por intermedio de apoderado escogido para el efecto en el término señalado. Del mismo modo se invitó a las facultades de Derecho de

las Universidades Nacional de Colombia, Andes, Externado, Javeriana, del Rosario y Sergio Arboleda; a la Academia Colombiana de Jurisprudencia y al Instituto Colombiano de Derecho Tributario para los mismos efectos.

A causa de las inconsistencias anotadas en el concepto de rigor rendido por el Jefe del Ministerio Público sobre la identidad y la calidad de ciudadano de quien corrigió la demanda<sup>1</sup>, el señor Diego Quiñones Cruz fue requerido por el despacho de la magistrada sustanciadora el día 10 de febrero de 2014 para que ratificara la corrección de la demanda. Tal actuación fue allegada a esta Corte el 13 de febrero siguiente<sup>2</sup>.

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

## II. LA NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe el texto, conforme a su publicación en el Diario Oficial No. 48655 de diciembre 26 de 2012, y se subrayan los apartes demandados:

### ***“LEY 1607 DE 2012***

*(diciembre 26)*

*Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones.*

***EL CONGRESO DE COLOMBIA***

***DECRETA:***

*(...)*

***ARTÍCULO 21. HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD.*** *El hecho generador del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) lo constituye la obtención de ingresos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos en el año o período gravable, de conformidad con lo establecido en el artículo 22 de la presente ley.*

*(...)*

***ARTÍCULO 22. BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD (CREE).*** *La base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) a que se refiere el artículo 20 de la presente ley, se establecerá restando de los ingresos brutos susceptibles de incrementar el patrimonio realizados en el año gravable, las devoluciones rebajas y descuentos y de lo así obtenido se*

---

<sup>1</sup> En efecto, los nombres y firmas de la demanda y el escrito correctivo eran iguales, pero los documentos de identidad no coincidían. Fls. 42 y 89.

<sup>2</sup> Fls. 375 a 381.

*restarán los que correspondan a los ingresos no constitutivos de renta establecidos en los artículos 36,36-1, 36-2, 36-3, 36-4, 37, 45, 46, 46-1, 47, 48, 49, 51, 53 del Estatuto Tributario. De los ingresos netos así obtenidos, se restarán el total de los costos susceptibles de disminuir el impuesto sobre la renta de que trata el Libro I del Estatuto Tributario y de conformidad con lo establecido en los artículos 107 y 108 del Estatuto Tributario, las deducciones de que tratan los artículos 109 a 118 y 120 a 124, y 124-1, 124-2, 126-1, 127 a 131, 131-1, 134 a 146, 148, 149, 151 a 155, 159, 171, 174, 176, 177, 177-1 y 177-2 del mismo Estatuto y bajo las mismas condiciones. A lo anterior se le permitirá restar las rentas exentas de que trata la Decisión 578 de la Comunidad Andina y las establecidas en los artículos 4o del Decreto 841 de 1998, 135 de la Ley 100 de 1993, 16 de la Ley 546 de 1999 modificado por el artículo 81 de la Ley 964 de 2005, 56 de la Ley 546 de 1999.*

*Para efectos de la determinación de la base mencionada en este artículo se excluirán las ganancias ocasionales de que tratan los artículos 300 a 305 del Estatuto Tributario. Para todos los efectos, la base gravable del CREE no podrá ser inferior al 3% del patrimonio líquido del contribuyente en el último día del año gravable inmediatamente anterior de conformidad con lo previsto en los artículos 189 y 193 del Estatuto Tributario.  
(...)”*

### III. LA DEMANDA

El demandante considera que los apartes acusados violan los artículos 150, 338, 95 y 363 de la Carta Política. El ciudadano estructura dos cargos de la siguiente forma.

El primer cargo consiste en la violación del principio de legalidad tributaria, ya que los fragmentos demandados no respetan los principios de certeza y tipicidad de la base gravable y el hecho gravado del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) regulado por las disposiciones parcialmente acusadas. La vulneración de los artículos 150 y 338 CP se presenta porque las normas demandadas son mutuamente excluyentes, incompletas e incomprensibles. Esto trae como consecuencia la falta de legalidad porque los elementos de la obligación tributaria no se determinan con claridad. En efecto, el CREE está diseñado con base en términos vagos, técnicamente ambiguos y en proposiciones jurídicas incompatibles, lo que lleva a los contribuyentes a la imposibilidad de cumplir con la obligación tributaria.

El actor relata el origen del CREE para concluir que es un régimen peculiar y especial del impuesto sobre la renta, pero que no hace parte de las definiciones generales del Estatuto Tributario (en adelante ET) para el impuesto de renta tradicional. Afirma que, si se trata de un tributo nuevo, el

Legislador debía integrar todos los elementos de un impuesto pero no lo hizo, pues la normatividad parcialmente acusada no determinó el hecho y la base gravables.

En efecto, el demandante considera que las normas acusadas no son suficientes para configurar el hecho gravado porque, aunque el artículo 21 indica que éste es la “*obtención de ingresos*” que sean “*susceptibles de incrementar el patrimonio*” y el 22 enumera la partidas que se pueden restar de tales ingresos, esos enunciados no corresponden realmente con la ganancia de los sujetos obligados, que es la que puede incrementar el patrimonio y que es el objeto del tributo o materia imponible de la renta según el artículo 20 de la misma ley. De esta manera, es imposible saber cuál es el hecho gravado. Agrega que el texto legal parcialmente acusado omite definir hecho gravado y base gravable porque sus escasos contenidos son incompatibles con el concepto de renta gravada o renta ganada, además el término ingreso es equívoco, por eso viola el artículo 338 de la Constitución.

El actor explica que el hecho generador es la situación fáctica que se toma para configurar el impuesto y que revela la capacidad económica que se pretende gravar, en nuestro sistema constitucional los diseños tributarios exigen además equidad y justicia. Para el demandante, los fragmentos acusados son inexecutable porque no siguieron la noción común del concepto de renta como “*el enriquecimiento neto obtenido o el incremento patrimonial, o la acumulación de riqueza en el año, después de todos los costos, gastos y pérdidas*”<sup>3</sup> y la definió sólo con base en las ganancias, sin considerar las pérdidas.

El ciudadano expone diversas teorías de origen doctrinal sobre la definición de renta para concluir que la libertad del Legislador le permite escoger cualquier criterio para establecer lo que es la renta, pero debe hacerlo de manera clara y con respeto a la capacidad contributiva. Por eso encuentra que la definición del artículo 21 acusado no consideró el incremento efectivo patrimonial y es un imposible lógico, porque el hecho generador sería el ingreso susceptible de incrementar el patrimonio y no el que realmente lo aumente.

Por su parte, el artículo 22 demandado describe una base gravable incompleta e incoherente con el hecho gravado y por eso no permite cuantificarlo. Podría pensarse que la base gravable está conformada por la riqueza o las utilidades, si se toma en cuenta la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012, y no se asume la visión inequitativa de la capacidad contributiva y el querer del Legislador. Para sustentar su argumento, el actor menciona casos de Derecho Comparado (Francia, Italia, Suiza, Chile, México) para mostrar que las pérdidas se toman en cuenta para calcular la renta y de allí deduce que existe

---

<sup>3</sup> Fl 7

“un paradigma universal”<sup>4</sup> sobre la necesidad de que la base gravable contemple las pérdidas y no grave el mero ingreso, de lo contrario no se aceptaría la compensación de pérdidas ni variados factores de egreso en materia tributaria.

Luego el demandante explica que el artículo 22 no permite cuantificar el ingreso que enriqueció al contribuyente ya que no definió el concepto de renta gravada y no remitió -en todo lo no previsto- al ET en lo referente al impuesto sobre la renta. Por eso reitera que el ingreso es necesario para cuantificar la renta pero no se identifica plenamente con ella.

Las omisiones mencionadas constituyen una violación del artículo 338 CP, que se refiere a la reserva de ley reforzada y estricta para la determinación de los elementos esenciales del tributo. En efecto, la falta de certeza del tributo viola la Constitución, ya que la ley no dice nada sobre las partidas que se tratan de formas distintas: una para el impuesto de renta básico, otra para la contabilidad mercantil e incluso podría hablarse de otras pautas del derecho de las obligaciones y contratos. Además, hay una violación de la reserva de ley porque las normas acusadas son incompletas, ya que no mencionan al menos 10 elementos posibles que debieron incluirse o que generan dudas tales como:

*a) Ya que el artículo 22 de la ley no se remite a los artículos 24 y 25 del ET, ¿cuáles ingresos se consideran de Fuente Nacional y cuáles no?. En todo impuesto de renta deben adoptarse reglas sobre la territorialidad de actividades como las de crédito prestadas desde el exterior, asistencia técnica prestada desde el exterior, los dividendos de sociedades extranjeras, los ingresos por enajenación de mercancías extranjeras realizados por no residentes, por citar sólo algunos ejemplos.*

*b) ¿La noción de ingresos realizados se toma según la contabilidad de causación mercantil o por reglas específicas fiscales, como es el caso de las ventas de inmuebles, en cuyo caso se toma la fecha de la escritura pública?*

*c) ¿El CREE grava el componente inflacionario de los ingresos, excluido por los artículos 38, 39, 40 y 41 por no mencionarlos? ¿Grava los subsidios agrícolas (art 52) por la misma razón?*

*d) ¿Existe o no una noción extendida de dividendos como la que se establece en el artículo 30 del Estatuto Tributario que no fue incorporado?*

*e) ¿Cuál es el trato de otros ingresos contables pero no tienen (sic) relevancia fiscal como los ingresos por el método de participación de sociedades vinculadas?*

*f) ¿Qué pasa con los ingresos que no fueron deducidos del CREE en años anteriores al primer periodo -porque no existía- cuando se*

---

<sup>4</sup> Fl.12

*perciben después de su vigencia? Para el antiguo impuesto de renta, por existir disposición en el artículo 195 a 199 del E.T - no compilados- se trata como una recuperación de deducciones atribuible al ejercicio bien se trate de depreciación, recuperación de cartera y otros. En general, las normas demandadas en las que se establece el CREE generan una enorme confusión acerca del tratamiento que se le debe dar a los "ingresos" por recuperación de deducciones porque dichos "ingresos" sólo tienen sentido dentro de la base del mismo impuesto con relación al cual se permitió la deducción en cuestión, y por ello la técnica tributaria indicaría que no deben hacer parte de la base gravable de otro tributo, pero a pesar de esto no hay en las normas demandadas ni confirmación de la tesis anteriormente planteada, ni mandato en contrario (donde se dijera que los ingresos de este tipo sí están incluidos en la base gravable).*

*g) Las rentas líquidas no existen para el CREE, como concepto, y además, se ignoran todas las definiciones de renta bruta, y sobre todo, las referidas a rentas brutas especiales, actividades de seguros y capitalización, rentas vitalicias y fiducia mercantil, titularización, transporte terrestre, Ingresos de las cooperativas de trabajo asociado, compraventa de medios de pago en la telefonía móvil. Nada se dijo en relación con incorporar los artículos 89 a 103.*

*h) Se omite el artículo 147 sobre compensación de pérdidas fiscales de las sociedades como si se tratara de un beneficio prescindible y no de una minoración de la estructura misma del tributo.*

*i) Respecto a la base mínima del CREE (que acude a una fórmula que parece replicar la de la renta presuntiva en el Impuesto Sobre la Renta), ¿qué ocurre con el exceso del CREE presunto sobre el CREE a pagar real (no presunto)? Precisamente, si el Legislador quería referirse a un impuesto de la especie "renta", y para ello trasladó una figura propia del I.S.R [Impuesto Sobre la Renta], no se entiende cómo es que no se trasladó igualmente la fórmula que permite compensar el impuesto de períodos posteriores con el exceso generado en un período anterior por la aplicación de la base presunta, particularmente cuando la razón de ser de dicha "compensación" es la de establecer una minoración estructural del Impuesto que corrige la inequidad derivada del cobro de un tributo que no se fijó en la capacidad contributiva real, sino en una ficticia, superior.*

*j) Se omiten reglas especiales de temporalidad de la ley, al inicio del tributo que son indispensables para las empresas en marcha, como ocurre con la deducción por cartera de difícil cobro sobre ingresos facturados con antelación al CREE; la deducción por depreciación de propiedad, planta y equipo que ya llevaba una vida útil cuando se promulgo el nuevo tributo.”<sup>5</sup>*

---

<sup>5</sup> Fls. 22 y 23.

Para el demandante, no es posible afirmar que este vacío puede llenarse con las normas contables porque se violaría el principio de legalidad en la tributación, tampoco se trata de un tipo abierto porque el reproche se refiere a los elementos esenciales del tributo. La normatividad hace una delegación implícita a los reglamentos, de hecho eso puede ilustrarse con varios decretos que, a su juicio, pretendieron completar los vacíos legislativos.

Por otra parte, podría considerarse que las posibles lagunas pueden llenarse con el impuesto básico de renta existente, si es así, la inconstitucionalidad estaría dada porque las normas no atienden a la equidad y a la capacidad contributiva del sujeto ya que gravan dos veces la renta ordinaria y la renta calculada del patrimonio, como explica en el segundo cargo.

En resumen, el ciudadano alega que el Legislador omitió definir la base del CREE mediante un concepto abstracto o con reglas detalladas. Por eso se violaron los artículos 338 y 150 superiores. En ese orden de ideas se ha presentado una omisión legislativa relativa porque el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 tiene algunos elementos para definir la base gravable, pero no todos los necesarios. Esta indeterminación -generada porque no se refiere a muchas partidas del balance fiscal, del balance contable y otras que no se identifican en la ley como gravadas o no gravadas a pesar de ser relevantes- genera lagunas insuperables que no pueden absolverse por otra autoridad distinta al Legislador debido a la reserva legal en materia tributaria, por eso no queda otro camino que declarar la inexecutable de los artículos parcialmente acusados por violar el principio de tipicidad.

El segundo cargo se fundamenta en la violación del principio de equidad tributaria ya que el gravamen objeto de reproche no atiende a la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Los apartes acusados contravienen lo dispuesto en los artículos 95, numeral 9, y 363 de la Constitución, porque permiten el establecimiento de impuestos nacionales concurrentes sobre el mismo sujeto y hecho generador sin tener en cuenta que la capacidad contributiva gravada es la misma.

Para el actor, los apartes acusados violan la equidad con respecto a la capacidad contributiva. Aunque el CREE fuera una sobretasa al impuesto de renta sigue siendo inequitativo. Por ejemplo, los apartes acusados gravan las porciones donadas porque no las incluyen en las deducciones, gravan a quienes están en concordato o liquidación por la restricción de rentas exentas y por la exclusión de la renta presuntiva, tampoco hay tratamiento específico en actividades económicas de alto contenido científico. Estos elementos muestran que el impuesto es desproporcionado en relación con la capacidad de pago. El actor afirma lo siguiente:

*“i. Las pérdidas se enjugan contablemente para encontrar la renta, pero no computan para el CREE de manera que éste contiene*

*elementos confiscatorios, en tanto toma una porción del patrimonio de una empresa en pérdidas (que por ello mismo no tendría capacidad contributiva) y la grava a partir de la base presunta, con el agravante de que, para colmo de males y a diferencia de lo que ocurre en el Impuesto Sobre la Renta, no se le permitirá al contribuyente así afectado compensar el daño a su capacidad contributiva real cruzando el exceso de CREE (exceso de impuesto presunto sobre la base real), con el impuesto a pagar en períodos posteriores;*

ii. *Al parecer, todos los ingresos cuentan para el cálculo de la base gravable, incluso los extraterritoriales, ya que no hay definición de los ingresos de fuente extranjera, con lo cual el tributo convive con la doble tributación inequitativa ya que muchos ingresos ya tendrán un gravamen en su origen;*

iii. *Siendo las deducciones y costos muy limitados, no se considera la diferenciación preexistente en las actividades empresariales que se gravan bajo las rentas especiales ni las rentas exentas, inclusive cuando ellas indagan capacidad contributiva o se refieren a reparaciones tributarias de la desigualdad preexistente.*

iv. *Se anula el efecto de leyes especiales que incluyen exenciones de la renta gravable como medios para proteger fines constitucionalmente legítimos tales como el estimular la cultura, el derecho a la información, la seguridad social en pensiones, o proteger la integralidad de otros recaudos, puesto que dichas leyes fueron despreciadas, porque en ello consiste la eliminación selectiva de deducciones y rentas exentas: en no tomar como válidas para el CREE ninguna de las disposiciones tributarias preexistentes en las normas en cuestión, sin importar si se trata de minoraciones o de incentivos. Tal es el caso de la industria cinematográfica (397 de 1997); el Fondo Nacional de Regalías; los fondos de pensiones; el Fondo Nacional de Calamidades a entidades públicas nacionales prestadores de servicios de vivienda turística (ley 1101 de 2006), los cultivos de tardío rendimiento (ley 939 de 2004); y la edición y producción cultural y periodística (ley 1379 de 2010 y 98 de 1993)*

v. *Otras leyes que confieren subsidios, como los agrícolas y otros que ahora no se incluyen en la lista de los ingresos no constitutivos de renta, consagrados en el artículo 52-2 y 57-1 del E.T como no gravables, cuando los subsidios, que por su naturaleza son gastos públicos directos para los más necesitados, no se gravan para no restarles efectividad y neutralizar su efecto progresivo y redistributivo.*

vi. *Los recursos que recibe un contribuyente para el desarrollo de proyectos científicos y tecnológicos o de innovación, no son gravados según el 52-2 del ET en el impuesto de renta básico pero ahora parecerían gravados por la misma razón, si se considera que el CREE es un simple impuesto de renta de base ampliada”<sup>6</sup>*

---

<sup>6</sup> Fls. 34-35

Para el demandante, el impuesto lleva a situaciones tan absurdas como el cobro de un mayor tributo a las empresas que empleen a personal más calificado. En suma, el actor considera que se presenta una violación de la equidad con respecto a la base gravable mínima, porque ésta es indeterminable ya que no fue previamente definida por la ley y no consulta la capacidad contributiva de los sujetos.

Por otra parte, se presenta un fenómeno de doble tributación: en efecto el CREE es el mismo impuesto de renta, diferenciado por su destinación específica en el gasto y no por la riqueza que se pretende gravar. La similitud de los tributos ha sido aceptada por la propia DIAN (el demandante cita varios conceptos y oficios proferidos por la entidad) y por eso se puede afirmar que existe una omisión legislativa porque el Congreso no incluyó varias exenciones que sí contempla el impuesto a la renta.

