

**TEMA**

**Base gravable del Impuesto sobre la  
Renta para la Equidad (CREE)**

Subtema: Capacidad contributiva del contribuyente - Compensación  
de pérdidas fiscales - compensación de exceso de base mínima -  
Vigencia de las normas tributarias

**VICENTE AMAYA MANTILLA**  
*Ponente del concepto*

**Ref.: Expediente D- 11769. Magistrado Ponente: Dra. Gloria Stella Ortiz Delgado. Actor: Alejandra García Jaramillo y María Margarita Parra Gómez. Concepto del 14 de diciembre de 2016.**

Demanda de inconstitucionalidad en contra del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012.

Honorables Magistrados:

En respuesta a la invitación formulada por esa Corporación para presentar concepto en el proceso de la referencia, cuya demanda fue remitida con oficio No. 4195 del pasado 28 de noviembre, transcribimos a continuación el concepto del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**, el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo de 12 de diciembre del presente año.

En la elaboración del presente actuó como ponente el Doctor **VICENTE AMAYA MANTILLA**, quien no observó impedimento o inhabilidad respecto del asunto sometido a estudio, como tampoco los restantes miembros del Consejo Directivo que participaron en la correspondiente reunión, doctores Juan Guillermo Ruíz Hurtado, Juan Rafael Bravo Arteaga, Alberto Múnera Cabas, Juan de Dios Bravo González, Myriam Stella Gutiérrez Argüello, Luz María Jaramillo Mejía, Adriana Grillo Correa, Eleonora Lozano Rodríguez, Ramiro Ignacio Araujo Segovia, Silvia Paula González Anzola y actuó como Secretario Guillermo Antonio Suárez Casallas.

La elaboración del concepto por parte del citado ponente, es una opinión eminentemente académica y no versa sobre cuestiones particulares ni litigios concretos.

Pese a que el Instituto no tiene carácter oficial, en desarrollo de su objeto, la defensa del derecho tributario, y habida consideración de la obligante invitación de la H. Corte Constitucional, con mucho gusto contribuye al examen de constitucionalidad de la norma impugnada, lo que hace en los siguientes términos:

## 1. NORMA ACUSADA

Se demanda el Artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 referente a la base gravable del impuesto sobre la renta para la Equidad CREE. El texto legal citado en la demanda es el original antes de la modificación introducida al mismo por el artículo 11 de la Ley 1739 de 2014, y reza:

**“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 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, 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 tragan 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 b193 del Estatuto Tributario.”*

## 2. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

Hacen residir su petitorio las señoras demandantes en la supuesta violación de los artículos 95.9 y 363, de la Constitución Política, que consagran, respectivamente, el deber de contribuir de los colombianos a los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad, y los principios de equidad, eficiencia y progresividad en que se funda el sistema tributario, porque consideran que la norma acusada no toma en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente pues “no establece un sistema de compensación por exceso de base mínima del CREE” y genera una carga contributiva excesiva sobre quienes atraviesan por periodos de bajos ingresos, igualándolos con quienes no los sufren, no pudiendo compensar las pérdidas de ejercicios anteriores ni el exceso de base mínima presuntiva en sus declaraciones tributarias futuras.

## 3. CONSIDERACIONES DEL INSTITUTO

Para el Instituto Colombiano de Derecho Tributario la demanda objeto de análisis, pese a mencionar que la norma acusada fue modificada por el artículo 11 de la Ley 1739 de 2014, transcribe el texto original correspondiente al artículo 22 de la Ley 1607 de 2012.

Adicionalmente, se observa que la mencionada Ley 1739 de 2014, consagró en sus artículos 13 y 14 las instituciones que las señoras demandantes dicen faltar en la norma acusada, es decir, respectivamente, la “compensación de pérdidas fiscales” y la “compensación de exceso de base mínima”, lo cual implica que el efecto de la acción de inexecutable debe referirse y tener efecto por el tiempo transcurrido desde la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012, hasta la aplicación de las normas contenidas en la Ley 1739 de 2014, valga decir, tomando en cuenta la regla de vigencia de las normas tributarias que se consagra en el inciso tercero del artículo 338 de la Constitución Política, pues por tratarse de un tributo cuya base “es el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado”, el artículo demandado tuvo vigencia por los años gravable 2013 y 2014, y actualmente no se halla vigente.

Así las cosas, cabe considerar la procedibilidad de la acción incoada en contra de una norma que no rige actualmente pero que es susceptible de generar efectos, toda vez que las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarias correspondientes a los mencionados períodos se encuentran dentro del lapso para ser objeto del procedimiento de determinación oficial del impuesto, en especial, en lo que corresponde a la notificación del requerimiento especial (art.

705 E.T.), para notificar la liquidación de revisión (art. 710 *ibídem*) y para que se produzca la firmeza de la liquidación privada (art. 714 *eiusdem*).

Al respecto, ha sido abundante la jurisprudencia de la H. Corte Constitucional, contenida, entre otras, en las sentencias C-505 de noviembre 9 de 1995, C.P. DR. Alejandro Martínez Caballero, C-558 de octubre 24 de 1996, M.P. Dr. Vladimiro Naranjo Mesa, C-478 de mayo 9 de 2001, M.P. DR. Alfredo Beltrán Sierra, C-112 de febrero 22 de 20016, M.P. Dr. Álvaro Tafur Galvis, que confluyen a reconocer la posibilidad de que el alto tribunal se pronuncie de fondo cuando la norma modificada o derogada sigue produciendo efectos jurídicos pese a su pérdida de vigencia.

