

**COMUNICADO N° 9 DE MARZO 7 Y 8 DE 2018
CORTE CONSTITUCIONAL**

EL EXCESO DE BASE MINIMA PRESUNTA EN QUE HAYAN INCURRIDO LOS CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD (CREE), PODRA COMPENSARSE PARA LOS AÑOS GRAVABLES 2013 Y 2014, ACORDE CON EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA VERTICAL

III. EXPEDIENTE D-11769 - SENTENCIA C-010/18 (Marzo 7)

M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado

1. Norma acusada

LEY 1607 DE 2012

(diciembre 26)

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

ARTICULO 22. ARTICULO 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 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.

PARAGRAFO TRANSITORIO. 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."

2. Decisión

Primero. - LEVANTAR la suspensión de términos ordenada en el Auto 305 del veintiuno (21) de junio de 2017.

Segundo.- 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.

3. Síntesis de los fundamentos

La Corte, en este caso, verifico la vigencia de la disposición acusada, el cumplimiento de los requisitos de aptitud de la demanda y delimito su pronunciamiento únicamente al cargo por desconocimiento del principio de equidad tributaria vertical que genera una presunta omisión legislativa relativa. Posteriormente, realizo la integración de la unidad normativa entre los artículos 22 de la Ley 1607 de 2012 y 14 de la Ley 1739 de 2014.

El problema jurídico que abordó esta Corporación fue el siguiente ¿Los artículos 22 de la Ley 1607 de 2012 y 14 de la Ley 1739 de 2014 violan el principio de equidad tributaria vertical al no haber incluido la compensación de exceso de base mínima presunta en los periodos gravables de 2013 y 2014?

Para resolverlo realizó un breve recuento de las generalidades del concepto de impuesto, sus elementos, específicamente la base gravable y el uso de rentas presuntivas; analizó los beneficios y las minoraciones estructurales en derecho tributario; hizo un breve recuento de la

naturaleza del CREE; se refirió al principio de equidad tributaria y, finalmente, analizó la constitucionalidad de los artículo (sic) 22 de la Ley 1607 de 2012 y 14 de la Ley 1739 de 2014 y fijó el alcance del fallo.

La Corte encontró que no es razonable ni proporcional excluir la compensación de pérdidas de exceso de base mínima presunta para definir la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad CREE en los periodos 2013 y 2014. Para realizar el análisis sobre la eventual violación del principio de la equidad tributaria alegada por los demandantes, la Corte reiteró las consideraciones expuestas en la **sentencia C-291 de 2015**¹, que en su momento estudio una demanda de inconstitucionalidad contra la misma norma objeto de análisis, por la falta de compensación por pérdidas fiscales.

De esta forma, este Tribunal expresó que cuando el monto a pagar por la obligación tributaria no se define en atención a la capacidad de pago del contribuyente, se configura una limitación irrazonable al principio de equidad tributaria. Al analizar la norma acusada con fundamento en el cargo formulado y su alcance constitucional, la Sala consideró que el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), a diferencia del impuesto de renta, con el que guarda similitud al gravar los ingresos del sujeto pasivo, no contempla la compensación por exceso de base mínima para los periodos 2013 y 2014. En efecto, se trata de un tributo que grava las utilidades de una empresa y uno de los métodos utilizados es la presunción de renta mínima equivalente al 3% del patrimonio líquido del contribuyente del último día del año inmediatamente anterior. No obstante, la ley no permitió la mencionada compensación en los periodos referidos.

El artículo 14 de la Ley 1739 de 2014, impuso un límite temporal para el uso de la compensación de exceso de base mínima presunta como instrumento de minoración estructural del tributo, pues aquel solo podrá realizarse a partir del año 2015, mientras que el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, no contempla dicha posibilidad para los periodos 2013 y 2014.

De esta manera, para la Corte, la exclusión de la compensación en los periodos descritos no resulto razonable ni proporcional pues no persigue un fin constitucionalmente valioso que justifique su permanencia en el sistema jurídico. En este caso, la norma acusada no permitió tener en cuenta la diferencia entre los bajos ingresos del obligado y la renta presuntiva para efectos de tributar, lo que puede generar que la obligación tributaria llegue a ser superior a la capacidad de pago, en contravía con lo establecido por la Constitución en sus artículos 58, 959,

¹ M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

333 y 363. De tal forma, el tributo no asegura que el monto de la tarifa sea soportable para el sujeto pasivo.

El diseño del CREE no consideró la capacidad de pago de los sujetos obligados, al menos para los periodos gravables 2013 y 2014. La posibilidad de hacer la compensación de exceso de base mínima contemplada en el artículo 14 de la Ley 1739 de 2014, únicamente a partir del año gravable 2015, con exclusión de los periodos 2013 y 2014, genera una carga tributaria excesiva que desconoce la realidad de cada sujeto, puesto que aparecería desligada de la supuesta capacidad de pago establecida en la norma.

Con fundamento lo anterior, la Corte Constitucional resolvió declarar la exequibilidad de los artículos (sic) 22 de la Ley 1607 de 2012 y 14 de la Ley 1739 de 2014, 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. En el presente asunto, no participaron del debate la Magistrada Cristina Pardo Schlesinger, por habersele aceptado un impedimento y el magistrado Carlos Bernal Pulido por encontrarse en comisión.

4. Salvamento de voto

El magistrado **Alejandro Linares Cantillo** salvo su voto al considerar que el análisis efectuado por la Corte en este caso, referido a un tema de omisión legislativa relativa, no logró demostrar el incumplimiento de un deber constitucional específico por el legislador, de tal manera que no era procedente dictar una sentencia aditiva. En este sentido, recalcó el Magistrado la necesidad de la Corte de identificar con claridad un mandato constitucional concreto en el que se imponga al legislador el deber de desarrollar un contenido preciso, pues solo entonces procede la declaratoria de inconstitucionalidad o la adición de la norma legal por omisión legislativa relativa.

En el caso concreto, además de la inexistencia del mandato constitucional específico desatendido, estimó que las normas analizadas, al no contemplar un mecanismo de compensación por exceso de base mínima para un periodo determinado, no desconocen la Constitución en tanto se ajustan a los principios de equidad, eficiencia y progresividad que orientan el sistema tributario. En este sentido, indicó que no resultaba justificado que el juez constitucional invadiera como un todo, el ámbito del legislador, que según ha reconocido la jurisprudencia, goza de un amplio margen de

configuración normativa en materia tributaria. Adicionalmente, puso de presente que los sistemas presuntivos para la determinación de las bases gravables de los impuestos resultan fundamentales para la eficiencia del sistema tributario y son instrumentos legítimos y compatibles con la Constitución, a los que puede recurrir el legislador para el diseño de las normas tributarias. Finalmente, destacó la importancia del CREE desde el punto de vista constitucional dado su propósito normativo, señalando que el beneficio de los trabajadores, la generación de empleo y la inversión social, que eran sus objetivos de financiación (Ley 1607 de 2012, Art. 20), justificaban el diseño normativo utilizado por el legislador en las normas objeto de control.