Con base en los argumentos anteriores, el demandante plantea los siguientes problemas jurídicos que debe abordar la Corte

*“Desde el ángulo del principio de legalidad:*

- 1. ¿Vulnera la reserva de ley tributaria en sus vertientes certeza y tipicidad prescritas por la Constitución Política en el artículo 338, la norma que establece el impuesto denominado Contribución de Renta para la Equidad CREE por definir como "el hecho generador del impuesto sobre la renta para la equidad" el ingreso susceptible de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos cuando los dos conceptos pugnan entre sí o se puede superar esta incertidumbre?*
- 2. La omisión relativa de muchos elementos moduladores de la capacidad contributiva (que habría sido necesario restar para hallar el enriquecimiento al que alude la base gravable), como se detalla en esta corrección, ¿es de suficiente entidad como para entender que se viola la reserva en su vertiente certeza?*

*Desde el ángulo de la equidad en su versión justicia y capacidad contributiva:*

- 3. ¿Vulnera el artículo 22 el principio de equidad y justicia contemplado en los artículos 95.9 y 363 de la Constitución por ignorar la capacidad contributiva la norma que describe la base que no admite las pérdidas sufridas por el sujeto del CREE?*
- 4. Si se integra con el impuesto de renta ya existente, para superar las omisiones de tipicidad y certeza, como una especie de sobretasa al impuesto de renta, con sus mismas regulaciones, ¿existe doble tributación proscrita por el principio de equidad (impuesto sobre impuesto)?*
- 5. Si se entiende que es un impuesto de renta sui géneris, que no admite las medidas correctoras de la capacidad contributiva, ¿se configuraría un tributo desproporcionado y confiscatorio por no*

*permitir considerar bajas de productividad y además gravar simplemente por tener un patrimonio, en adición al impuesto sobre el patrimonio?”<sup>7</sup>*

## IV. INTERVENCIONES

### INTERVENCIONES INSTITUCIONALES<sup>8</sup>

#### 1. Asociación Nacional de Empresas de Servicios Públicos y Comunicaciones ANDESCO

El representante de ANDESCO intervino para **coadyuvar las pretensiones de la demanda**. Considera que las normas acusadas demuestran una omisión legislativa relativa pues no definen el hecho generador y al gravar los ingresos desconocen costos, gastos y pérdidas de los sujetos obligados. En efecto, las disposiciones no incluyen unas partidas como deducciones, lo que genera incertidumbre en la obligación de los contribuyentes porque hay rubros dentro del impuesto de renta que sí son deducibles pero el CREE no las incluye. Por eso la norma debe decir cuáles son los conceptos no deducibles en el CREE para poder calcularlo, ya que con el impuesto de renta, usado supletivamente, no hay certeza.

Por otra parte, el interviniente anota que de las normas no se sabe si el patrimonio líquido es el contable o el fiscal, no contemplan casos en los que el patrimonio no produce renta, por ejemplo empresas en liquidación, concordato, periodo improductivo y compensación de exceso presunto sobre el ordinario en periodos futuros.

Subsidiariamente, el interviniente solicita dilucidar si a este impuesto le es aplicable el régimen de ingresos, costos, deducciones y presunciones del impuesto sobre la renta.

#### 2. Departamento Nacional de Planeación

El apoderado especial del DNP **defiende la constitucionalidad de los fragmentos acusados**. La intervención comienza con la descripción de los elementos del sistema tributario, sus principios y la noción de sistema. Posteriormente, el texto se ocupa de los fundamentos del CREE: el representante recuerda que el objetivo del impuesto fue disminuir las contribuciones sobre nómina para reducir el desempleo, por eso se desmontaron los aportes parafiscales para nóminas en relación con empleados que ganaran menos de 10 salarios mínimos legales mensuales vigentes

---

<sup>7</sup> Fl. 87

<sup>8</sup> Además de las intervenciones reseñadas, fue recibida la de la Universidad Externado de Colombia el día 28 de noviembre de 2014, una vez vencido el término de fijación en lista. Por lo tanto no será considerada.

(SMLMV) y se generó el CREE con destinación específica al ICBF, al SENA y al sistema de salud.

Con base en estos antecedentes, el representante concluye que la denunciada omisión legislativa no es cierta, porque el impuesto sobre la renta y el CREE son tributos distintos y por eso pueden regirse por normas diferentes.

Tal distinción no genera un problema de igualdad, como lo demuestra la aplicación de un test débil, pertinente en consideraciones de carácter económico. Además, las diferencias están permitidas en materia tributaria dentro del rango constitucional siempre y cuando no sean expropiatorias, tengan un carácter promocional con acción afirmativa, no generen tratamientos disímiles entre lo público y lo privado. En conclusión, no hay desigualdad pues a todos los contribuyentes del CREE se les aplican las mismas normas de depuración de la base gravable.

### **3. Ministerio de Hacienda y Crédito Público**

El apoderado del Ministerio **solicita que se declare la exequibilidad de las normas parcialmente acusadas.**

En primera instancia, el interviniente se refiere al origen y estructuración del CREE y resalta dos tesis: (i) el CREE y el impuesto a la renta son dos tributos distintos, con reglas propias y, (ii) no existe ningún mandato constitucional que señale los factores que determinan una base gravable en particular, o que los beneficios tributarios consagrados para un impuesto deban aplicarse a los demás tributos de manera genérica, en particular en impuestos al ingreso.

Aunque el CREE y el impuesto sobre la renta tienen como hecho generador la percepción de ingresos, su aplicación simultánea no es doble tributación ni desconocimiento de la capacidad contributiva de los sujetos obligados, el CREE es un gravamen autónomo que compensa la disminución de la presión tributaria generada por la reducción de la tarifa del impuesto de renta y por el desmonte de las contribuciones de nómina, que son efectos de la Ley 1607. Por eso es posible decir que la carga tributaria de las personas jurídicas y asimiladas no aumentó y el CREE no es una tributación adicional desproporcionada.

En segundo lugar, el interviniente se refiere a los fundamentos de la adopción del CREE, consistentes en disminuir las contribuciones sobre nómina para reducir el desempleo, que tuvieron como consecuencia el desmonte de las contribuciones parafiscales en la nóminas con respecto a empleados que ganaran menos de 10 SMLMV, pero para mantener la financiación de varios sectores, se generó el CREE con destinación específica al ICBF, al SENA y al sector salud.

Con base en estos antecedentes, el Ministerio analiza los dos cargos de la demanda. Con respecto al primer cargo -la supuesta violación del principio de legalidad en sus dos vertientes, de certeza y tipicidad, en lo concerniente a la base gravable y al hecho gravado porque las dos normas que los consagran son mutuamente excluyentes, incompletas e incomprensibles- el representante de Hacienda afirma que no hay lugar a dificultades interpretativas insalvables que justifiquen la pretensión. En efecto, **el demandante no demuestra esta hipótesis pues su cargo no es claro, cierto, específico, pertinente ni suficiente**. El interviniente afirma que *“la base gravable del CREE tiene como monto de referencia los ingresos brutos, pero estos son apenas el punto de partida, pues según los lineamientos del artículo 22 de la Ley 1607 de 2013 a los ingresos brutos les son deducibles varios rubros, entre ellos los correspondientes a las expensas necesarias”*<sup>9</sup> (subrayado original). En otras palabras, el sistema de cálculo de la base gravable pretende depurar los ingresos para encontrar el monto que efectivamente corresponde a un incremento patrimonial. El hecho de que el monto resultante de este sistema de depuración de la base gravable no corresponda exactamente con las definiciones académicas –no legales ni jurisprudenciales- de ingresos, no genera un vicio de inconstitucionalidad, como tampoco lo es tener un sistema de depuración diferente al del impuesto sobre la renta. Nada de esto atenta contra la certeza del tributo y es parte de la libertad de configuración del Legislador.

El interviniente anota que la exposición de motivos muestra que la intención del Legislador era diseñar un impuesto diferente con el mismo hecho generador y una base gravable parecida pero no igual al impuesto a la renta. Finalmente, el Ministerio cita jurisprudencia constitucional sobre los principios de certeza y de legalidad tributarias para resaltar que sí se puede hacer una interpretación de la normatividad, no hay vicio de inconstitucionalidad, es decir, es admisible una regulación no determinada pero determinable. De hecho, es posible que la administración haga remisiones para aclarar este tipo de diseños normativos sin violar el principio de legalidad del tributo.

En cuanto al segundo cargo -la regulación del CREE supuestamente desconoce los principios de equidad y justicia tributaria debido a que la base gravable no permite la deducción de los gastos y pérdidas que una empresa debe asumir- el interviniente resalta que el actor pretende que al CREE le sean aplicables todos los factores de depuración que proceden para el impuesto de renta, pero pasa por alto que se trata de un tributo diferente.

Además, las normas parcialmente acusadas no violan los principios de equidad, justicia y progresividad tributaria por las siguientes razones: (i) la base gravable del CREE sí permite depuración, (ii) es potestad del Legislador establecer las bases gravables y los factores para su determinación, (iii) el no

---

<sup>9</sup> Fl. 143

reconocimiento de pérdidas fiscales no configura desconocimiento de postulados constitucionales, (iv) no vulneran los principios de equidad y progresividad, (v) no existe una omisión legislativa relativa y (vi) no hay doble tributación.

Con respecto a este último elemento, el representante del Ministerio agrega lo siguiente:

(a) la equidad tributaria no se analiza sólo con la base gravable y además no está constitucionalmente prohibido gravar los ingresos brutos, aunque ese no es el caso del CREE, así funciona el impuesto de industria y comercio. De cualquier modo, para este impuesto el Legislador sí previó una metodología de depuración.

(b) El CREE no es un impuesto de bases brutas, además por su libertad de configuración, el Legislador no estaba obligado a establecer para el CREE los mismos factores de depuración aplicables al impuesto sobre la renta, incluso, dentro de ese mismo impuesto hay supuestos en los que no proceden ciertos factores de depuración.

(c) Así funciona el impuesto de industria y comercio, no es obligación del Legislador concederle a todos los tributos los mismos beneficios, la deducción por pérdidas fiscales es un beneficio normativo, no es una condición necesaria para la constitucionalidad del tributo.

(d) En el CREE tributan en mayor medida quienes tienen mayores ingresos y quienes están en la misma condición pagan sumas similares. El posible desconocimiento de la capacidad contributiva de los obligados tributarios no puede aducirse con base en conceptos abstractos y sin presentar datos cuantitativos, además, la carga impositiva no aumentó.

(e) Los dos tributos son distintos.

(f) La Corte Constitucional ya ha definido la doble tributación como un conflicto entre jurisdicciones por el cobro del mismo tributo, en este caso se trata de tributos diferentes.

#### **4. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales**

La apoderada de la DIAN **solicita que la Corte declare la constitucionalidad de los apartes acusados.** En primer lugar recuerda los antecedentes del tributo y resalta que este es un impuesto en el que el hecho generador es la percepción de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio, verificable en función de la base gravable establecida en la norma. Este diseño se adscribe a la definición de un impuesto sobre la renta por la teoría de las plusvalías o del incremento patrimonial. En segunda instancia, señala que el demandante confunde el hecho generador con la base gravable, pues la segunda se genera cuando al primero se le aplican las deducciones, costos y descuentos, ese valor neto es sobre el cual se aplica la tarifa. En tercer lugar insiste en que el CREE no puede pretender ser

asimilado al impuesto de renta, pues es un nuevo tributo que encuentra todos sus elementos definidos en la ley y no se ha demostrado omisión alguna, ya que su diseño corresponde a la libertad de configuración del Legislador.

## 5. Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El Instituto **considera que el artículo 21 parcialmente acusado es exequible, pero el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 es inconstitucional**, pues omitió incluir como deducción la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores.

La entidad llama la atención sobre la falta de técnica legislativa que hace que el hecho gravado termine condicionado por la determinación de la base gravable cuando la relación es a la inversa, sin embargo, como se puede hacer una “*interpretación acondicionadora*”<sup>10</sup> no hay inconstitucionalidad en las normas parcialmente acusadas.

Sobre la violación del principio de legalidad y la supuesta falta de certeza de los apartes demandados, el Instituto afirma lo siguiente:

- a.- La norma acusada sí permite restar los costos y los gastos pertinentes.
- b.- El artículo 22 permite restar lo que el actor considera “costos de producción y gastos de funcionamiento” y por eso no hay inconstitucionalidad.
- c.- El Legislador no puede ignorar las pérdidas de los sujetos obligados, sobre este punto se dan argumentos específicos más adelante.
- d.- En cuanto a la lista de deducciones, no se trata de gastos necesarios para la producción de la renta sometida al impuesto, son incentivos para favorecer a determinadas empresas o actividades.
- e.- **La afirmación de la demanda de que las normas acusadas no permiten restar ciertos gastos, es demasiado genérica como para ser considerada un cargo de inconstitucionalidad.** De hecho, se puede ver que existen muchas posibilidades para restar devoluciones y descuentos.
- f.- Sobre la omisión de incluir las normas sobre rentas brutas especiales, las de renta vitalicia y las de renta de las compañías de seguros, el concepto considera que pueden aplicarse por analogía por ser procedimientos jurídico contables y por no ser normas sustantivas sino procedimentales.
- g.- En los demás casos considera que las normas pueden ser interpretadas razonablemente para respetar los derechos de los particulares.

---

<sup>10</sup> Fl. 187

En cuanto a los cargos por violación del principio de equidad, la intervención considera que la combinación de la renta y del CREE no puede ser tachada de inconstitucional porque fue disminuida la tarifa del impuesto de renta ordinario, por eso las tarifas resultantes no serían confiscatorias.

No obstante, en su criterio, llama la atención que no se haya incluido entre las deducciones aceptables la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores. Es una omisión legislativa que debe ser estudiada desde el principio de equidad tributaria, la igualdad y el estímulo al desarrollo empresarial (art. 333 CP)

En cuanto al principio de equidad tributaria, el Instituto anota que, como ocurre con otras deducciones (arts. 127-143 y 145 y 146 ET), la posibilidad de compensar las pérdidas operacionales con utilidades de los años posteriores a que se refiere el art 147 ET debería estar permitida en el CREE.

Sobre el principio a la igualdad, el ente interviniente considera que la compensación de las pérdidas de operación con las utilidades futuras es una exigencia del citado principio porque no se trata sólo de no gravar al que pierde sino de permitirle recuperarse.

Con respecto al artículo 333 constitucional el texto resalta que tributar no puede comprometer la subsistencia de las empresas privadas; de hecho, el mismo congreso ha notado el problema y por eso tramita una reforma al CREE que sí incluye la compensación de pérdidas fiscales.

## INTERVENCIONES CIUDADANAS

### 1. Ricardo Pérez Arango

El ciudadano interviene para **coadyuvar las pretensiones de la demanda y solicitar, en subsidio, que se acepte que el CREE es el mismo tributo que la renta.** Afirma que si es un tributo nuevo está incompleto, pero si es el mismo grava dos veces el mismo hecho.

El interviniente señala la indeterminación de la obligación tributaria a que llevan los dos artículos parcialmente acusados, pues no se sabe cuál es el patrimonio en el hecho generador. En efecto, la normatividad se refiere a los ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio, pero no aclara si se trata del patrimonio contable o del fiscal, tal confusión también la ha tenido la DIAN. En sus palabras, la indeterminación de la base gravable genera las siguientes preguntas:

“[...]”

- *Que se entiende como ingreso y en qué momento se causa*
- *Cómo se debe tratar al (sic) diferencia en cambio*
- *Qué tratamiento fiscal reciben las provisiones*

- *Cómo se debe tratar la recuperación de deducciones*
- *Cómo se deben calcular los montos objeto de depreciación de bienes cuya depreciación venía siendo tratada como un gasto deducible en la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta.*
- *Cómo se deben manejar las inversiones cuya amortización venía siendo tratada como un gasto deducible en la determinación del impuesto sobre la renta.*
- *Aplicabilidad de los límites de deducción de los gastos en el exterior*
- *Requisitos para la procedencia de los costos y deducciones.*<sup>11</sup>

Esta vaguedad normativa ha sido suplida por la DIAN, que ha llenado los vacíos de los elementos del tributo con analogías, en contra del principio de legalidad tributaria.

Para el ciudadano, los apartes acusados sólo pueden ser constitucionales si el CREE se entiende como una porción del impuesto sobre la renta. Esta interpretación es plausible si se toman en consideración los antecedentes legislativos, las similitudes de los elementos del tributo y los conceptos de la DIAN. En efecto, el CREE no es tributo nuevo aunque así lo quiera hacer aparecer la DIAN.

## **2. Pablo Emilio Mendoza Velilla**

El ciudadano considera que **las normas acusadas son inconstitucionales** porque generan tratamientos tributarios diferenciados injustificados para sociedades declaradas como zonas francas y para pequeñas empresas. En efecto, el parágrafo 3 del artículo 20 de la Ley 1607 de 2012 establece que sólo las zonas francas que sean declaradas como tales a partir del 1 de enero de 2013 serán responsables del CREE. Tal distinción temporal, a su juicio, viola la equidad horizontal, pues a pesar de la identidad de los sujetos pasivos hay una diferencia tributaria. El interviniente construye una suerte de juicio de igualdad para mostrarlo y describe (i) las circunstancias de hecho similares, (ii) la capacidad económica similar (pues el Decreto 4051 de 2007 da especificaciones claras en ese sentido) y (iii) la no justificación de trato diferenciado; adicionalmente insiste en que esta medida no resiste el análisis desde un test de razonabilidad.

El ciudadano aclara que no pretende que se declare la inexecutable del parágrafo 3 del artículo 20 de la Ley 1607 de 2012 pero sí quiere mostrar que el CREE viola la equidad y la progresividad para diferentes sectores y desde varios puntos de vista. Insiste en que el CREE desconoce el principio de equidad vertical porque no distingue según la capacidad contributiva de las empresas, ni su régimen especial, afecta el régimen de formalización y generación de empleo, desconoce los contratos de estabilidad jurídica y

---

<sup>11</sup> Fl. 118.

castiga a las pequeñas empresas, pues cambió la forma en que deben hacer el pago de aportes parafiscales, sobre los que tenían tarifas especiales. A cambio de los beneficios, la ley las consideró sujetos pasivos del CREE, impuesto por el que tienen que pagar tarifa plena, sin las ventajas que tenían en el régimen anterior de parafiscalidad.