Hecha la anterior advertencia, para el Instituto se configura la tacha de inconstitucionalidad, por el hecho de no reconocerse expresamente la afectación de la base gravable del CREE por causa de las pérdidas fiscales o de la diferencia con la base presunta, pese a tratarse de un tributo que expresamente el legislador apartó de la normatividad compilada en el Estatuto Tributario, como lo enfatizan las señoras demandantes, y por ende de las reglas aplicables en materia del Impuesto sobre la Renta, por lo que dentro de su amplia facultad regulatoria podía apartarse de esas medidas que se echan de menos, del mismo modo como en el pasado no se reconocieron en la normatividad rentística, sino que se fueron incorporando en el curso de regulaciones expedidas dentro del trasunto legislativo histórico posterior.

No obstante, no puede perderse de vista que, en consonancia con los objetivos expresamente señalados por el legislador en pro de favorecer a los trabajadores, incentivar la creación de empleo y la inversión social, como lo puso de presente el doctor Luis Miguel Gómez<sup>1</sup>, la normatividad del CREE “no permite la *compensación de pérdidas fiscales* (art. 147), restricción igualmente curiosa si se piensa que tales pérdidas lo son por períodos de baja rentabilidad donde la tasa efectiva resulta superior a la *normal*, para lo cual tal compensación es importante para apoyar el proceso de recuperación del contribuyente y, por esa vía, apuntalar una eventual generación de plazas de trabajo;...”

En tal sentido se pronunció la H. Corte Constitucional en **Sentencia C-291 de 20 de mayo de 2015**, al “*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*

1 Gómez Sjöberg, Luis Miguel, “Estudio Crítico de la reforma tributaria de 2012. Las modificaciones al régimen de las personas jurídicas en materia de reorganización empresarial, impuesto sobre la renta para la equidad –CREE- y subcapitalización”, en Memorias 38 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, febrero 2014, pg. 180-192.

**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.”<sup>2</sup>

Consideró en tal oportunidad el supremo juez constitucional la procedencia de la acción pese a hallarse derogada la norma pero porque se encuentra produciendo efectos jurídicos, conforme amplia jurisprudencia que invoca, y dictó una sentencia integradora por omisión legislativa relativa. Al respecto aclaró:

*“La **Sentencia C-767 de 2014** 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. No ocurre lo mismo en el caso de una omisión legislativa absoluta, para cuyo conocimiento la Corte no es competente.*

*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 defensa.”. 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.”*

Con respecto al caso específico manifestó en sus apartes más relevantes:

*“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*

2 Expediente D-10473, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. Demandante: Diego Quiñónez Cruz, 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”.

*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.”*

Y más adelante, al definir el alcance de su decisión, expresó:

*“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.*

*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.”*

Intervino en tal oportunidad el Instituto Colombiano de Derecho Tributario y, fiel a sus criterios, sostuvo la procedencia del cargo de inexequibilidad, llamando la atención de no haberse incluido entre las deducciones aceptables la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores. Consideró una omisión legislativa que debía estudiarse bajo el principio de equidad tributaria, la igualdad y el estímulo al desarrollo empresarial (art. 333 CP), pues no se trata de gravar al que pierde sino de permitir recuperarse.

En la presente oportunidad, considera que el no reconocimiento de la compensación del exceso de base presuntiva reviste iguales alcances que la compensación de las pérdidas fiscales, toda vez que se obliga al contribuyente a tributar sobre un supuesto económico ficto – como ocurriría de no poder deducir las pérdidas de ejercicios anteriores – para el cual el mismo legislador dispuso posteriormente, no solo en materia del tributo sobre la renta, sino expresamente en relación con el CREE en el artículo 14 de la Ley 1739 de 2014, que *“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, 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.”*

Cabe entonces la misma razón que la H. Corte Constitucional tomó en cuenta en la sentencia C-291 de 2015 con respecto a la no deducibilidad de las pérdidas fiscales: viola la equidad tributaria (arts. 95-9 y 363 CP) en su dimensión vertical, pues también la exclusión de este factor de depuración de la base gravable: “(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”.

Por ello, en aras de preservar la normatividad vigente, el Instituto pide respetuosamente a la H. Corte, se sirva dictar un fallo integrador que incluya la compensación del exceso de base presuntiva en los términos del artículo 14 de la Ley 1739 de 2014, para que se aplique a todas las situaciones no consolidadas amparadas por el artículo 22 de la ley 1607 de 2012, que perdure mientras esta disposición esté produciendo efectos y desde cuando empezó a regir.

#### **4. CONCLUSIONES**

Por lo expuesto, respetuosamente el Instituto Colombiano de Derecho Tributario recomienda a la H. Corte Constitucional declarar exequible la norma acusada, con los efectos señalados.



De los Honorables Magistrados, con toda atención,

**Instituto Colombiano de Derecho Tributario**

**Juan Guillermo Ruiz Hurtado**

Presidente ICDT

**Nota del editor:** El anterior proceso se decidió en **SENTENCIA C-010 del 7 de marzo de 2018**, por medio del cual se resolvió:

Declarar **EXEQUIBLES** los artículos 22 de la Ley 1607 de 2012 “*Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones*” y 14 de la Ley 1739 de 2014 “*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*”, únicamente por el cargo analizado en esta oportunidad, **EN EL ENTENDIDO** de que el exceso de base mínima presunta en que hayan incurrido los contribuyentes del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) podrá compensarse para los años gravables 2013 y 2014, en los términos previstos en la parte motiva de esta providencia.