

EXPEDIENTE D-10473 - SENTENCIA C-291/14 (Mayo 20)

M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado

LA CORTE CONSTITUCIONAL ENCONTRÓ QUE EN LA DETERMINACIÓN DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD (CREE), SE INCURRIÓ EN UNA OMISIÓN LEGISLATIVA RELATIVA QUE VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, POR NO INCLUIR LA COMPENSACIÓN POR PÉRDIDAS FISCALES DE AÑOS POSTERIORES

1. Norma demandada

LEY 1607 DE 2012 (Diciembre 26)

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

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.

Para efectos de este artículo, el período gravable es de un año contado desde el 1 de enero al 31 de diciembre.

PARÁGRAFO. En los casos de constitución de una persona jurídica durante el ejercicio, el período gravable empieza desde la fecha del registro del acto de constitución en la correspondiente cámara de comercio. En los casos de liquidación, el año gravable concluye en la fecha en que se efectúe la aprobación de la respectiva acta de liquidación, cuando estén sometidas a la vigilancia del Estado, o en la fecha en que finalizó la liquidación de conformidad con el último asiento de cierre de la contabilidad; cuando no estén sometidas a vigilancia del Estado.

ARTÍCULO 22. BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD (CREE). *[Artículo modificado por el artículo 11 de la Ley 1739 de 2014.* 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, 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 4 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 año gravable inmediatamente anterior de conformidad con lo previsto en los artículos 189 y 193 del Estatuto Tributario.

PARÁGRAFO TRANSITORIO. 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.

2. Decisión

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, (iii) la restricción es irrazonable y desproporcionada

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, 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 ese impuesto de conformidad con lo establecido en el artículo 147 del Estatuto Tributario Nacional, en los términos previstos en la parte motiva de esta providencia.

3. Síntesis de los fundamentos

La Corte Constitucional estableció que en 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, el Congreso incurrió en una omisión legislativa relativa que la hace inconstitucional, por violar el principio de equidad tributaria consagrado en los artículos 95-9 y 363 de la Carta Política en su dimensión vertical, por las siguientes razones:

(i) Existe un sacrificio real del mencionado principio, en la medida que 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. Aunque este límite podría obedecer simplemente al amplio margen de configuración tributaria de que goza el Legislador o a la naturaleza del gravamen, lo cierto es, que este impuesto 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.

(ii) El límite impuesto a ese principio es de importante magnitud, toda vez 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, de manera que 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 del contribuyente.

(iii) La omisión alegada es irrazonable y desproporcionada, puesto que afecta de manera grave el principio de equidad tributaria sin que persiga algún otro fin constitucionalmente valioso. Para la Corte, 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 dependería 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.

El no considerar la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores para definir la base gravable del CREE, impide que el negocio del contribuyente genere ganancias, hace imposible que las empresas se recuperen de sus pérdidas, como quiera que 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.

La Corte encontró que 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 dándoles el mismo tratamiento que al grupo de quienes no pasan por esa situación. Esta definición de la base gravable trae 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. De esta forma, 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.

No obstante lo anterior, ante los efectos inconstitucionales que podrían generarse con una declaratoria de inexecutable simple, por las disminuciones en el recaudo de recursos previstos para este efecto, la Corte Constitucional decidió adoptar un fallo integrador en el que mantiene el diseño del Legislador pero incluye la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores como parte de la definición de la base gravable del CREE, de acuerdo con la misma regla prevista en el artículo 147 del Estatuto Tributario. Así mismo, el tribunal constitucional precisó que este entendimiento 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.

De otra parte, la Corte constató que el cargo por violación del principio de legalidad formulado en contra de los artículos 21 (parcial) y 22 de la Ley 1607 de 2012, no cumplía con los requisitos que permiten adelantar un juicio de constitucionalidad. En cuanto al artículo 21, existía falta de pertinencia del cargo, 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 precepto demandado. Con respecto al artículo 22, el demandante no explicó por qué los vacíos que alega son insolubles y violan el principio de legalidad, toda vez que hace

un listado de posibles deducciones no incluidas, pero no expone las razones constitucionales por las que, en cada caso, debían integrarse a la normatividad acusada para no desconocer la Constitución o porque no pueden incluirse por vía interpretativa. En consecuencia este tribunal se inhibió de emitir un pronunciamiento en relación con la vulneración del mencionado principio.

4. Salvamento y aclaraciones de voto

El magistrado **Mauricio González Cuervo** se apartó de la decisión de exequibilidad condicionada del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, toda vez que en su concepto, no se configuraba una omisión legislativa relativa en la medida que no existe ningún mandato constitucional que imponga al Legislador los factores que determinan la base gravable del impuesto CREE en particular, o que los beneficios tributarios previstos para un impuesto deban aplicarse necesariamente y de manera genérica a los demás tributos basados en los ingresos del contribuyente.

A juicio del magistrado González Cuervo, la determinación de los factores que conforman la base gravable del impuesto CREE corresponden a la amplia potestad tributaria de que goza el Congreso para configurar los impuestos, en este caso, para establecer un tributo distinto del impuesto a la renta, concebido como un Impuesto sobre la Renta para la Equidad, que compensa la disminución de la carga tributaria generada por la reducción de la tarifa del impuesto de renta y por el desmonte de las contribuciones parafiscales que se aplicaban sobre la nómina de las empresas. Por ello, considera que la carga tributaria de las personas jurídicas y asimiladas no se incrementó, ni desconoce el principio de equidad tributaria, como quiera que el impuesto CREE no constituye un tributo adicional desproporcionado que exigiera la integración que se hace por la Corte, al declarar la exequibilidad condicionada del artículo 22 de la Ley 1607, incluyendo en la determinación de la base gravable del impuesto CREE, el factor relativo a las pérdidas fiscales, decisión que pertenece a la órbita del Legislador en materia tributaria.

El magistrado **Luis Ernesto Vargas Silva** anunció la presentación de una aclaración de voto respecto del análisis relacionado con la aptitud de los cargos de inconstitucionalidad que se formularon en esta oportunidad. Por su parte, la magistrada **María Victoria Calle Correa** se reservó la presentación de una aclaración de voto relativa a algunas de las consideraciones que se exponen como fundamento de la decisión de exequibilidad condicionada adoptada mediante la sentencia C-291/15.