### **3. Catalina Amarís Fernández**

La intervención **coadyuva la demanda** por las siguientes razones. Las normas parcialmente acusadas incurren en una omisión legislativa relativa insalvable en relación con la estipulación del hecho generador y la base gravable del CREE, ya que no se puede aplicar analogía con el impuesto sobre la renta. La ciudadana reitera la importancia de la noción de renta a nivel doctrinal y de derecho comparado del mismo modo en que lo hace la demanda. Por otra parte, los fragmentos acusados violan el principio de equidad tributaria porque (i) no permiten compensar pérdidas anteriores en el ejercicio actual. De hecho la intervención señala que es un tema que es objeto de regulación en un proyecto de ley en curso que reforma al CREE; (ii) no permite compensar el CREE pagado en exceso sobre la renta líquida en virtud de la aplicación de la base mínima del CREE en periodos posteriores, con lo cual se presenta una tributación excesiva; y (iii) excluyó del método alternativo de la determinación de la base gravable del CREE a entidades que por su patrimonio o especial situación no pueden generar los ingresos o generan menos de los presuntos. Además incluyó a varias entidades que deberían estar excluidas del CREE por razones de política fiscal.

### **4. Nathaly Alejandra Higuera Rodríguez**

La ciudadana **coadyuva los cargos de la demanda** y reitera varios de sus argumentos: (i) el CREE grava el mismo hecho económico que la renta, pero no incluye algunos tratamientos especiales que sí incluye el impuesto sobre la renta; (ii) la normatividad parcialmente acusada no permite la recuperación de provisiones contables; y (iii) los problemas interpretativos de la regulación son invencibles.

### **5. Nathalie Medina Murillo**

La interviniente **coadyuva los cargos de la demanda** e insiste en varios de ellos: (i) el hecho generador y base gravable del CREE no fueron determinados por la normatividad acusada; (ii) el CREE viola el principio de equidad tributaria por no regular algunas actividades determinadas como rentas especiales y como excepciones que tienen rentas brutas especiales. Para mostrar tales carencias la ciudadana expone varios ejemplos, anexa el decreto reglamentario de la ley parcialmente acusada (Decreto 2701 del 22 de noviembre de 2013 del Ministerio de Hacienda) y la ponencia para primer

debate del proyecto de ley de reforma del CREE con el que pretenden ser resueltos varios de los problemas expuestos.

#### **6. Angela María Aldana Loaiza**

La ciudadana **coadyuva la demanda**, reitera varios de sus argumentos y enfatiza en el punto de las entidades que, a pesar de hacer donaciones y adelantar acciones altruistas, no son destinatarias de descuentos en el CREE.

#### **7. Mary González de Guevara**

La interviniente **coadyuva la demanda**, reitera sus argumentos, luego se refiere a los contratos de estabilidad jurídica y a la no inclusión de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos señalada en el artículo 158-3 del ET. Después de exponer sus argumentos concluye que la omisión de las normas que regulan el CREE viola el principio de confianza legítima.

### **V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN**

El Procurador General de la Nación, en concepto No. 5865, recibido el 18 de diciembre de 2014, solicitó a la Corte que declare **exequibles** los apartes acusados.

En primera instancia, la Vista Fiscal llamó la atención sobre la incongruencia de identidad del demandante y quien firmó el escrito correctivo, discrepancia que, en su opinión, podría llevar a la inhibición de la Corte, pues la demanda no habría sido corregida por el actor.

En segundo lugar, el jefe del Ministerio Público estima que el CREE no es idéntico al impuesto de renta y no es dable exigir una regulación igual por las siguientes razones:

El CREE es un tributo diferente al impuesto sobre la renta porque el hecho generador, la base gravable y su finalidad son distintos. En efecto, el hecho generador en el CREE es la obtención de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos durante el año gravable; en el impuesto sobre la renta es la suma de todos los ingresos durante el periodo gravable correspondiente y que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio durante el ejercicio gravable.

La base gravable del CREE descuenta de todos los ingresos brutos obtenidos y susceptibles de incrementar el patrimonio, algunos factores determinados por el Legislador. La base gravable del impuesto sobre la renta descuenta de

todos los ingresos brutos obtenidos y susceptibles de incrementar el patrimonio todos los factores que el Legislador considera gastos.

En cuanto a la finalidad, el CREE tiene una destinación específica, el impuesto sobre la renta no.

La naturaleza disímil de los dos tributos hace que tengan otras diferencias, por ejemplo el CREE tiene una base gravable presuntiva, mientras que el impuesto sobre la renta siempre permite considerar las pérdidas.

La regulación del CREE no viola los principios de legalidad, justicia y equidad tributarias y se enmarca en la libertad de configuración del Legislador, pues las personas jurídicas que son sujetos pasivos del CREE han visto una disminución del 33% al 25% de la carga tributaria, al ser liberados de la obligación de pagar las contribuciones parafiscales en nóminas de empleados que devenguen hasta 10 SMLMV. Además, se trata de un impuesto que busca estimular la generación de empleo, finalidad crucial en nuestro ordenamiento.

El Procurador General enumera todos los descuentos que los sujetos pasivos del CREE pueden hacer y explica por qué es legítimo que algunos de esos descuentos, que se permiten para el impuesto sobre la renta, no hayan sido contemplados, de manera legítima, para el CREE. El jefe del Ministerio Público se refiere puntualmente a algunos descuentos que son posibles por su relación con costos laborales –que se encuentran en íntima relación con los objetivos del CREE- y otros que no son permitidos justamente por no tener ese vínculo material. Por otra parte, se ocupa de los que tienen relación con el proceso de producción de la renta, que sí se exceptúan, y aquellos que provienen de la mera liberalidad o las ganancias, que son conceptos que no se pueden deducir del CREE.

## **VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL**

### **Competencia**

1. Conforme al artículo 241 numeral 4° de la Constitución, la Corte es competente para conocer de la constitucionalidad de los artículos 21 y 22 (parciales) de la Ley 1607 de 2012 *“Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”*, ya que se trata de una demanda de inconstitucionalidad en contra de una norma que hace parte de una Ley de la República.

### **Asuntos preliminares**

2. La Corte observa, como lo mencionaron algunos intervinientes cuando aún era un proyecto de ley, que el día 23 de diciembre de 2014 fue expedida la

Ley 1739 “Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones”. El artículo 11 de la normativa precitada reforma de manera expresa el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 y los artículos 12 a 16 le adicionan varios numerales.

3. De conformidad con lo anterior, la Corte debe establecer, de manera preliminar, si el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones” se encuentra vigente o produciendo efectos jurídicos, pues si no es así, carecería de objeto un pronunciamiento de fondo, de acuerdo con la jurisprudencia reiterada de esta Corporación.

4. Adicionalmente, varios intervinientes consideran que la demanda tiene algunas deficiencias, tanto en los cargos por violación del principio de legalidad, en general, como por los cargos por la supuesta omisión legislativa relativa que tendrían que ver con la supuesta violación al principio de legalidad. Bajo estas circunstancias, la Corte deberá analizar si la demanda cumplió con todos los requisitos exigidos para generar un juicio de constitucionalidad.

Para abordar estos temas, la Corte se referirá inicialmente a la vigencia del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, parcialmente acusado y luego, si se encontrara que la norma está vigente o produce efectos jurídicos, analizará la aptitud de la demanda, pues esta se dirige tanto al artículo 21 como al 22 de la Ley 1607 de 2012.

## **El requisito de vigencia de las normas sometidas a control constitucional y sus excepciones**

5. La regla general en cuanto a la vigencia de las normas sometidas a escrutinio constitucional es que el control judicial se ejerce sobre normas vigentes. Sin embargo, la jurisprudencia ha sido reiterativa al afirmar que existen varias excepciones a ese criterio, que no corresponden a un catálogo taxativo<sup>12</sup>. En efecto, este tribunal ha determinado que, en principio, el control constitucional únicamente recae sobre preceptos infra constitucionales que pueden producir efectos jurídicos en cualquier tiempo<sup>13</sup>, pues sólo las normas con estas características afectarían la supremacía constitucional e impactarían el derecho positivo. Por eso, la determinación de la vigencia y eficacia de las normas sometidas a control constituye una fase preliminar del control abstracto, que sirve para determinar su procedencia<sup>14</sup>. La **Sentencia C-258 de**

---

<sup>12</sup> Ver la Sentencia C-797 de 2014, MP Luis Guillermo Guerrero.

<sup>13</sup> Sentencia C-724 de 2007, MP Marco Gerardo Monroy Cabra.

<sup>14</sup> La Corte ha sostenido que, aunque el control constitucional no se orienta a determinar si una disposición jurídica se encuentra vigente o si ha entrado a regir, sí constituye una fase previa a este análisis. sentencia C-898 de 2001, MP Manuel José Cepeda Espinosa.

2013<sup>15</sup> reiteró la **Sentencia C-1067 de 2008** sobre el punto, esta última estableció lo siguiente:

*“la sustitución o derogatoria de una norma no es por sí misma motivo o causa para el rechazo de la demanda o para que la Corte profiera un fallo inhibitorio; lo anterior por cuanto la norma puede encontrarse produciendo efectos jurídicos, o llegar a producirlos en el futuro, por lo cual puede ser necesario un pronunciamiento de mérito. Así pues, si la Corte ha considerado que mantiene competencia para conocer y decidir demandas de inconstitucionalidad dirigidas en contra de disposiciones que han perdido vigencia mas no eficacia, es decir que siguen produciendo efectos jurídicos a pesar de haber sido derogadas o sustituidas”<sup>16</sup>.*

Para establecer la eventual producción de efectos por parte de la norma sustituida o derogada deben verificarse los siguientes aspectos: (i) las cláusulas de vigencia del cuerpo normativo que hizo el cambio, (ii) los elementos de la práctica judicial relevantes, (iii) los fenómenos de eficacia social pertinentes o (iv) cualquier otro criterio aplicable que demuestre que la norma continúa con la producción de sus consecuencias.<sup>17</sup>

## **El artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 no se encuentra vigente pero sí produce efectos jurídicos en la actualidad**

6. El artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 fue modificado por el artículo 11 de la Ley 1739 de 2014 y adicionado por los artículos 12 a 16 de la misma Ley. Los cambios fueron los siguientes:

<i>LEY 1607 DE 2012</i>	<i>LEY 1739 DE 2014</i>
<i>ARTÍCULO 22. La base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) a que se refiere el artículo 20 de la presente ley, se establecerá restando de los ingresos brutos susceptibles de incrementar el patrimonio realizados en el año gravable, las devoluciones rebajas y descuentos y de lo así obtenido se restarán los que correspondan a los ingresos no</i>	<i>Artículo 11. Modifíquese el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, el cual quedará así: “Artículo 22. Base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE). La base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) a que se refiere el artículo 20 de la presente ley, se establecerá restando de los ingresos brutos susceptibles de incrementar el patrimonio realizados en el año gravable, las devoluciones rebajas y</i>

<sup>15</sup> MP Jorge Ignacio Pretelt.

<sup>16</sup> MP Marco Gerardo Monroy Cabra. En el mismo sentido se pueden consultar, ente otras, las sentencias C-309 de 2009 MP Jorge Iván Palacio, y C-714 de 2009 MP María Victoria Calle Correa.

<sup>17</sup> La Sentencia C-019 de 2015 MP Gloria Stella Ortiz, aplicó estos criterios en un caso en el que operó el fenómeno de subrogación de normas.

constitutivos de renta establecidos en los artículos 36, 36-1, 36-2, 36-3, 36-4, 37, 45, 46, 46-1, 47, 48, 49, 51, 53 del Estatuto Tributario. De los ingresos netos así obtenidos, se restarán el total de los costos susceptibles de disminuir el impuesto sobre la renta de que trata el Libro I del Estatuto Tributario y de conformidad con lo establecido en los artículos 107 y 108 del Estatuto Tributario, las deducciones de que tratan los artículos 109 a 118 y 120 a 124, y 124-1, 124-2, 126-1, 127 a 131, 131-1, 134 a 146, 148, 149, 151 a 155, 159, 171, 174, 176, 177, 177-1 y 177-2 del mismo Estatuto y bajo las mismas condiciones. A lo anterior se le permitirá restar las rentas exentas de que trata la Decisión 578 de la Comunidad Andina y las establecidas en los artículos 4o del Decreto 841 de 1998, 135 de la Ley 100 de 1993, 16 de la Ley 546 de 1999 modificado por el artículo 81 de la Ley 964 de 2005, 56 de la Ley 546 de 1999.

Para efectos de la determinación de la base mencionada en este artículo se excluirán las ganancias ocasionales de que tratan los artículos 300 a 305 del Estatuto Tributario. Para todos los efectos, la base gravable del CREE no podrá ser inferior al 3% del patrimonio líquido del contribuyente en el último día del año gravable inmediatamente anterior de conformidad con lo previsto en los artículos 189 y 193 del Estatuto

descuentos y de lo así obtenido se restarán los que correspondan a los ingresos no constitutivos de renta establecidos en los artículos 36, 36-1, 36-2, 36-3, 45, 46-1, 47, 48, 49, 51, 53 del Estatuto Tributario. De los ingresos netos así obtenidos, se restarán el total de los costos susceptibles de disminuir el impuesto sobre la renta de que trata el Libro I del Estatuto Tributario. También se restarán las deducciones de los artículos 107 a 117, 120 a 124, 126-1, 127-1, 145, 146, 148, 149, 159, 171, 174 y 176 del Estatuto Tributario, siempre que cumplan con los requisitos de los artículos 107 y 108 del Estatuto Tributario, así como las correspondientes a la depreciación y amortización de inversiones previstas en los artículos 127, 128 a 131-1 y 134 a 144 del Estatuto Tributario. Estas deducciones se aplicarán con las limitaciones y restricciones de los artículos 118, 124-1, 124-2, 151 a 155 y 177 a 177-2 del Estatuto Tributario. A lo anterior se le permitirá restar las rentas exentas de que trata la Decisión 578 de la Comunidad Andina y las establecidas en los artículos 4o del Decreto número 841 de 1998, 135 de la Ley 100 de 1993, 16 de la Ley 546 de 1999 modificado por el artículo 81 de la Ley 964 de 2005, 56 de la Ley 546 de 1999. Para efectos de la determinación de la base mencionada en este artículo se excluirán las ganancias ocasionales de que tratan los artículos 300 a 305 del Estatuto Tributario.

Para todos los efectos, la base gravable del CREE no podrá ser inferior al 3% del patrimonio líquido del contribuyente en el último día del

<p><i>Tributario.</i> <b>PARÁGRAFO TRANSITORIO.</b> <i>Para los periodos correspondientes a los 5 años gravables 2013 a 2017 se podrán restar de la base gravable del impuesto para la equidad, CREE, las rentas exentas de que trata el artículo 207-2, numeral 9 del Estatuto Tributario.</i></p>	<p><i>año gravable inmediatamente anterior de conformidad con lo previsto en los artículos 189 y 193 del Estatuto Tributario.</i> <b>PARÁGRAFO TRANSITORIO.</b> <i>Para los periodos correspondientes a los cinco años gravables 2013 a 2017, se podrán restar de la base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), las rentas exentas de que trata el artículo 207-2, numeral 9 del Estatuto Tributario”.</i></p>
---	---

Las adiciones se efectuaron en cinco artículos más de la Ley 1739 de 2014 en los siguientes términos:

**ARTÍCULO 12.** Adiciónese el artículo 22-1 a la Ley 1607 de 2012 el cual quedará así:

*“Artículo 22-1. Rentas Brutas y Líquidas Especiales. Las rentas brutas especiales previstas en el Capítulo IV, del Título I del Libro primero del Estatuto Tributario, y las Rentas líquidas por recuperación de deducciones, señaladas en los artículos 195 a 199 del Estatuto Tributario serán aplicables para efectos de la determinación del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE).”*

**ARTÍCULO 13.** Adiciónese el artículo 22-2 a la Ley 1607 de 2012 el cual quedará así:

*Artículo 22-2. Compensación de Pérdidas Fiscales. Las pérdidas fiscales en que incurran los contribuyentes del Impuesto Sobre la renta para la Equidad (CREE) a partir del año gravable 2015, podrán compensarse en este impuesto de conformidad con lo establecido en el artículo 147 del Estatuto Tributario Nacional”.*

**ARTÍCULO 14.** Adiciónese el artículo 22-3 a la Ley 1607 de 2012 el cual quedará así:

*“Artículo 22-3. Compensación de exceso de base mínima. El exceso de base mínima de Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) calculada de acuerdo con el inciso 2o del artículo 22 de esta ley sobre la base determinada conforme el inciso 1o del mismo artículo, que se genere a partir del periodo gravable 2015, podrá compensarse con las rentas determinadas conforme al inciso 1o del artículo 22 citado dentro de los cinco (5) años siguientes, reajustado fiscalmente”.*

**ARTÍCULO 15.** Adiciónese el artículo 22-4 a la Ley 1607 de 2012 el cual quedará así:

*“Artículo 22-4. Remisión a las normas del impuesto sobre la renta. Para efectos del Impuesto Sobre la renta para la Equidad (CREE) será aplicable lo previsto en el Capítulo XI del Título I del Libro I, en el artículo 118-1 del Estatuto Tributario Nacional, y en las demás disposiciones previstas en el Impuesto sobre la Renta siempre y cuando sean compatibles con la naturaleza de dicho impuesto”.*

**ARTÍCULO 16.** Adiciónese el artículo 22-5 a la Ley 1607 de 2012 el cual quedará así:

*“Artículo 22-5. Descuento por impuestos pagados en el exterior. Las sociedades y entidades nacionales que sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) y su sobretasa, cuando sea el caso, y que perciban rentas de fuente extranjera sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen, tienen derecho a descontar del monto del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) y su sobretasa, cuando sea el caso, el impuesto sobre la renta pagado en el país de origen, cualquiera sea su denominación, liquidado sobre esas mismas rentas el siguiente valor:*

$$\text{Descuento} = \left( \frac{\text{TCREE} + \text{STCREE}}{\text{TRyC} + \text{TCREE} + \text{STCREE}} \right) * \text{ImpExt}$$

*Donde:*

- TRyC es la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.
- TCREE es la tarifa del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.
- STCREE es la tarifa de la sobretasa al impuesto sobre la renta para la Equidad (CREE) aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.
- ImpExt es el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero, cualquiera sea su denominación, liquidado sobre esas mismas rentas.

*El valor del descuento en ningún caso podrá exceder el monto del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) y su sobretasa, de ser el caso, que deba pagar el contribuyente en Colombia por esas mismas rentas.*

*Cuando se trate de dividendos o participaciones provenientes de sociedades domiciliadas en el exterior, habrá lugar a un descuento tributario en el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) y su sobretasa, de ser el caso, por los impuestos sobre la renta pagados en el exterior, de la siguiente forma:*

- a) *El valor del descuento equivale al resultado de multiplicar el monto de los dividendos o participaciones por la tarifa del impuesto sobre la renta a la que hayan estado sometidas las utilidades que los generaron multiplicado por la proporción de que trata el literal h) de este inciso;*
- b) *Cuando la sociedad que reparte los dividendos o participaciones gravados en Colombia haya recibido a su vez dividendos o participaciones de otras sociedades, ubicadas en la misma o en otras*

jurisdicciones, el valor del descuento equivale al resultado de multiplicar el monto de los dividendos o participaciones percibidos por el contribuyente nacional, por la tarifa a la que hayan estado sometidas las utilidades que los generaron multiplicado por la proporción de que trata el literal h) de este inciso;

c) Para tener derecho al descuento a que se refiere el literal a) del presente artículo, el contribuyente nacional debe poseer una participación directa en el capital de la sociedad de la cual recibe los dividendos o participaciones (excluyendo las acciones o participaciones sin derecho a voto). Para el caso del literal b), el contribuyente nacional deberá poseer indirectamente una participación en el capital de la subsidiaria o subsidiarias (excluyendo las acciones o participaciones sin derecho a voto). Las participaciones directas e indirectas señaladas en el presente literal deben corresponder a inversiones que constituyan activos fijos para el contribuyente en Colombia, en todo caso haber sido poseídas por un periodo no inferior a dos años;

d) Cuando los dividendos o participaciones percibidas por el contribuyente nacional hayan estado gravados en el país de origen el descuento se incrementará en el monto que resulte de multiplicar tal gravamen por la proporción de que trata el literal h) de este inciso;

e) En ningún caso el descuento a que se refiere este inciso, podrá exceder el monto del Impuesto de Renta para la Equidad (CREE) y su sobretasa, de ser el caso, generado en Colombia por tales dividendos;

f) Para tener derecho al descuento a que se refieren los literales a), b) y d), el contribuyente deberá probar el pago en cada jurisdicción aportando certificado fiscal del pago del impuesto expedido por la autoridad tributaria respectiva o en su defecto con prueba idónea;

g) Las reglas aquí previstas para el descuento tributario relacionado con dividendos o participaciones provenientes del exterior serán aplicables a los dividendos o participaciones que se perciban a partir de 1o de enero de 2015, cualquiera que sea el periodo o ejercicio financiero a que correspondan las utilidades que los generaron;

h) La proporción aplicable al descuento del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) y su sobretasa es la siguiente:

$$\text{Proporción Aplicable} = \left( \frac{TCREE + STCREE}{TRyC + TCREE + STCREE} \right)$$

Donde:

- TRyC es la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.
- TCREE es la tarifa del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.
- STCREE es la tarifa de la sobretasa al impuesto sobre la renta para la Equidad CREE aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.

**PARÁGRAFO 1o.** *El impuesto sobre la renta pagado en el exterior, podrá ser tratado como descuento en el año gravable en el cual se haya realizado el pago o en cualquiera de los cuatro (4) periodos gravables siguientes. En todo caso, el exceso de impuesto descontable que se trate como descuento en cualquiera de los cuatro (4) periodos gravables siguientes tiene como límite el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) y su sobretasa generado en Colombia sobre las rentas que dieron origen a dicho descuento y no podrá acumularse con el exceso de impuestos descontables originados en otras rentas gravadas en Colombia en distintos periodos.*

**PARÁGRAFO 2o.** *El monto del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), y su sobretasa, después de restar el descuento por impuestos pagados en el exterior de que aquí se trata, no podrá ser inferior al setenta y cinco por ciento 75% del importe del impuesto y su sobretasa liquidado sobre la base presuntiva del tres por ciento (3%) del patrimonio líquido del contribuyente en el último día del año inmediatamente anterior, a que se refiere el inciso 2o del artículo 22 de la presente ley”.*

Del texto transcrito no cabe duda sobre el reemplazo del artículo 22 parcialmente demandado, sin embargo la Corte debe preguntarse acerca de la eventual producción de efectos jurídicos de la norma parcialmente demandada.

7. En primer lugar, el análisis de las cláusulas de vigencia del cuerpo normativo que hizo el cambio no muestra mayores elementos para determinar expresamente la ultraactividad de la norma. En efecto, el artículo 77 de la Ley 1739 de 2014 establece que *“La presente ley rige a partir de su promulgación [23 de diciembre de 2014], deroga los artículos 498-1 y 850-1 del Estatuto Tributario, y las demás disposiciones que le sean contrarias.”* Las normas mencionadas directamente en la cláusula derogatoria no se refieren a la materia bajo examen, por lo que la parte aplicable podría ser la referida a la derogatoria de todas las disposiciones contrarias, sin embargo, es más clara la reforma expresa al artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 por parte del artículo 11 de la Ley 1739 de 2014 que permite ver el cambio, pero no da claridad sobre la posible producción de efectos jurídicos del artículo 22 ya mencionado.

8. En segunda instancia, procede el análisis de los elementos de la práctica judicial relevantes. Por tratarse de una reforma reciente y de una norma transformada que no es muy antigua, existen pocos indicios en el quehacer judicial que permitan valorar la producción de efectos jurídicos del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012.

9. Un tercer paso, es la revisión de los aspectos de eficacia social pertinentes. Los insumos que sobre la materia que ha podido acopiar la Corte pueden

analizarse en las intervenciones ciudadanas a lo largo de este proceso. No obstante, para ese momento la norma no había sido reformada, los cambios sólo eran parte de un proyecto de ley en curso. Con todo, existe un indicio de percepción de pervivencia de la eficacia del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, pues a pesar de que los intervinientes sabían de la reforma, no plantearon una eventual hipótesis de inhibición por carencia de objeto si el proyecto de Ley que contenía la reforma se convertía en Ley de la República, como efectivamente sucedió.

10. El cuarto punto es el establecimiento de cualquier otro criterio aplicable que demuestre que la norma continúa con la producción de sus consecuencias. Para el caso resulta procedente aplicar un criterio sistemático de revisión y evaluación de generación de efectos del artículo 22 parcialmente acusado a pesar de su reforma, con base en el estudio de otras normas sobre la materia y de la conducta de las autoridades oficiales al respecto.

En este caso, el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 establece la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE). Este es un elemento esencial del tributo que, para el año gravable 2014 debe ser pagado en 2015, según el calendario tributario de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), en diferentes fechas según la modalidad: mensual, anual o cuatrimestral.<sup>18</sup> De acuerdo con ello, la norma está vigente y deberá ser aplicada a lo largo de todo el año 2015 para poder liquidar y pagar el impuesto.

Por otra parte, esta norma ha estado vigente para los años gravables 2013 y 2014. En efecto, el artículo 198 de la Ley 1607 de 2012, establece que ésta rige desde su promulgación, que fue el día 26 de diciembre de 2012. Por su parte, el artículo 77 de la Ley 1739 de 2014 determina que la Ley rige desde su promulgación el 23 de diciembre de 2014. Asimismo, el artículo 11 de la Ley 1739, reformatorio del artículo 22 de la Ley 1607, no tiene una cláusula de vigencia específica, y los artículos 13, 14 y 16 de la Ley 1739, que adicionan el artículo 22 de la Ley 1607 establecen la posibilidad de compensación de pérdidas fiscales, de compensación de exceso de base mínima y la fórmula para el descuento de impuestos pagados en el exterior, respectivamente, a partir del periodo gravable 2015.

Con el análisis hecho hasta ahora, parecería que la vigencia del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 fenecería cuando comience el año 2016, pues en ese momento se aplicarían las normas de la Ley 1739 de 2014, referidas al año gravable 2015. Sin embargo, la ley contempla, ante el incumplimiento de la obligación tributaria, la sanción por extemporaneidad, a la que se suman los intereses, que se tasan según el periodo de que se trate. Los artículos 641 y

---

<sup>18</sup> Calendario tributario DIAN, disponible en [http://www.dian.gov.co/descargas/Servicios/publicaciones/2015/CT\\_2015.pdf](http://www.dian.gov.co/descargas/Servicios/publicaciones/2015/CT_2015.pdf), consultado el 6 de mayo de 2015.

642 del Estatuto Tributario (ET) determinan lo siguiente con respecto a la extemporaneidad, tanto en la presentación, como en la presentación de las declaraciones con posterioridad al emplazamiento, respectivamente:

*“Art. 641. Extemporaneidad en la presentación.*

*Las personas o entidades obligadas a declarar, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea, deberán liquidar y pagar una sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al cinco por ciento (5%) del total del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración tributaria, sin exceder del ciento por ciento (100%) del impuesto o retención, según el caso.*

*Esta sanción se cobrará sin perjuicio de los intereses que origine el incumplimiento en el pago del impuesto, anticipo o retención a cargo del contribuyente, responsable o agente retenedor.*

*Cuando en la declaración tributaria no resulte impuesto a cargo, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, será equivalente al medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos percibidos por el declarante en el período objeto de declaración, sin exceder la cifra menor resultante de aplicar el cinco por ciento (5%) a dichos ingresos, o del doble del saldo a favor si lo hubiere, o de la suma de 2.500 uvt cuando no existiere saldo a favor. En caso de que no haya ingresos en el período, la sanción por cada mes o fracción de mes será del uno por ciento (1%) del patrimonio líquido del año inmediatamente anterior, sin exceder la cifra menor resultante de aplicar el diez por ciento (10%) al mismo, o del doble del saldo a favor si lo hubiere, o de la suma de 2.500 UVT cuando no existiere saldo a favor.*

*Art. 642. Extemporaneidad en la presentación de las declaraciones con posterioridad al emplazamiento.*

*El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que presente la declaración con posterioridad al emplazamiento, deberá liquidar y pagar una sanción por extemporaneidad por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al diez por ciento (10%) del total del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración tributaria, sin exceder del doscientos por ciento (200%) del impuesto o retención, según el caso.*

*Cuando en la declaración tributaria no resulte impuesto a cargo, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, será equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos percibidos por el declarante en el período objeto de declaración, sin exceder la cifra menor resultante de aplicar el diez por ciento (10%) a dichos ingresos, o de cuatro (4) veces el valor del saldo a favor si lo hubiere, o de la suma de 5.000 UVT cuando no existiere saldo a favor.*

*En caso de que no haya ingresos en el período, la sanción por cada mes o fracción de mes será del dos por ciento (2%) del patrimonio*

*líquido del año inmediatamente anterior, sin exceder la cifra menor resultante de aplicar el veinte por ciento (20%) al mismo, o de cuatro veces el valor del saldo a favor si lo hubiere, o de la suma de 5.000 UVT cuando no existiere saldo a favor.*

*Esta sanción se cobrará sin perjuicio de los intereses que origine el incumplimiento en el pago del impuesto o retención a cargo del contribuyente, retenedor o responsable.*

*Cuando la declaración se presente con posterioridad a la notificación del auto que ordena inspección tributaria, también se deberá liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad, a que se refiere el presente artículo.”*

Y el artículo 817 ET se refiere al término de prescripción de la acción de cobro:

*“La acción de cobro de las obligaciones fiscales, prescribe en el término de cinco (5) años, contados a partir de:*

- 1. La fecha de vencimiento del término para declarar, fijado por el Gobierno Nacional, para las declaraciones presentadas oportunamente.*
- 2. La fecha de presentación de la declaración, en el caso de las presentadas en forma extemporánea.*
- 3. La fecha de presentación de la declaración de corrección, en relación con los mayores valores.*
- 4. La fecha de ejecutoria del respectivo acto administrativo de determinación o discusión.*

*La competencia para decretar la prescripción de la acción de cobro será de los Administradores de Impuestos o de Impuestos y Aduanas Nacionales respectivos, o de los servidores públicos de la respectiva administración en quien estos deleguen dicha facultad y será decretada de oficio o a petición de parte.”*

Cuando se integran estas normas al análisis, la conclusión sobre la producción de efectos jurídicos del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 cambia. Su alcance va desde el momento en que entró en vigencia -26 de diciembre de 2012- hasta el momento en que prescriba la última acción de cobro posible, que podría generarse cinco años después de la ocurrencia de cualquiera de las hipótesis del artículo 817 ET que se refieran al CREE del periodo gravable de 2014, es decir, aproximadamente a finales de 2019. De lo visto hasta ahora, la Corte encuentra que la norma parcialmente acusada, a pesar de haber sido reformada, se encuentra vigente para efectos del periodo gravable de 2014, en el que la obligación de presentar la declaración ya está en curso en 2015 y, puede proyectar efectos jurídicos hasta 2019, fecha en la cual prescribirán las últimas acciones de cobro en los casos en los que éste proceda. Como puede observarse, los efectos del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 permanecen y ya que podrían tener un fundamento inconstitucional, tal como lo afirman el

demandante y varios intervinientes, el control de constitucionalidad resultaría procedente.

11. En conclusión, si bien el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, fue modificado y adicionado por la Ley 1739 de 2014, ésta Corporación se pronunciará sobre el texto parcialmente acusado por los efectos que puede tener hacia el futuro. De tal suerte se garantiza la vigencia material de los postulados de la Carta Política por medio del reconocimiento de la hipótesis de la vigencia ultraactiva de las normas legales, que ha llevado a que la jurisprudencia constitucional admita que la Corte se pronuncie sobre normas derogadas que, a pesar de ello, continúen surtiendo efectos en el ordenamiento jurídico o pudieren llegar a producirlos en el futuro.<sup>19</sup>

Resuelto el tema de la vigencia del artículo 22, la Sala Plena procede a analizar si la demanda es apta para generar un juicio constitucional.

### **Aptitud de la demanda<sup>20</sup>**

12. Como lo ha recordado la jurisprudencia constitucional<sup>21</sup> el artículo 40.6 de la Carta Política habilita a los ciudadanos a participar en la conformación, ejercicio y control del poder político. Por eso consagró la posibilidad de interponer acciones públicas en defensa de la Constitución a través de un trámite informal que permite la participación ciudadana y la defensa del interés general.

Con todo, la presentación de la acción de inconstitucionalidad debe cumplir con unos requisitos mínimos<sup>22</sup> consistentes en indicar con precisión (i) el objeto demandado, (ii) el concepto de la violación y (iii) la razón por la que la Corte es competente para conocer del asunto. Sobre la carga mínima

---

<sup>19</sup>Sentencias C-193 de 2011 MP Mauricio González y C-898 de 2009 MP Luis Ernesto Vargas.

<sup>20</sup> El contenido de este apartado fue tomado de la argumentación desarrollada por este despacho en la sentencia C-275 de 2015.

<sup>21</sup> Sentencia C-283 de 2014, MP Jorge Iván Palacio Palacio.

<sup>22</sup> Decreto ley 2067 de 1991 “Artículo 2º. Las demandas en las acciones públicas de inconstitucionalidad se presentarán por escrito, en duplicado, y contendrán: 1. El señalamiento de las normas acusadas como inconstitucionales, su transcripción literal por cualquier medio o un ejemplar de la publicación oficial de las mismas; 2. El señalamiento de las normas constitucionales que se consideren infringidas; 3. Los razones por las cuales dichos textos se estiman violados; 4. Cuando fuera el caso, el señalamiento del trámite impuesto por la Constitución para la expedición del acto demandado y la forma en que fue quebrantado; y 5. La razón por la cual la Corte es competente para conocer de la demanda.”

argumentativa<sup>23</sup> la jurisprudencia ha dicho que el concepto de la violación debe ser expuesto de manera clara, cierta, específica, pertinente y suficiente.<sup>24</sup>

La **sentencia C-543 de 2013**<sup>25</sup> sintetizó estos requisitos, desarrollados en múltiples sentencias de esta Corporación, y dijo que la *claridad* se refiere a que la argumentación esté hilada y los razonamientos sean comprensibles; el requisito de *certeza* exige la formulación de cargos contra una proposición jurídica real, y no contra una deducida por el demandante e inconexa con respecto al texto legal; la *especificidad* exige concreción; la *pertinencia* se relaciona con la existencia de reproches de naturaleza constitucional, que se basen en la confrontación del contenido de una norma superior con el del precepto demandado, no en argumentos meramente legales o doctrinarios, ni en puntos de vista subjetivos o de conveniencia; finalmente, la *suficiencia* guarda relación, de un lado, con la exposición de todos los elementos de juicio necesarios para iniciar un estudio de constitucionalidad; y de otro, con el alcance persuasivo de la demanda, que debe generar una duda mínima sobre la constitucionalidad de la norma impugnada.

## Los argumentos de la demanda

13. En este caso, en una extensa demanda y un escrito de corrección, el ciudadano presenta dos cargos, con poca claridad y cierta imprecisión. El primero, cuestiona de manera central la legalidad –en su versión de certeza y tipicidad (arts. 150 y 338 CP)- del CREE, porque el artículo 21 de la Ley 1607 de 2012 definió “*el hecho generador del impuesto sobre la renta para la equidad como el ingreso susceptible de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos cuando los dos conceptos [renta y patrimonio] pugnan entre sí*”<sup>26</sup>. Estos problemas derivan de la noción de renta aprobada por el Legislador para este impuesto, caracterizada por ser confusa y por no concordar con la definición que predomina en la doctrina y en el derecho comparado. Por otra parte, el artículo 22, que define la base gravable, incurre en una omisión legislativa relativa porque no se refiere a muchas partidas que son descontables en otros impuestos y, al parecer no son descontables en el

---

<sup>23</sup> “En términos generales la carga mínima de argumentación en las demandas de inconstitucionalidad resulta indispensable por cuanto de no atenderse dichos presupuestos procesales podría frustrarse la expectativa de obtener una decisión de fondo. Su exigencia permite hacer un uso adecuado y responsable de los mecanismos de participación ciudadana. No debe olvidarse que conforme al artículo 241 superior, no corresponde a la Corte revisar oficiosamente las leyes, sino examinar las que efectivamente hubieran sido demandadas por los ciudadanos, lo cual implica que sólo pueda adentrarse en el estudio y resolución de un asunto una vez se presente la acusación en debida forma. Cfr. Sentencias C-081 de 2014, C-281 de 2013, C-610 de 2012, C-469 de 2011, C-595 de 2010, C-069 de 2009, C-508 de 2008, C-451 de 2005, C-480 de 2003, C-1052 de 2001 y C-447 de 1997.” Cita tomada de la sentencia C-283 de 2014.

<sup>24</sup> “Así lo ha recogido la Corte desde la sentencia C-1052 de 2001, al indicar que las exigencias del artículo 2º del Decreto 2067 de 1991 constituyen una carga mínima de argumentación que debe cumplir todo ciudadano. Cfr. sentencias C-533 de 2012, C-456 de 2012, C-198 de 2012, C-101 de 2011, C-029 de 2011, C-028 de 2011, C-102 de 2010, C-025 de 2010, C-372 de 2009, C-1087 de 2008, C-293 de 2008, C-922 de 2007, C-370 de 2006, C-1197 de 2005, C-1123 de 2004, C-901 de 2003, C-889 de 2002, C-183 de 2002 y C-1256 de 2001.” Cita tomada de la sentencia C-283 de 2014.

<sup>25</sup> MP Jorge Ignacio Pretelt.

<sup>26</sup> FL. 87

CREE. Por eso el artículo 22 es incompleto y viola los artículos 150 y 338 de la Constitución, ya que genera vacíos interpretativos que no pueden ser llenados por los contribuyentes ni por las autoridades administrativas porque la normativa no remite expresamente al ET, con lo cual se viola el principio de tipicidad.

El segundo cargo, que guarda una relación estrecha con el primero, considera que las normas acusadas violan el principio de equidad tributaria (art. 95.9 y 363 CP) pues la forma en la que el impuesto está definido, es desproporcionada en relación con la capacidad de pago, pues el artículo 22 no admite descontar, entre otros aspectos, las pérdidas sufridas por el sujeto pasivo del CREE.

Con base en estos argumentos, el demandante presenta varias perplejidades a las que llevarían las posibles soluciones a los defectos constitucionales que alega. Por ejemplo, para llenar los vacíos del artículo 22 se tendría que hacer una integración con el impuesto de renta ya existente, siendo así habría una especie de sobretasa al impuesto de renta, que llevaría a doble tributación, contraria al principio de equidad. Por otra parte, si se entiende que el CREE es un impuesto de renta especial, que no admite las medidas correctoras de la capacidad contributiva, se configuraría un tributo desproporcionado y confiscatorio ya que no permite considerar, por ejemplo, bajas de productividad y, además, grava a los sujetos obligados simplemente por tener un patrimonio, en adición al impuesto sobre el patrimonio ya existente.

14. Dos de los intervinientes consideran que el primer cargo no reúne los requisitos generales que debe tener toda demanda de inconstitucionalidad, pues el actor no demuestra que las dificultades interpretativas de los artículos 21 y 22 sean insalvables. En efecto, uno de ellos alega que del hecho de que el monto resultante del sistema de depuración de la base gravable no corresponda exactamente con las definiciones académicas de ingresos, no se genera un vicio de inconstitucionalidad, como tampoco lo es tener un sistema de depuración diferente al del impuesto sobre la renta, pues se trata de tributos diferentes. Otro de los intervinientes considera que la afirmación de la demanda que dice que las normas acusadas no permiten restar ciertos gastos, es demasiado genérica como para ser considerada un cargo de inconstitucionalidad, de hecho, se puede ver que existen muchas posibilidades para restar devoluciones y descuentos. En efecto, el concepto del Procurador General de la Nación, hace el análisis de cada una de estas posibilidades y explica por qué, desde el punto de vista constitucional, está plenamente justificado que algunas partidas se hayan incluido y otras no; este ejercicio detallado no fue hecho por la demanda, que se limitó a hacer un reproche general y a dar un listado de los aspectos que, en opinión del actor, debieron ser incluidos.

## **El cargo por violación del principio de legalidad en contra de los artículos 21 y 22 no es apto**

15. Como fue mencionado previamente, cuando comenzó este proceso, la demanda fue inadmitida por presentar falencias en cuanto a la claridad, especificidad y suficiencia de los argumentos constitucionales esgrimidos por el actor. Sin embargo, el demandante presentó escrito de corrección, el despacho consideró, *prima facie*, que había dado mejores razones para sustentar los cargos presentados, por eso la admitió y continuó con el trámite. Sin embargo, a lo largo del proceso, varios intervinientes han cuestionado la aptitud de la demanda, pues la falta de claridad, especificidad, pertinencia y suficiencia del cargo por violación del principio de legalidad podrían llevar a un fallo inhibitorio.

Ya que este cargo se dirige contra múltiples disposiciones normativas, e incluso el demandante lo relaciona con argumentos por omisión legislativa relativa, la metodología que usará la Corte para hacer el análisis de cada reproche acudirá a una interpretación integral de la demanda y el escrito de corrección, que privilegia el orden que el ciudadano ilustró en el texto correctivo.

16. La Sala Plena encuentra que el cargo por violación del principio de legalidad no cumple con los requisitos para que se pueda adelantar un juicio de constitucionalidad. Aunque es difícil ver claramente la estructura argumentativa debido a la forma en que se presentó la demanda y su corrección, es posible observar que este reproche, dirigido contra los artículos 21 y 22 (parciales) de la Ley 1607 de 2012 tiene deficiencias en su presentación.

El demandante alega que estas disposiciones violan el principio de legalidad porque la definición de renta es equivocada, confusa y carente de certeza (artículo 21) y porque no fueron definidos de manera detallada los elementos de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad CREE (artículo 22) con lo cual la norma ha dejado lagunas que no pueden ser llenadas interpretativamente y mucho menos por vía reglamentaria o administrativa.

17. Con respecto al artículo 21, los reproches del actor fueron claros. En efecto, el demandante cuestionó el concepto de renta contenido en la norma. Las razones por las que consideró que un fragmento de la disposición es inconstitucional fue que acogía una definición de renta que se confunde con la de patrimonio. Para sustentar el cargo acude a razones doctrinales y de derecho comparado para invocar una suerte de “*paradigma universal*”<sup>27</sup> de renta que no concuerda con la que estableció el artículo 21 citado, en los siguientes términos:

---

<sup>27</sup> Fl. 12.

**“ARTÍCULO 21. HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD.** *El hecho generador del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) lo constituye la obtención de ingresos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos en el año o período gravable, de conformidad con lo establecido en el artículo 22 de la presente ley.*  
(...)” (Se subraya lo acusado)

No obstante, la Corte observa que este cargo no cumple con el requisito de pertinencia ya que no se relaciona con la existencia de reproches de naturaleza constitucional, ni se basa en la confrontación del contenido de una norma superior con el del precepto demandado. Por el contrario el ciudadano acude a argumentos doctrinarios, de derecho comparado, a su propio punto de vista sobre la definición de renta y a la inconveniencia de la tomada por la disposición parcialmente acusada. En ese orden de ideas no se presentó una argumentación que generara una duda constitucional por el contraste entre el texto superior y la norma legal parcialmente acusada, por el contrario, el reproche del demandante se refiere a una inconformidad con respecto a aspectos y textos que escapan del control constitucional. Por tal razón la Corte se inhibirá para analizar el artículo 21 de la Ley 1607 de 2012 por ineptitud sustancial del cargo presentado.

18. La Corte encuentra que, con respeto al artículo 22, el demandante no explica por qué los vacíos que alega son irresolubles y violan el principio de legalidad. En efecto, el demandante hace el listado de posibles deducciones no incluidas (fls. 78-84) pero no explica las razones constitucionales por las que, en cada caso, debían integrarse a la normatividad acusada para no desconocer la Constitución o por qué no pueden incluirse por vía interpretativa.

Los razonamientos del actor carecen de claridad, especificidad y suficiencia. La lectura del libelo y del escrito correctivo dificultan entender y disgregar la argumentación del actor que es confusa y poco ordenada, sin embargo, ante la configuración de una mínima y genérica duda constitucional y en aplicación del principio *pro actione*, el despacho admitió la demanda. Con todo, una vez allegadas las intervenciones al proceso, fue evidente que la argumentación del actor no era clara, pues no siguió un hilo conductor y los razonamientos no eran tan comprensibles, aunque pudiera entenderse el reproche general del demandante sobre las normas acusadas. Aunque la Corte hiciera el esfuerzo de comprender la generalidad de la supuesta inconstitucionalidad, el demandante no logró mostrar especificidad en la argumentación. Efectivamente, los argumentos no fueron concretamente construidos para ilustrar cada una de las hipótesis de inconstitucionalidad aludidas y el reproche por violación del principio de legalidad fue muy genérico. Esta carencia también afectó la suficiencia de esta parte de la demanda. El actor no

expuso todos los elementos de juicio necesarios para iniciar un estudio de constitucionalidad y, aunque en principio generó una duda mínima sobre la constitucionalidad de la norma impugnada, a lo largo de las etapas del proceso de constitucionalidad fue cada vez más evidente que no cumplió con la técnica para configurar un cargo completo en cada uno de los casos en los que hizo reproches por violación del principio de legalidad.

Ya que la demanda por este cargo no supera los requisitos generales, sobra hacer el análisis específico sobre el cumplimiento del reproche por omisión legislativa relativa en el mencionado artículo 22 de la Ley 1607 de 2012. La Corte se declarará inhibida para pronunciarse sobre este cargo y por eso la parte resolutive se circunscribirá sólo a los cargos que superen el análisis de aptitud.

## **El cargo por violación del principio de equidad tributaria contra el artículo 22 sólo es apto frente a una de las hipótesis mencionadas por el actor**

19. El segundo cargo presentado por el demandante se refiere a la violación del principio de equidad tributaria porque, en opinión del actor, el Legislador estaba obligado a incluir ciertas deducciones en la definición de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) y no lo hizo, razón por la cual el Congreso incurrió en una omisión legislativa relativa que lleva a la inconstitucionalidad del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012.

En efecto, el demandante hace el listado de varias deducciones no incluidas (fls. 78-84), que a su juicio deberían estar contempladas por el artículo 22, pero no explica las razones constitucionales por las que la integración expresa de cada una de ellas en la disposición acusada resultaba imperativa desde el punto de vista constitucional. La falta de argumentos lleva a que el cargo, frente a la mayoría de las disposiciones supuestamente omitidas, carezca de claridad, especificidad y suficiencia. En efecto, el demandante no construye un razonamiento para cada hipótesis que siga un hilo conductor, tampoco da razones individuales y específicas para cada una de las disposiciones del listado que enuncia. El actor se limita a repetir un reproche general. Tales fallas afectaron la suficiencia del cargo frente a la mayoría de las hipótesis que él mismo menciona, pues no generó una duda constitucional independiente y clara en cada una de las disposiciones que, a su juicio, fueron inconstitucionalmente excluidas. En síntesis, el demandante no configuró un cargo completo frente a la mayoría de las hipótesis que echaba de menos en el artículo 22. Ya que la demanda por estos cargos fue enlazada con una supuesta omisión legislativa relativa, pero no supera los requisitos generales, sobra hacer el análisis específico sobre el cumplimiento de los cargos por omisión y la Corte procederá a declararse inhibida para pronunciarse sobre ese cargo con respecto a mayoría de las hipótesis invocadas, pero no

fundamentadas por el actor, por eso la parte resolutive se circunscribirá sólo a los cargos que superen el análisis de aptitud.

Con todo, el cargo que presenta el demandante por considerar que el artículo 22 (parcial) de la Ley 1607 de 2012 viola el principio de equidad tributaria por no haber incluido la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores (art. 147 ET) es el único que sí reúne los requisitos para que se produzca un pronunciamiento de fondo, y a él se circunscribirá el fallo que se genere. En efecto, el actor considera que la omisión de este elemento como deducción, desconoce la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del CREE, por eso es indispensable que la base gravable contemple las pérdidas y no sólo los ingresos. Por esa razón, el demandante afirma que la compensación de pérdidas fiscales de las sociedades no es un beneficio prescindible, es una minoración de la estructura misma del tributo. De lo contrario, el CREE tendría elementos confiscatorios pues toma una porción del patrimonio de una empresa en pérdidas y la grava sin tomar en consideración la capacidad contributiva reducida o nula que puede tener en ciertas circunstancias.

Ya que este cargo sí ha sido fundamentado en cumplimiento de los requisitos genéricos exigidos para iniciar un juicio de constitucionalidad, y teniendo en cuenta que argumentación pretende demostrar una omisión legislativa relativa que viola el principio de equidad tributaria, ahora la Corte analizará si el cumple cumple con los requerimientos especiales que la jurisprudencia constitucional ha precisado en estos casos.

## **Los requisitos para estructurar un cargo por omisión legislativa relativa**

20. La **Sentencia C-767 de 2014**<sup>28</sup> retoma la línea jurisprudencial en la que la Corte ha aceptado que Legislador puede vulnerar garantías constitucionales por vía de omisión legislativa debido a la falta de regulación normativa en torno a materias constitucionales sobre las cuales tiene una específica y concreta obligación de hacer. Por ello, de manera excepcional, el silencio del Legislador puede ser objeto de control jurisdiccional por la vía de la acción pública de inconstitucionalidad<sup>29</sup>. No ocurre lo mismo en el caso de una omisión legislativa absoluta, para cuyo conocimiento la Corte no es competente.<sup>30</sup>

Las omisiones legislativas relativas se presentan cuando el Legislador “*al regular o construir una institución omite una condición o un ingrediente que, de acuerdo con la Constitución, sería exigencia esencial para armonizar con ella. v.gr.: si al regular un procedimiento, se pretermite el derecho de*

---

<sup>28</sup> MP Jorge Ignacio Pretelt.

<sup>29</sup> Ver la Sentencia C-185 de 2002 MP Rodrigo Escobar Gil

<sup>30</sup> Ver la Sentencia C- 041 de 2002 MP Marco Gerardo Monroy Cabra.

*defensa.*<sup>31</sup> Estas omisiones pueden ocurrir de distintas formas “(i) cuando expide una ley que si bien desarrolla un deber impuesto por la Constitución, favorece a ciertos sectores y perjudica a otros; (ii) cuando adopta un precepto que corresponde a una obligación constitucional, pero excluye expresa o tácitamente a un grupo de ciudadanos de los beneficios que otorga a los demás; y (iii) cuando al regular una institución omite una condición o un elemento esencial exigido por la Constitución.”<sup>32</sup>

21. Aunque existen diversas formulaciones de los requisitos que debe reunir una demanda de inconstitucionalidad por omisión legislativa relativa<sup>33</sup>, la **Sentencia C-833 de 2013**<sup>34</sup> hace una lista detallada de la siguiente forma:

*“(i) Que exista una norma sobre la cual se predique necesariamente el cargo; (ii) que la misma excluya de sus consecuencias jurídicas aquellos casos que, por ser asimilables, tendrían que estar contenidos en el texto normativo cuestionado, o que el precepto omita incluir un ingrediente o condición que, de acuerdo con la Constitución, resulta esencial para armonizar el texto legal con los mandatos de la Carta; (iii) que la exclusión de los casos o ingredientes carezca de un principio de razón suficiente; (iv) que la falta de justificación y objetividad genere para los casos excluidos de la regulación legal una desigualdad negativa frente a los que se encuentran amparados por las consecuencias de la norma; y (v) que la omisión sea el resultado del incumplimiento de un deber específico impuesto por el constituyente al legislador.”<sup>35</sup> Además de los anteriores criterios, en algunos pronunciamientos la Corte ha precisado que también es menester tener en cuenta: (vi) si la supuesta omisión emerge a primera vista de la norma propuesta, o (vii) si se está más bien, ante normas completas, coherentes y suficientes, que regulan situaciones distintas.”<sup>36</sup>,*

Con base en el principio democrático y el análisis de las consecuencias de declarar la inconstitucionalidad de una norma por haber incurrido en una omisión legislativa relativa, la jurisprudencia constitucional<sup>37</sup> ha admitido que, ante este tipo de omisiones, es competente para incorporar un significado

<sup>31</sup> “Sentencia C-543 de 1996 M.P Carlos Gaviria Díaz” Nota contenida en la sentencia C-767 de 2014

<sup>32</sup> C-767 de 2014.

<sup>33</sup> Por ejemplo ver las sentencias C-767 de 2014, C-586 de 2014 MP María Victoria Calle.

<sup>34</sup> MP María Victoria Calle.

<sup>35</sup> “Estos criterios han sido desarrollados, entre otros, en las sentencias C-427 de 2000 (MP. Vladimiro Naranjo Mesa), C-1549 de 2000 (MP. Martha Victoria Sáchica Méndez), C-1255 de 2001 (MP. Rodrigo Uprimny Yepes), C-041 de 2002 (MP. Marco Gerardo Monroy Cabra), C-185 de 2002 (MP. Rodrigo Escobar Gil), C-285 de 2002 (MP. Jaime Córdoba Triviño), C-371 de 2004 (MP. Jaime Córdoba Triviño), C-865 de 2004 (MP. Rodrigo Escobar Gil), C-100 de 2011 (MP. María Victoria Calle Correa, SV. Humberto Sierra Porto, SV. Mauricio González Cuervo).” Cita tomada de la sentencia C-833 de 2013.

<sup>36</sup> “Así, entre otras, en las sentencias C-371 de 2004 (MP. Jaime Córdoba Triviño), C-800 de 2005 (MP. Alfredo Beltrán Sierra, SV. Álvaro Tafur Galvis, SV. Rodrigo Escobar Gil), C-100 de 2011 (MP. María Victoria Calle Correa, SV. Humberto Sierra Porto, SV. Mauricio González Cuervo).” Cita tomada de la sentencia C-833 de 2013.

<sup>37</sup> Ver, entre otras, las sentencias C-586 de 2014, MP María Victoria Calle y C-250 de 2011 MP Mauricio González Cuervo.

ajustado a los mandatos constitucionales por medio de una sentencia integradora en la que se declare la exequibilidad condicionada del precepto acusado, en el entendido de que éste debe además comprender aquellos supuestos que fueron indebidamente excluidos por el Legislador:

*“Por regla general, cuando se trata de una omisión legislativa relativa, el remedio para la inconstitucionalidad advertida no es la declaratoria de inexecutable de la disposición que dejó por fuera de sus efectos jurídicos el elemento que se echa de menos, sino neutralizar dicho efecto contrario a la Constitución mediante la incorporación de un significado ajustado a los mandatos constitucionales”.*<sup>38</sup>

Específicamente, la **sentencia C-043 de 2003**<sup>39</sup> explicó que las omisiones legislativas relativas que resulten inconstitucionales por ser discriminatorias, pueden ser subsanadas mediante una sentencia integradora que permita al Tribunal Constitucional llenar los vacíos dejados por el Legislador, a fin de armonizar la disposición con el ordenamiento superior.

### **El cargo por violación del principio de equidad tributaria al presentarse una omisión legislativa relativa al no incluir la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores cumple con los requisitos previstos por la jurisprudencia**

22. La demanda alega que la omisión de la posibilidad de compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores, desconoce la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del CREE, por eso es indispensable que la definición de la base gravable contemple las pérdidas y no sólo los ingresos. Por esa razón, el demandante afirma que la compensación de pérdidas fiscales de las sociedades no es un beneficio prescindible, es una minoración de la estructura misma del tributo. De lo contrario el CREE tendría elementos confiscatorios pues toma una porción del patrimonio de una empresa en pérdidas y la grava sin tomar en consideración la capacidad contributiva reducida o nula que puede tener en ciertas circunstancias. Como consecuencia, el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 es violatorio del principio de equidad tributaria (arts. 95-9 y 363 CP).

---

<sup>38</sup> “Sentencia C-619 de 2011 (MP. Humberto Antonio Sierra Porto, AV. María Victoria Calle Correa), donde se desestima la existencia de una omisión legislativa relativa en el caso allí planteado, pero se reconstruye la línea jurisprudencial sobre esta modalidad de infracción constitucional. La declaratoria de exequibilidad condicionada como remedio para las omisiones legislativas relativas ha sido la decisión adoptada, entre otras, en las sentencias C-359 de 2013 (MP. Jorge Iván Palacio Palacio, AV. Luis Ernesto Vargas Silva), C-351 de 2013 (MP. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub), C-942 de 2010 (MP. Juan Carlos Henao, AV. Humberto Sierra Porto), C-238 de 2012 (MP. y AV. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, SV. Nilson Pinilla Pinilla), AV. C-1188 de 2005 (MP. Alfredo Beltrán Sierra, AV. Jaime Araújo Rentería), C-865 de 2004 (MP. Rodrigo Escobar Gil, AV. Jaime Araújo Rentería).” Cita tomada de la sentencia C-586 de 2014.

<sup>39</sup> MP Marco Gerardo Monroy.

De hecho, varias intervenciones consideran que ese cargo es apto y que procedería la declaratoria de inconstitucionalidad por violación del principio de equidad tributaria.

23. La Sala Plena analizará si los requisitos mencionados previamente se encuentran acreditados en el proceso objeto de estudio:

a.- Identificación de la norma sobre la cual se predica la omisión: artículo 22 de la Ley 1607 de 2012.

b.- Señalamiento del contenido normativo excluido, cuya consagración resultaría necesaria para armonizar el texto legal con los mandatos constitucionales: artículo 147 del ET.

c.- Explicación de la manera en que la omisión excluye de sus consecuencias un caso que, por ser asimilable, debería subsumirse dentro de su presupuesto fáctico: la disposición parcialmente acusada, a pesar de referirse al impuesto sobre la renta para la equidad, no incluye la consideración de las pérdidas para poder definir la base gravable como se hace en todos los impuestos basados en la renta.

d.- Fundamentación de que la exclusión no obedece a una razón objetiva y suficiente: la omisión impide hacer un descuento que lleva a establecer una base gravable que no refleja realmente la renta y por lo tanto cobra una mayor tarifa a quienes tienen menor capacidad contributiva, en comparación con quienes pasan por una mejor situación económica.

e.- Demostración de que la omisión produce una desigualdad injustificada entre los casos que están y los que no están sujetos a las consecuencias previstas por la norma: la exclusión perjudica a los sujetos pasivos del tributo que incurren en pérdidas dentro de cierto año gravable y no considera su situación particular para efectos de calcular y pagar el impuesto. Desde ese punto de vista, personas jurídicas con baja o nula capacidad contributiva –debido a las pérdidas fiscales– estarían en la misma situación de aquellas que no han sufrido esas pérdidas y que sí tienen capacidad contributiva por esa razón.

f.- Explicación de las razones por las que la omisión implica el incumplimiento de un deber constitucional del Legislador: no considerar las pérdidas sería confiscatorio porque toma una porción del patrimonio de una entidad con pérdidas –sin capacidad contributiva– al no permitirle operar según su capacidad contributiva real.

Todo lo anterior muestra que el cargo por violación del principio de equidad tributaria al presentarse una omisión legislativa relativa es apto.

Una vez establecida la aptitud de este cargo de la demanda, consistente en la supuesta omisión legislativa relativa en la que incurre el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 por no haber incluido la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores en la definición de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE), comienza la Corte el análisis de fondo del caso en el que subyace el reproche por la afectación del principio de equidad tributaria, estudio que será circunscrito sólo a la hipótesis de la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores por violación del principio de equidad tributaria.

### **Identificación del asunto bajo revisión y planteamiento de los problemas jurídicos**

24. El demandante considera que el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 viola el principio de equidad tributaria consagrado en los artículos 95-9 y 363 de la Constitución. Tal situación se habría generado como consecuencia de una omisión legislativa relativa consistente en que la norma acusada no contempló la posibilidad de compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores, para calcular la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE). La ausencia de este elemento llevaría a que la definición de la base gravable del impuesto citado, desconozca la capacidad contributiva de los sujetos pasivos pues no tomaría en consideración las pérdidas, sólo los ingresos. Para el actor, la compensación de pérdidas fiscales de las sociedades no es un beneficio prescindible, es una minoración de la estructura del tributo que, al no ser incluida, genera rasgos confiscatorios en el CREE, pues toma una porción del patrimonio de una empresa en pérdidas y la grava sin tomar en consideración la capacidad contributiva reducida o nula que puede tener en ciertas circunstancias.

La mayoría de los intervinientes coadyuva las pretensiones de la demanda, aunque muchos no se refieren de manera específica a este cargo, algunos sí lo tocan y coinciden con las afirmaciones del actor. Sólo una de las intervenciones se dedica a desarrollar el punto y concluye que la norma es inexecutable porque, además de afectar la equidad, viola la libertad de empresa (art. 333 CP). Con todo, otros intervinientes consideran que no puede haber una violación del principio de equidad porque el CREE aligeró la carga tributaria de los sujetos pasivos con respecto al régimen de parafiscalidad anterior. Además, hay quienes consideran que no existe un deber constitucional de reconocer las pérdidas fiscales por parte del Legislador y, en todo caso, la capacidad contributiva o su afectación no pueden suponerse de manera general, deberán aportarse datos específicos que demuestren el daño.

Por su parte, el jefe del Ministerio Público afirma que la norma es executable porque la carga tributaria para los sujetos pasivos del CREE se redujo del

33% al 25%, con lo cual se cumplen los postulados de equidad tributaria. Además, el tributo tiene una finalidad constitucionalmente importante consistente en la generación de empleo formal, por lo tanto, se trata de una figura que debe ser interpretada en el marco de la situación completa, no de manera aislada.

25. Con base en lo dicho previamente, el problema jurídico que debe abordar la Corte es el siguiente: ¿El artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 viola el principio de equidad tributaria por no haber incluido en la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad CREE la posibilidad de compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores?

Para abordar el problema enunciado, la Corte (i) hará un breve recuento de la naturaleza del CREE, luego (ii) se referirá al principio de equidad tributaria y, finalmente, (iii) analizará la constitucionalidad del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 y el alcance del fallo.

## Naturaleza del CREE

26. El impuesto sobre la renta para la equidad –CREE- ha sido incluido dentro del Estatuto Tributario en el Libro Primero, que se ocupa de impuestos sobre la renta y complementarios, dentro del Título I referido a la renta. Todos los capítulos de este Título intercalan las disposiciones sobre el CREE en los temas pertinentes. En particular, el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 se encuentra en el Capítulo IX que incluye las tarifas del impuesto de renta y ha sido reseñado dentro del artículo 241 del ET.

27. La **Sentencia C-289 de 2014**<sup>40</sup> se refirió a la naturaleza del CREE como un tributo en la modalidad de renta de destinación específica, cuyo sujeto pasivo son las sociedades, personas jurídicas y asimiladas contribuyentes del impuesto sobre la renta. Este gravamen se causa por la percepción de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio del sujeto pasivo -es decir por la sola percepción de ingresos que constituyan riqueza- y sus beneficiarios son los comprendidos en las destinaciones específicas definidas en el artículo 24 de la Ley 1607 de 2012<sup>41</sup>.

---

<sup>40</sup> MP Luis Ernesto Vargas.

<sup>41</sup> **“ARTÍCULO 24. DESTINACIÓN ESPECÍFICA.** A partir del momento en que el Gobierno Nacional implemente el sistema de retenciones en la fuente para el recaudo del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) y, en todo caso antes del 1o de julio de 2013, el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) de que trata el artículo 20 de la presente ley se destinará a la financiación de los programas de inversión social orientada prioritariamente a beneficiar a la población usuaria más necesitada, y que estén a cargo del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) y del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF).

A partir del 1o de enero de 2014, el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) se destinará en la forma aquí señalada a la financiación del Sistema de Seguridad Social en Salud en inversión social, garantizando el monto equivalente al que aportaban los empleadores a título de contribución parafiscal para los mismos fines por cada empleado a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley. Los recursos que financian el Sistema de Seguridad Social en Salud se presupuestarán en la sección del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y serán transferidos mensualmente al Fosyga, entendiéndose así ejecutados.

El diseño del gravamen fue justificado en la necesidad de aliviar las cargas tributarias de los empleadores, asociadas a la nómina, dado el alto impacto que comportaban para la generación de empleo formal. El Legislador consideró que los aportes parafiscales que debían sufragar los empleadores al vincular personal mediante contrato de trabajo, representaban un desestímulo significativo para la formalización del empleo, a la vez que promovían la vinculación informal. La exposición de motivos del proyecto de ley que dio origen a la Ley 1607 de 2012 dijo lo siguiente:

*“3.3. Los excesivos cargos que hoy en día gravan el trabajo formal en Colombia, se han traducido en elevadas tasas de desempleo en comparación con los países de la región. Los impuestos a la nómina ascienden actualmente al 58,1%, un porcentaje que se encuentra muy por encima de países como Chile (7,5%) y Perú (13.5%). La situación de informalidad en Colombia, tanto laboral como empresarial, es preocupante. El país no ha logrado disminuir la informalidad y está ubicada en niveles altos de empleo informal en comparación con los países de la región (...)*

*Ahora bien, tal como se indicó, los países con mayores contribuciones a la seguridad social y aportes parafiscales tienen tasas de desempleo más altas, lo que hace que en Colombia resulte muy costosa la generación de empleo.*

*Adicionalmente, la economía informal influye negativamente en el desarrollo de un país a través de diversos canales: (i) representa un obstáculo al incremento de la productividad laboral, y por lo tanto a la*

---

Del ocho por ciento (8%) de la tarifa del impuesto al que se refiere el artículo 21 de la presente ley, 2.2 puntos se destinarán al ICBF, 1.4 puntos al SENA y 4.4 puntos al Sistema de Seguridad Social en Salud.

<Inciso adicionado por el artículo 18 de la Ley 1739 de 2014. El nuevo texto es el siguiente:> A partir del periodo gravable 2016, del nueve por ciento (9%) de la tarifa del impuesto al que se refiere el inciso 2o del artículo 23 de la presente ley, un punto se distribuirá así: 0.4 punto se destinará a financiar programas de atención a la primera infancia, y 0.6 punto a financiar las instituciones de educación superior públicas, créditos beca a través del Icetex, y mejoramiento de la calidad de la educación superior. Los recursos de que trata este inciso serán presupuestados en la sección del Ministerio de Educación Nacional; el Gobierno nacional reglamentará los criterios para la asignación y distribución de estos recursos.

**PARÁGRAFO 1o.** Tendrán esta misma destinación los recursos recaudados por concepto de intereses por la mora en el pago del CREE y las sanciones a que hayan lugar en los términos previstos en esta ley.

**PARÁGRAFO 2o.** Sin perjuicio de lo establecido en la presente ley tanto el ICBF como el SENA conservarán su autonomía administrativa y funcional. Lo dispuesto en esta ley mantiene inalterado el régimen de dirección tripartita del SENA contemplado en el artículo 7o de la Ley 119 de 1994.

**PARÁGRAFO TRANSITORIO.** <Parágrafo transitorio modificado por el artículo 72 de la Ley 1739 de 2014. El nuevo texto es el siguiente:> Para el periodo gravable 2015 el punto adicional de que trata el parágrafo transitorio del artículo 23, se distribuirá así: cuarenta por ciento (40%) para financiar las instituciones de educación superior públicas y sesenta por ciento (60%) para la nivelación de la UPC del régimen subsidiado en salud. Los recursos de que trata este parágrafo serán presupuestados en la sección del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y transferidos a las entidades ejecutoras. El Gobierno nacional reglamentará los criterios para la asignación y distribución de que trata este parágrafo.

Para lo anterior se adelantarán los ajustes correspondientes, de conformidad con la normatividad presupuestal dispuesta en el Estatuto Orgánico del Presupuesto y las Disposiciones Generales del Presupuesto General de la Nación.”

*competitividad internacional disminuyendo los beneficios potenciales del comercio; (ii) es una fuente de inestabilidad laboral; (iii) afecta negativamente los ingresos relativos de los trabajadores (normalmente los trabajadores del sector informal tienen niveles de ingresos menores a aquellos del sector formal); (iv) aumenta la vulnerabilidad de los derechos laborales dado que los trabajadores no tienen protección frente a la ley; (v) aumenta el subempleo, y; (vi) afecta el crecimiento de la economía (la volatilidad en el crecimiento tiende a aumentar con el tamaño de la economía informal).*

*(...)*

*De acuerdo con lo anterior, el Gobierno Nacional, con el fin de incentivar la creación de empleo y combatir las consecuencias negativas que representa tener altos niveles de informalidad, considera necesario disminuir los gravámenes sobre la nómina, aliviando sustancialmente la carga de los aportes parafiscales y las cotizaciones al Sistema de Seguridad Social en Salud en cabeza de las personas jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, actores fundamentales para cumplir los objetivos mencionados. Así, se propone eliminar los aportes al Servicio Nacional de Aprendizaje - SENA, Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, ICBF, y cotizaciones al Sistema de Seguridad Social en Salud, correspondientes a los trabajadores cuyos salarios no superen diez salarios mínimos legales mensuales vigentes.*

*Como requisito esencial para lograr la eliminación mencionada, es fundamental sustituir las fuentes de la financiación que representaban para las entidades mencionadas y para el Sistema de Seguridad Social en Salud, los aportes y cotizaciones que se eliminan en el presente proyecto de ley. Lo anterior, toda vez que se reconoce el gran impacto social que generan los programas a cargo del SENA y del ICBF, y la importancia del sostenimiento del sistema de salud en Colombia.*

*Así las cosas, mediante las normas bajo revisión se creó un nuevo impuesto (impuesto sobre la renta para la equidad - CREE) el cual se calculará tomando en consideración, ya no las nóminas de las empresas, sino las utilidades obtenidas en un período gravable, lo cual contribuye a que el sistema tributario sea más eficaz y equitativo, respetando los principios constitucionales de progresividad, justicia y legalidad.*

*El CREE tendrá como destinación específica, la atención de los gastos del ICBF y SENA, garantizar los programas a su cargo y financiar parcialmente el Sistema de Seguridad Social en Salud.”<sup>42</sup> (Destacó la Sala).*

28. En ese sentido, los sujetos pasivos no son los empleadores, sino los productores de riqueza, es decir, las sociedades y personas jurídicas

<sup>42</sup> “Gaceta del Congreso No. 666. 5 de octubre de 2012. Pág. 36-39.” Cita tomada de la sentencia C-289 de 2014.

contribuyentes del impuesto sobre la renta que obtengan ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio. Por esa razón, el diseño del CREE grava las fuentes de ingreso constantes basadas, ya no en la nómina, sino en la rentabilidad de la producción.

Como puede observarse el CREE es un impuesto que, desde el punto de vista estructural, (i) redujo la carga tributaria de los sujetos obligados por las contribuciones parafiscales sobre nómina previamente existentes; y (ii) persigue dos objetivos constitucionalmente valiosos: estimular el empleo formal y mantener la financiación del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y del sistema general de seguridad social en salud. Para lograr estos objetivos el Legislador acogió una fórmula similar a la del impuesto sobre la renta que, *prima facie*, es admisible en términos constitucionales. En efecto, el Congreso diseñó un tributo que grava los ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio, permitió varios descuentos, mantuvo una destinación específica para los ingresos y, aunque se basó en el impuesto sobre la renta para hacer el diseño, la naturaleza y destinación específica del CREE ya marcan una diferencia con ese gravamen.

## El principio de equidad tributaria

29. En reiterada jurisprudencia<sup>43</sup> la Corte ha manifestado que, en virtud de los artículos 150-12 y 338 de la Constitución, el Legislador goza de una amplia libertad de configuración para la creación, modificación y eliminación de los impuestos. Al respecto, la **Sentencia C-222 de 1995**<sup>44</sup> determinó que:

*“la atribución de legislar en materia tributaria, principalmente encomendada al Congreso de la República, es lo bastante amplia y discrecional como para permitirle fijar los elementos básicos de cada gravamen atendiendo a una política tributaria que el mismo legislador señala, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal.*

*Así, mientras las normas que al respecto establezca no se opongan a los mandatos constitucionales, debe reconocerse como principio el de la autonomía legislativa 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 recaudo.”*<sup>45</sup>

<sup>43</sup> Ver por ejemplo la sentencia C-664 de 2009.

<sup>44</sup> MP José Gregorio Hernández.

<sup>45</sup> “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, MP Juan Carlos Henao.

No obstante, este alto Tribunal también ha indicado que las regulaciones tributarias deben respetar los derechos fundamentales y ajustarse a los principios constitucionales en la materia, en particular la legalidad, certeza e irretroactividad de los tributos (artículo 338 CP) y a los principios de equidad, eficiencia y progresividad (artículo 363 constitucional). La **Sentencia C-643 de 2002**<sup>46</sup> se pronunció sobre estos temas en los siguientes términos:

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

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

*De otro lado, los principios de equidad, eficiencia y progresividad del sistema tributario están consagrados en el artículo 363 del Texto Superior. El principio de equidad tributaria es la manifestación del derecho fundamental de igualdad en esa materia y por ello proscribire formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual. El principio de progresividad compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el 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. Finalmente, el principio de eficiencia implica que debe existir una relación de equilibrio entre los costos que la administración debe asumir para el recaudo del*

---

<sup>46</sup> MP Jaime Córdoba.

*tributo y las sumas recaudadas, es decir, se trata de generar el mayor recaudo al menor costo.”<sup>47</sup>*

30. Como puede observarse, el principio de equidad tributaria constituye una manifestación de la igualdad en el campo impositivo. Como consecuencia, muchas demandas de inconstitucionalidad en materia tributaria señalan una vulneración conjunta de estos dos preceptos. La configuración de este tipo de cargos explica que, en varias ocasiones, la Corte haya analizado los casos sin determinar claramente sus fronteras. El contorno difuso de estos postulados llevó a la **Sentencia C-1107 de 2001**<sup>48</sup> a dar pautas de distinción y afirmó que, mientras el derecho a la igualdad corresponde a un criterio universal de protección, el principio de equidad adquiere una especial relevancia en el ámbito tributario, como límite al ejercicio de la potestad de configuración normativa del Legislador.

Por su parte, la **Sentencia C-833 de 2013**<sup>49</sup> se refirió a algunas diferencias entre los principios constitucionales de igualdad, equidad y justicia tributaria. El fallo recordó que el principio de igualdad consagrado en el artículo 13 constitucional establece, entre otros, un mandato de igualdad formal ante la ley, según el cual todas las personas que compartan la misma situación merecen ser tratadas de la misma manera, mientras que aquellas que se encuentren en situaciones que sean diferentes –en términos constitucionalmente relevantes- deben ser tratadas de manera diferente, siempre y cuando ello no implique una discriminación injustificada basada en categorías sospechosas. Asimismo, incorpora un mandato de igualdad material, que ordena al Estado promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva, adoptando medidas en favor de grupos discriminados o marginados.

31. Estos preceptos encuentran un desarrollo específico en materia de política fiscal en los principios de generalidad y equidad, que están en la base de la idea de justicia tributaria. De acuerdo con lo establecido en los artículos 95 numeral 9 y 363 de la Constitución, todas las personas tienen el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (exigencia de generalidad), pero también es constitucionalmente exigible que el diseño del sistema impositivo responda a los principios de justicia, equidad, eficiencia y progresividad, que se erigen como límites constitucionales para el ejercicio del poder tributario.

Con todo, la jurisprudencia ha hecho algunas precisiones sobre la naturaleza y escenarios de aplicación del principio de equidad. Por ejemplo la **Sentencia C-169 de 2014**<sup>50</sup> recordó las dimensiones estructural e individual de este

---

<sup>47</sup> Sentencia C-643 de 2002, reiterada en la sentencia C-664 de 2009.

<sup>48</sup> MP Jaime Araujo Rentería.

<sup>49</sup> MP María Victoria Calle.

<sup>50</sup> MP María Victoria Calle.

principio. En efecto, el artículo 363 de la Carta exige que el sistema tributario –como integridad- sea equitativo, y que la formulación individual de las normas impositivas respete en la mayor medida posible el citado principio constitucional (art. 95-9 CP).<sup>51</sup> La equidad tributaria es *“un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión”*.<sup>52</sup>

Esta relación hace explícitas las razones por las que el principio de equidad se auxilia en el juicio de igualdad, con el propósito de determinar si una medida impositiva o la consagración de una exención cumplen o no con la obligación de dar el mismo trato a supuestos de hecho equivalentes o a destinatarios que están en circunstancias similares. Con todo, no son principios idénticos, pues los cargos por violación del principio de igualdad tienen exigencias específicas que no tienen los cargos por violación de la equidad y viceversa.<sup>53</sup>

La jurisprudencia también ha enunciado y desarrollado la doble dimensión del principio de equidad tributaria: la equidad horizontal, que hace referencia a los contribuyentes que se encuentran en una misma situación fáctica y que deben contribuir de manera equivalente; y la equidad vertical, que implica una mayor carga contributiva sobre aquellas personas que tienen más capacidad económica<sup>54</sup>, esta última comprensión de refiere a la progresividad en la tributación. La doble visión del principio de equidad explica que, a pesar de la preponderancia de su componente estructural, sea posible analizar la constitucionalidad de un tributo o de alguno de sus elementos particulares a la luz del principio de progresividad. Tal juicio consiste, no en establecer si individualmente se compeadece con el principio de progresividad, sino en determinar si el tributo o elemento *“podría aportar al sistema una dosis de manifiesta [...] regresividad”*<sup>55</sup> y así lo ha desarrollado reiterada jurisprudencia de esta Corporación.<sup>56</sup>

---

<sup>51</sup> *“Sentencia C-734 de 2002 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa. SV. Rodrigo Escobar Gil). En esa oportunidad se demandaba, no todo el sistema tributario, sino individualmente un conjunto limitado de normas que contemplaba el Gravamen a Movimientos Financieros. La Corte la declaró exequible. Al examinar el cargo entonces presentado sostuvo expresamente que “la equidad se predica también de cada uno de los impuestos”*. Cita tomada de la sentencia C-169 de 2014.

<sup>52</sup> Sentencia C-734 de 2002, MP Manuel José Cepeda Espinosa.

<sup>53</sup> Sentencia C-587 de 2014, MP Luis Guillermo Guerrero.

<sup>54</sup> Sentencia C-748 de 2009, MP Rodrigo Escobar Gil.

<sup>55</sup> *“Sentencia C-333 de 1993 (MP. Eduardo Cifuentes Muñoz. Unánime). En esa ocasión la Corte declaró exequible una norma que establecía como obligatorio un aporte especial, a la administración de justicia, del 10% de los ingresos brutos obtenidos por los notarios. La demanda planteaba una violación del principio de progresividad, y la Corte sostuvo que un control de progresividad era viable hacerlo respecto de tributos individualmente considerados. La Corte dijo: “[...] Si bien la cualidad sistémica de los principios de equidad, eficiencia y progresividad, no puede ser aprehendida en una revisión de constitucionalidad de una ley singular, ello no quiere decir que su examen no pueda llevarse a cabo frente al contenido concreto de la norma acusada cuando la misma, de conservarse, podría aportar al sistema una dosis de manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad. Finalmente, las leyes singulares son los afluentes normativos del sistema que resulta de su integración y, de otra parte, los principios, como se ha recordado, tienen un*

32. Sobre la metodología de análisis, la **Sentencia C-169 de 2014** enunció varios elementos a considerar para resolver un cargo de inequidad tributaria. Efectivamente, la violación de dicho principio puede presentarse cuando: (i) el monto a pagar por concepto del tributo no se define atendiendo a la capacidad de pago del contribuyente<sup>57</sup>; (ii) se regula un tributo en virtud del cual dos sujetos o grupos de sujetos en iguales condiciones resultan gravados de manera desigual, sin justificación suficiente<sup>58</sup> y (iii) el tributo es, o tiene implicaciones *confiscatorias* ya que no puede haber tributos que impliquen una verdadera expropiación de facto de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares.<sup>59</sup> La jurisprudencia entiende que un tributo es confiscatorio “*cuando la actividad económica del particular se destina exclusivamente al pago del mismo, de forma que no existe ganancia*”.<sup>60</sup> La prohibición de impuestos confiscatorios deriva de la protección constitucional a la propiedad y la iniciativa privadas (artículos 58 y 333 de la Carta Política) y de los principios de justicia y equidad tributarias contenidos en los artículos 95-9 y 363 de la Constitución.

33. En este orden de ideas y como lo recordó la **Sentencia C-249 de 2013**<sup>61</sup>, no cualquier sacrificio del principio de equidad por parte de una norma legal es suficiente para juzgarla contraria al ordenamiento superior, pues el Legislador tiene un margen de configuración normativa que le autoriza para incidir en la equidad –de manera proporcionada– con la finalidad de satisfacer de modo eficaz otro principio constitucionalmente relevante (arts. 150-12 y 338 CP). Como ha dicho la Corte, “*tales sacrificios [al principio de equidad] no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la*

---

*cometido esencial de límites que, desprovistos de control constitucional, quedarían inactuados*”. Cita tomada de la sentencia C-169 de 2014.

<sup>56</sup> Por ejemplo, la sentencia C-776 de 2003, MP Manuel José Cepeda Espinosa, declaró inexecutable una norma tributaria que introducía reformas extensas al IVA, sobre la base de que incorporaba al sistema tributario una manifiesta dosis de regresividad. La sentencia C-1060A de 2001, Conjuez Ponente: Lucy Cruz de Quiñones, declaró también inexecutable una norma tributaria, en virtud de la cual se les adjudicaba la calidad de rentas de trabajo exentas del gravamen a las rentas, a los gastos de representación de algunos altos funcionarios oficiales, y además se presumía que, para efectos tributarios, un porcentaje fijo de sus salarios equivalía a gastos de ese tipo, con lo cual dicho porcentaje se convertía a su vez en renta de trabajo exenta. La Corte consideró que la norma gravaba más severamente las rentas menores que las mayores, con lo cual introducía un trato regresivo.

<sup>57</sup> Por ejemplo, en la sentencia C-876 de 2002, MP Álvaro Tafur Galvis, la Corte sostuvo que una norma desconocía el principio de equidad porque establecía una base gravable presunta no desvirtuable, que podía ser superior a la capacidad de pago del contribuyente y que violaba el principio de equidad (CP arts 95-9 y 363). La norma revisada configuraba la base gravable de un impuesto el patrimonio líquido poseído por un contribuyente a 31 de agosto de 2002. Establecía como presunción que “en ningún caso” este patrimonio líquido podía ser “inferior al declarado a 31 de diciembre de 2001”.

<sup>58</sup> Es lo que ocurrió en la sentencia C-748 de 2009 Conjuez Ponente: Rodrigo Escobar Gil, donde la Corporación declaró exequible condicionadamente una norma que preveía una exención tributaria para los magistrados de Tribunales, y no para los magistrados auxiliares de la Corte Constitucional, la Corte Suprema de Justicia, el Consejo de Estado y el Consejo Superior de la Judicatura, ni tampoco para los magistrados de los Consejos Seccionales de la Judicatura, a pesar de que todos estos estaban históricamente en un mismo plano o situación fáctica.

<sup>59</sup> Sentencia C-409 de 1996, MP Alejandro Martínez Caballero.

<sup>60</sup> Sentencia C-1003 de 2004 MP Jaime Córdoba Triviño. En esa sentencia se declaró exequible una disposición que disminuía las deducciones del impuesto sobre la renta.

<sup>61</sup> MP María Victoria Calle.

*persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes”.*<sup>62</sup>

34. En consecuencia, y aunque no son los únicos parámetros, no basta con constatar que un tratamiento normativo interfiera en la equidad del sistema tributario (artículo 363 constitucional). Es indispensable además preguntarse si este es razonable, persigue fines constitucionales y es eficaz para obtenerlos. Pero ante todo debe cuestionarse si en efecto hay un sacrificio en el principio de equidad que la Constitución exige del sistema fiscal.

### **El artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 es inconstitucional por violación del principio de equidad tributaria por no permitir la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores**

35. Como ya ha sido mencionado, el artículo 22 acusado establece lo siguiente:

**ARTÍCULO 22. BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD (CREE).** *La base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) a que se refiere el artículo 20 de la presente ley, se establecerá restando de los ingresos brutos susceptibles de incrementar el patrimonio realizados en el año gravable, las devoluciones rebajas y descuentos y de lo así obtenido se restarán los que correspondan a los ingresos no constitutivos de renta establecidos en los artículos 36,36-1, 36-2, 36-3, 36-4, 37, 45, 46, 46-1, 47, 48, 49, 51, 53 del Estatuto Tributario. De los ingresos netos así obtenidos, se restarán el total de los costos susceptibles de disminuir el impuesto sobre la renta de que trata el Libro I del Estatuto Tributario y de conformidad con lo establecido en los artículos 107 y 108 del Estatuto Tributario, las deducciones de que tratan los artículos 109 a 118 y 120 a 124, y 124-1, 124-2, 126-1, 127 a 131, 131-1, 134 a 146, 148, 149, 151 a 155, 159, 171, 174, 176, 177, 177-1 y 177-2 del mismo Estatuto y bajo las mismas condiciones. A lo anterior se le permitirá restar las rentas exentas de que trata la*

---

<sup>62</sup> “Sentencia C-409 de 1996 (MP Alejandro Martínez Caballero. Unánime). En esa oportunidad la Corte Constitucional debía examinar la conformidad con el principio de equidad tributaria, de una norma que establecía límites a los costos deducibles en que un agente económico hubiese incurrido en el exterior. La Corporación señaló entonces que era cierto –como lo aseguraba el ciudadano demandante– que “[...] estas limitaciones legales pueden también implicar ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta, pues el impuesto cobrado puede no corresponder exactamente a la renta efectiva. Sin embargo, esta Corporación ya había establecido que tales sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, pues no sólo el Legislador puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad sino que, además, tales principios se predicán del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico. Así, ha dicho al respecto la Corte que “la ideal coexistencia de equidad y eficiencia, no siempre se puede traducir con exactitud en la realidad normativa y en la praxis, en las cuales una ganancia en equidad puede tener un costo en eficiencia y un incremento de ésta derivar en pérdida en aquélla”, por lo cual es posible favorecer un principio incluso afectando el otro, sin que ello sea inconstitucional “hasta el punto en que, atendidas las circunstancias históricas, un sacrificio mayor carezca de razonabilidad”” Cita tomada de la sentencia C-249 de 2013.

*Decisión 578 de la Comunidad Andina y las establecidas en los artículos 4o del Decreto 841 de 1998, 135 de la Ley 100 de 1993, 16 de la Ley 546 de 1999 modificado por el artículo 81 de la Ley 964 de 2005, 56 de la Ley 546 de 1999.*

*Para efectos de la determinación de la base mencionada en este artículo se excluirán las ganancias ocasionales de que tratan los artículos 300 a 305 del Estatuto Tributario. Para todos los efectos, la base gravable del CREE no podrá ser inferior al 3% del patrimonio líquido del contribuyente en el último día del año gravable inmediatamente anterior de conformidad con lo previsto en los artículos 189 y 193 del Estatuto Tributario.*

*(...)*”

El demandante considera que la norma acusada omitió incluir la deducción de que trata el artículo 147 ET<sup>63</sup> y con ello incurrió en un vicio de inconstitucionalidad por violación del principio de equidad (artículos 95.9 y 363 CP). La norma del citado estatuto es del siguiente tenor:

***“Art. 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.*

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

---

<sup>63</sup> Como ha sido visto a lo largo de este proceso, tanto la demanda –sin cumplir con los requisitos argumentativos para generar un debate constitucional- como las intervenciones –cuyos nuevos cargos no podrían ser analizados por esta Corte- enunciaron diversas omisiones en las que eventualmente habría incurrido el legislador cuando diseñó el CREE y que corresponderían a violaciones a la Carta Política debido al desconocimiento de principio de equidad tributaria. Tales temas no son abordados en esta providencia por ineptitud de la demanda o por haber sido planteados por los intervinientes. Por ejemplo pueden mencionarse las siguientes: (i) la pervivencia de leyes especiales que incluyen exenciones de la renta gravable para proteger fines constitucionalmente legítimos tales como estimular la cultura; (ii) el tratamiento a las zonas francas; y (iii) la situación de los contratos de estabilidad jurídica, entre otros.

*resultantes en el patrimonio de la sociedad que se escindió. La compensación de las pérdidas sufridas por la sociedad que se escindió, deberá realizarse teniendo en cuenta los 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.*

*En caso de que la sociedad que se escinde no se disuelva, ésta podrá compensar sus pérdidas fiscales sufridas antes del proceso de escisión, con las rentas líquidas ordinarias, hasta un límite equivalente al porcentaje del patrimonio que conserve después del proceso de escisión. La compensación de las pérdidas sufridas por la sociedad escindida, deberá realizarse teniendo en cuenta los 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.*

*En todos los casos, la compensación de las pérdidas fiscales en los procesos de fusión y escisión con las rentas líquidas ordinarias obtenidas por las sociedades absorbentes o resultantes según el caso, sólo serán procedentes si la actividad económica de las sociedades intervinientes en dichos procesos era la misma antes de la respectiva fusión o escisión.*

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

*El término de firmeza de las declaraciones de renta y sus correcciones en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales, será de cinco (5) años contados a partir de la fecha de su presentación.*

*PARAGRAFO TRANSITORIO. Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales registradas a 31 de diciembre de 2002 en cualquier año o período gravable, con las rentas que obtuvieren dentro de los cinco períodos gravables siguientes al período en que se registraron.”*

El actor argumenta que la omisión de este elemento como deducción, desconoce la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del CREE, por eso es indispensable que la determinación de la base gravable de este tributo contemple las pérdidas y no sólo los ingresos. Por esa razón, el demandante afirma que la compensación de pérdidas fiscales de las sociedades no es un beneficio prescindible, es una minoración que hace parte de la estructura misma del tributo. De lo contrario el CREE tendría elementos confiscatorios, pues toma una porción del patrimonio de una empresa en pérdidas y la grava

sin tener en consideración la capacidad contributiva reducida o nula que muy probablemente afronta en momentos críticos.

36. Como fue anotado previamente, el cargo, con respecto a esta hipótesis, cumplió con los requisitos generales y específicos para elevar un cargo de inconstitucionalidad por omisión legislativa relativa. En efecto, el demandante identificó el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 como aquel que incurrió en la omisión alegada. Señaló que el Legislador debió incluir lo previsto en el artículo 147 ET para que la norma se ajustara a la Constitución. Explicó que la omisión excluyó de sus consecuencias un elemento -la consideración de las pérdidas- para poder definir la base gravable como se hace en todos los impuestos basados en la renta. Fundamentó que la exclusión no está sustentada en una razón objetiva y suficiente porque la base gravable no refleja realmente los ingresos y por lo tanto ese diseño implicará el cobro de una tarifa que no concuerda con la capacidad contributiva. El actor también demostró que la omisión genera una desigualdad injustificada porque perjudica a los sujetos pasivos del tributo que incurren en pérdidas dentro de cierto año gravable y no considera su situación particular para efectos de calcular y pagar el impuesto; desde ese punto de vista, personas jurídicas con baja o nula capacidad contributiva –debido a las pérdidas fiscales- estarían en el mismo escenario de obligación tributaria de aquellas que no han sufrido esas pérdidas y que, por esa razón, sí tienen capacidad contributiva. Finalmente, el ciudadano explicó las razones por las que la omisión implica el incumplimiento de un deber constitucional del Legislador: no considerar las pérdidas sería confiscatorio porque toma una porción del patrimonio de una entidad con pérdidas –sin capacidad contributiva- al no permitirle operar según su capacidad contributiva real.

En síntesis, para el demandante el CREE omitió una condición o elemento esencial exigido por la Constitución: la equidad vertical en el diseño del tributo para no generar en el sistema una dosis significativa de regresividad. Tal omisión se habría configurado por la exclusión del descuento de que trata el artículo 147 ET para la definición de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad.

37. Para hacer el análisis sobre la eventual violación de la equidad tributaria alegada por el actor, la Corte considera importante anotar que, desde una visión estructural de la equidad, a primera vista el CREE no genera un problema constitucional porque, de hecho, aligeró la carga tributaria de los sujetos obligados por las antiguas contribuciones parafiscales sobre la nómina. Tal como lo anotaron varios intervinientes y el jefe del Ministerio Público, esta carga pasó del 33% al 25%. Sin embargo, como la jurisprudencia de esta Corte lo ha aceptado, el estudio de la equidad como principio sistémico, no impide el análisis del impacto regresivo que ciertos impuestos pueden tener en el sistema tributario. Vale la pena precisar que este es un caso en el que el estudio de constitucionalidad se centra en la dimensión

vertical de la equidad que implica que, a mayor capacidad económica, mayor debe ser la carga tributaria. Además, ya que no toda limitación del principio de equidad está constitucionalmente prohibida –pues puede ceder ante otros principios, como la eficiencia- es indispensable seguir una metodología que permita enunciar y valorar los elementos del caso.

38. Para adelantar el examen, la Corte (i) determinará si hay un sacrificio real de la equidad en este caso, luego (ii) establecerá el tipo de límite impuesto a ese principio, para (iii) analizar la razonabilidad y proporcionalidad de la restricción establecida por la norma, pues debe demostrarse que la reducción de la equidad aporta una manifiesta dosis de regresividad al sistema. En este último punto, este Tribunal considerará algunos rasgos que claramente han definido una limitación al principio de equidad como irrazonable: por ejemplo cuando el monto a pagar no se define atendiendo la capacidad de pago del contribuyente, o cuando el tributo tiene implicaciones confiscatorias, es decir no permite que el sujeto obligado perciba ganancias a causa de un gravamen que toma una porción de su patrimonio sin permitir la recuperación de pérdidas posterior.

38.1. En cuanto al sacrificio del principio de equidad tributaria, en este caso sí se configura. El CREE, a diferencia de otros impuestos sobre la renta, no contempla la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores, como parte del cálculo de la base gravable del tributo. Sin embargo, este límite puede obedecer simplemente a la libertad de configuración del Legislador o a la naturaleza del gravamen. Con todo, la naturaleza del tributo indica que pretende gravar las utilidades de una empresa, tal como fue indicado en la exposición de motivos del proyecto que culminó con la Ley 1607 de 2012. No obstante, la ley no permite la compensación mencionada.

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

Estos dos elementos muestran fuertes indicios de un desborde en la libertad de configuración del Legislador que eventualmente puede generar una violación del principio de equidad vertical por aportar una dosis indiscutible de regresividad al sistema. El tercer criterio para definir si ello es así consiste en el análisis de la razonabilidad y proporcionalidad de la medida limitante de la equidad.

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

- (i) Como fue visto previamente, la omisión alegada, que limita el principio de equidad tributaria, no parece perseguir algún otro fin constitucionalmente valioso que justifique su permanencia en el sistema jurídico. En efecto, incluir la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores para definir la base gravable del CREE, no tendría un impacto negativo en la finalidad del tributo ni lo desnaturalizaría. Es probable que genere un recaudo menor, pero ello dependerá de las circunstancias económicas de los sujetos obligados, sobre quienes es plausible pensar que pretenden mantenerse en buenas condiciones económicas. En ese sentido, que el Legislador incluyera esta compensación, no afectaría ningún otro principio constitucional, mientras que su exclusión sí incide en la equidad vertical entendida como progresividad.
- (ii) El no considerar la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores para definir la base gravable del CREE presenta rasgos confiscatorios, pues al no tomar en cuenta las pérdidas del sujeto obligado para efectos de tributar, podría impedir que su negocio genere ganancias, además hace imposible que las empresas se recuperen de sus pérdidas, pues la detracción que implica la obligación tributaria puede ser superior a la capacidad de pago, en contravía con lo establecido por la Constitución en sus artículos 58, 95-9, 333 y 363. De tal forma, el tributo no asegura de que el monto de la tarifa sea soportable para el sujeto pasivo.
- (iii) El diseño del CREE no toma en cuenta la capacidad de pago de los sujetos obligados. La imposibilidad de hacer la compensación de pérdidas fiscales de que trata el artículo 147 ET genera una carga tributaria excesiva sobre quienes atraviesan por momentos de pérdidas y los iguala al grupo de quienes no pasan por esa situación. Esta definición de la base gravable tendrá como consecuencia que las tarifas no reflejen la diferencia entre quienes tienen un negocio a pérdida y quienes tienen mejor situación económica, con lo cual la realidad de cada sujeto aparecería desligada de la supuesta capacidad de pago establecida en la norma. La omisión en la que

incurrió el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 genera un impacto regresivo en el sistema por violación del principio de equidad vertical. Para demostrarlo en sede constitucional, a diferencia de lo afirmado por el Ministerio de Hacienda, no es necesario presentar datos de casos específicos, que de hecho escaparían de la competencia de esta Corporación, basta un análisis normativo que establezca los elementos que demuestren que la normativa bajo examen no genera una mayor tributación para quienes posean una mayor capacidad contributiva, sino que permite una alta tributación para quienes poseen menor capacidad. Por otra parte, la Corte considera importante anotar que el estudio normativo sobre el no reconocimiento de la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores, así como cualquier otro criterio de análisis, no puede ser considerado constitucional o inconstitucional de manera aislada, cualquier conclusión debe responder a una reflexión individual de cada caso para interpretar el impuesto de que se trate en su globalidad, sólo así se podrá entender si resulta o no contrario a la Constitución.

## **Fallo a adoptar y su alcance**

39. De los fundamentos anteriores puede concluirse que el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 es inconstitucional por haber incurrido en una omisión legislativa relativa. Ésta se configuró al no incluir dentro la definición de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores (art. 147 ET). La mencionada omisión vulnera el principio de equidad tributaria en su dimensión vertical por generar una indiscutible dosis de regresividad en el sistema tributario.

40. Con todo, la Corte considera que no es factible adoptar un fallo de inexecutable simple debido a la naturaleza del CREE y la destinación específica de sus recursos dirigidos al SENA, al ICBF y al Sistema general de seguridad social en salud. En efecto, de declararse la inconstitucionalidad de la norma, estas entidades, que cumplen fines constitucionales imperiosos – educación, protección a la infancia y atención en salud- dejarían de recibir los recursos provenientes del tributo durante el resto de este año gravable y durante el periodo durante el cual el Estado puede perseguir a los agentes morosos (5 años). De tal suerte, el resultado de una declaratoria de inexecutable simple no sólo es indeseable sino que generaría efectos claramente inconstitucionales por obstaculizar e incluso impedir el desempeño de funciones del Estado encaminadas a la protección de bienes y sujetos protegidos por la Carta Política. Bajo estas circunstancias, se impone adoptar un fallo que tenga un alcance diferente, aunque seguirá circunscrito a los cargos analizados en esta oportunidad.

41. La jurisprudencia se ha referido a diversas situaciones que han llevado a considerar opciones adicionales a la declaratoria de inexecutable ordinaria. La **Sentencia C-325 de 2009**<sup>64</sup> consideró que, aunque se encuentre una clara inexecutable simple, debe valorarse la eventual generación de vacíos e inconsistencias normativas que podrían tener resultados inconstitucionales, que lógicamente son indeseables para el sistema jurídico. Ante estas circunstancias hay al menos dos opciones<sup>65</sup> -permitidas por el ordenamiento para mantener la integridad y supremacía de la Constitución y del sistema jurídico como un todo que debe estar acorde con ella- que no van más allá de las competencias de la Corte Constitucional: (i) proferir una sentencia de inconstitucionalidad diferida, concediendo un tiempo al Legislador para que expida una nueva norma en reemplazo de la que se considere contraria a la Carta en ejercicio de su libertad de configuración pero dentro del respeto a la Constitución,<sup>66</sup> o (ii) expedir una sentencia integradora, situación en la que la propia Corte llena el vacío que deja la norma inconstitucional al salir del sistema jurídico.<sup>67</sup>

42. Sobre la metodología para la escogencia entre una sentencia diferida o una integradora la **sentencia C-112 de 2000** dijo lo siguiente:

*“Aun cuando no existen reglas simples al respecto, la Corte considera que, como lo demuestra la práctica constitucional<sup>68</sup>, el punto decisivo es el siguiente: si el mantenimiento de la disposición inconstitucional no es particularmente lesivo de los valores superiores, y el legislador goza de múltiples opciones de regulación de la materia, entonces es preferible otorgar un plazo prudencial al Congreso para que corrija la situación inconstitucional, ya que en tal evento, una sentencia integradora afecta desproporcionadamente el principio democrático (CP, art. 3º) pues el tribunal constitucional estaría limitando la libertad de configuración del Legislador. La extensión del plazo conferido al*

<sup>64</sup> MP Gabriel Eduardo Mendoza.

<sup>65</sup> Dijo la Corte en la sentencia C-112 de 2000, MP Alejandro Martínez Caballero, “(...) es doctrina reiterada de esta Corte que el juez constitucional no está atrapada (sic) en la disyuntiva de mantener en forma permanente una norma en el ordenamiento (declaración de constitucionalidad) o retirarla en su integridad (sentencia de inexecutable), puesto que la Carta simplemente ha establecido que a la Corte compete “decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes” (CP 241 ord 4º). Por consiguiente, al decidir sobre estas demandas, la Corte debe adoptar la modalidad de sentencia que mejor le permita asegurar la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución.”

<sup>66</sup> En la sentencia C-112 de 2000 se dijo: “(...) de un lado, puede recurrir a una inconstitucionalidad diferida, o constitucionalidad temporal, a fin de establecer un plazo prudencial para que el Legislador corrija la inconstitucionalidad que ha sido constatada, tal y como esta Corte lo ha aceptado en anteriores oportunidades (...)” Al respecto, ver entre otras la sentencias: C-221 de 1997, MP Alejandro Martínez Caballero, C-700 de 1999 MP José Gregorio Hernández Galindo.

<sup>67</sup> “De otro lado, puede también la Corte llenar, ella misma, el vacío legal que produce la declaración de inexecutable de la disposición acusada, por medio de una modalidad de sentencia integradora, pues el vacío de regulación, es llenado por medio de un nuevo mandato que la sentencia integra al sistema jurídico, proyectando directamente los mandatos constitucionales en el ordenamiento legal. Esta Corporación ha recurrido en el pasado a ese tipo de decisiones (...)” Sentencia C-112 de 2000.

<sup>68</sup> “Ver sentencia C-109 de 1995 y C221 de 1997, fundamento 22. Y en derecho comparado, ver Thierry DI MANNO. *Le juge constitutionnel et la technique des décisions “interpretatives” en France et en Italie.* Paris: Economica, 1997”. Cita contenida en la sentencia C-112 de 2000

*legislador dependerá, a su vez, de esas variables.”*

Pero también procede una sentencia integradora, por medio de la cual, el juez constitucional *“proyecta los mandatos constitucionales en la legislación ordinaria, para de esa manera integrar aparentes vacíos normativos o hacer frente a las inevitables indeterminaciones del orden legal”*<sup>69</sup>. Estas sentencias pueden ser interpretativas, aditivas o sustitutivas y *“encuentran fundamento en el carácter normativo de la Carta Política (C.P. art. 4º) y en los principios de efectividad (C.P. art. 2º) y conservación del derecho (C.P. art. 241), llamados a gobernar el ejercicio del control de constitucionalidad”*<sup>70</sup>, ya que facilitan la labor de *“mantener vigente en el ordenamiento jurídico la norma que ofrece insuficiencias desde la perspectiva constitucional, en el sentido que le permite al órgano de control constitucional ajustar su contenido a los mandatos superiores parcialmente ignorados por el legislador”*<sup>71</sup>.

43. En casos referidos a impuestos que incurren en omisiones legislativas relativas han operado estas figuras frente a la eventual declaratoria de inexecutable. Por ejemplo, la **sentencia C-831 de 2010** (que estudió la constitucionalidad de una norma que establecía un impuesto al patrimonio) encontró que se había configurado una omisión legislativa relativa y, como en otros casos similares, optó por ordenar que, al aplicarse, se tuvieran en cuenta los supuestos de hecho que el Legislador omitió en su regulación<sup>72</sup> para eliminar la desigualdad de trato o la violación de otros derechos, producto del silencio en la normativa.

Con base en el principio de conservación de la norma, la labor del juez constitucional, en estos casos, no tiene por fin la exclusión del precepto omisivo, sino que éste pueda ser interpretado en el sentido de abarcar los supuestos de hecho dejados de lado por el Legislador. Esta posición no significa desconocer la legalidad y la seguridad jurídica, por el contrario, implica salvaguardar la decisión del Legislador y el principio democrático, pues la expulsión de leyes debe restringirse a aquellos eventos en los que se vulnera irremediablemente la Constitución.

44. En el presente caso, la ausencia del texto que debe declararse inexecutable puede resultar más gravosa que su presencia debido a la pérdida de recursos que sufrirían el SENA, el ICBF y el sistema general de seguridad social en salud. Con todo, una sentencia diferida no tendría mucho sentido ya que el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 tiene ya un plazo de vigencia y de pervivencia de efectos limitado por la reforma contenida en Ley 1739 de 2014, por tanto, la Corte encuentra el fallo integrador como el más razonable en este asunto.

---

<sup>69</sup> Sentencia C-109 de 1995 MP Alejandro Martínez.

<sup>70</sup> Sentencia C-1230 de 2005 MP Rodrigo Escobar.

<sup>71</sup> Sentencia C-748 de 2009 MP Rodrigo Escobar.

<sup>72</sup> Sentencias C-690 de 1996, MP Alejandro Martínez Caballero y C-405 de 1997, MP Fabio Morón Díaz, entre otras.

Para llenar el vacío generado por la omisión legislativa relativa, y con el objetivo de respetar al máximo el principio democrático y el trabajo del Legislador, la Corte tomará en cuenta la nueva normativa sobre el CREE para proferir su fallo. Como fue mencionado previamente, el Congreso reformó el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 por medio de la Ley 1739 de 2014. Esta reforma incluyó, en su artículo 13, la compensación de pérdidas fiscales para efectos de definir la base gravable del CREE en los siguientes términos

**ARTÍCULO 13.** Adiciónese el artículo 22-2 a la Ley 1607 de 2012 el cual quedará así:

*Artículo 22-2. Compensación de Pérdidas Fiscales. Las pérdidas fiscales en que incurran los contribuyentes del Impuesto Sobre la renta para la Equidad (CREE) a partir del año gravable 2015, podrán compensarse en este impuesto de conformidad con lo establecido en el artículo 147 del Estatuto Tributario Nacional”.*

Sin embargo, la norma sólo es aplicable a partir del año gravable 2015. Para efectos de hacer que el artículo 22 se ajuste a la Carta, es necesario que esta norma opere frente a todas las situaciones, no consolidadas, cobijadas por sus efectos jurídicos y que perdure mientras la norma tenga la entidad de producirlos, por lo tanto se entenderá como parte del artículo 22 en estos términos. Ya que puede haber dudas sobre el momento en que esta decisión comienza a regir, la Corte se limita a anotar que la vigencia de este fallo seguirá las reglas generales de este tipo de providencias (artículo 21 Decreto 2067 de 1991), y así habrá de ser entendida para todos los efectos pertinentes. Adicionalmente, este Tribunal insiste en que el fallo se circunscribe sólo al cargo analizado en esta ocasión.

## **Conclusión**

45. La determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) efectuada por el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 incurrió en una omisión legislativa relativa que lo hace inconstitucional por no haber incluido la posibilidad de descontar la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores. Esta omisión es contraria a la Carta Política porque viola el principio de equidad tributaria (arts. 95-9 y 363 CP) en su dimensión vertical. Esta Corporación encontró que la norma estableció un límite al principio de equidad que no era razonable ni proporcionado. En efecto, la exclusión de ese descuento (i) afectó gravemente un principio constitucional sin beneficiar a otro, (ii) generó rasgos confiscatorios en el gravamen e (iii) impactó el sistema tributario con su carácter regresivo.

No obstante lo anterior, ante los efectos inconstitucionales que podrían generarse con una declaratoria de inexequibilidad simple –como la falta de

recursos para el SENA, el ICBF y el sistema general de seguridad social en salud- la Corte adopta un fallo integrador en el que incluye la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores como parte de la definición de la base gravable del CREE, regla adoptada en el artículo 147 del ET. Este entendimiento o integración se aplicará a todas las situaciones, no consolidadas, cobijadas por los efectos jurídicos del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 y perdurará mientras esta disposición tenga la entidad de producir consecuencias normativas. Adicionalmente, este fallo de exequibilidad condicionada está circunscrito únicamente al cargo analizado en esta oportunidad.

## 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

**Primero.-** Declararse **INHIBIDA** para conocer del artículo 21 (parcial) de la Ley 1607 de 2012 *“Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”*, por ineptitud sustancial de la demanda.

**Segundo.-** Declarar **EXEQUIBLE** el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 *“Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”*, únicamente por el cargo analizado en esta oportunidad, **EN EL ENTENDIDO** de que las pérdidas fiscales en que incurran los contribuyentes del Impuesto Sobre la renta para la Equidad (CREE) podrán compensarse en este tributo, de conformidad con lo establecido en el artículo 147 del Estatuto Tributario Nacional, en los términos previstos en la parte motiva de esta providencia.

Notifíquese, comuníquese, cúmplase, publíquese y archívese el expediente.

MARÍA VICTORIA CALLE CORREA

Presidenta (e)

*Con aclaración de voto*

MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO  
Magistrado

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ  
Magistrado

*Con salvamento de voto*

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO  
Magistrado

GLORIA STELLA ORTÍZ DELGADO  
Magistrada

JORGE IVÁN PALACIO PALACIO  
Magistrado

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB  
Magistrado  
*Ausente con excusa*

ALBERTO ROJAS RIOS  
Magistrado

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA  
Magistrado  
*Con aclaración de voto*

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ  
Secretaria General