

Sentencia C-010/18

DETERMINACION DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA LEY 1607 DE 2012 (CREE)-Acorde con la Constitución en el entendido de que los contribuyentes podrán compensar el exceso de base mínima presunta en los periodos gravables 2013 y 2014

El problema jurídico que debe abordar la Corte es 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 del exceso de base mínima presunta en los periodos gravables de 2013 y 2014? Para abordar el problema enunciado, la Corte i) realiza un breve recuento de las generalidades del concepto de impuesto, sus elementos y específicamente la base gravable y el uso de rentas presuntivas; ii) analiza los beneficios y las aminas estructurales en derecho tributario; iii) realiza un breve recuento de la naturaleza del CREE; iv) se refiere al principio de equidad tributaria y, finalmente, (v) analizará la constitucionalidad de los artículos 22 de la Ley 1607 de 2012 y 14 de la Ley 1739 de 2014 y fijará el alcance del fallo. La Sala Plena dio respuesta al problema jurídico planteado de la siguiente manera: (i) los artículos 22 de la Ley 1607 de 2012 y 14 de la Ley 1739 de 2014, incurrieron en una omisión legislativa relativa que los hace inconstitucionales por no incluir la compensación del exceso de base mínima presunta en los periodos gravables 2013 y 2014. Esta omisión contraria a la Carta Política porque viola el principio de equidad tributaria (arts. 95-9 y 363 CP) en su dimensión vertical. (ii) encontró que la norma estableció un límite al principio de equidad que no era razonablemente proporcionado. En efecto, la exclusión de ese descuento afectó gravemente un principio constitucional de igualdad de trato y beneficiar a otro. (iii) No obstante, ante los efectos inconstitucionales que podrían generarse con un exceso de inequidad simple la Corte adopta una decisión de inequidad condicionada mediante un mecanismo integrador, en el sentido de que los artículos 22 de la Ley 1607 de 2012 y 14 de la Ley 1739 de 2014 son inconstitucionales en el sentido de que los contribuyentes podrán compensar el exceso de base mínima presunta en los periodos gravables 2013 y 2014.

COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL-Función negativa y positiva/COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL-Criterios para determinar su existencia/COSA JUZGADA FORMAL Y COSA JUZGADA MATERIAL-Conceptos/Alcance/COSA JUZGADA ABSOLUTA Y COSA JUZGADA RELATIVA-Conceptos

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DE NORMA SUSTITUIDA O DEROGADA-Criterio de verificación de producción de efectos

Esta Corporación ha establecido que el análisis de la vigencia o eficacia de una norma sustituida o derogada comprende el estudio de los siguientes aspectos: (i) las cláusulas de vigencia del cuerpo normativo y el cambio, (ii) los elementos de la práctica judicial relevantes, (iii) los fenómenos de eficacia social por los que se produce el cambio, (iv) cualquier otro criterio aplicable que demuestre que la norma continúa con la producción de sus consecuencias.

ACCION PUBLICA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Principio pro actione

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Indicación precisa del objeto demandado, el concepto de violación y la razón por la cual la Corte Constitucional es competente

El artículo 2° del Decreto 2067 de 1991, fija las condiciones o requisitos mínimos de procedibilidad de las demandas de inconstitucionalidad, exigiéndole a los ciudadanos en la presentación de las mismas, (i) señalen las disposiciones legales contra las que dirigen la acusación; (ii) delimiten las preceptivas

constitucionales que consideran violadas y (iii) expliquen las razones o motivos por los cuales estas normas superiores han sido desconocidas.

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Requisitos de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia

Para la jurisprudencia de esta Corporación el concepto de la violación requiere que los argumentos de inconstitucionalidad contra las normas acusadas sean: i) claros, es decir, que exista un hilo conductor en la argumentación que permita comprender el contenido de la demanda y las justificaciones que la sustentan; ii) ciertos, la demanda habrá de recaer sobre una proposición jurídica real y existente; iii) específicos, que se precise la manera en que la norma acusada vulnera un precepto o preceptos de la Constitución; iv) argumentos de oposición objetivos y verificables entre el contenido de la ley y el texto de la Constitución Política, lo que hace inadmisibles los argumentos vagos, indeterminados, abstractos y globales; v) el reproche debe ser de naturaleza constitucional pues no se aceptan reproches legales y/o doctrinarios; vi) suficientes, debe exponer todos los elementos de juicio (argumentativos y probatorios) necesarios para el estudio y que despierten duda mínima sobre la constitucionalidad de la disposición acusada.

OMISION LEGISLATIVA RELATIVA-Concepto/OMISION LEGISLATIVA RELATIVA-Eventos que configura

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 conlleva una obligación constitucional, pero excluye expresa o tácitamente a un grupo de ciudadanos de los que otorga a los demás; y (iii) cuando al regular una institución omite una condición o un elemento exigido por la Constitución".

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD POR OMISION LEGISLATIVA RELATIVA-Requisitos de procedencia

Aunque existen diversas formulaciones de los requisitos que debe reunir una demanda de inconstitucionalidad por omisión legislativa relativa, la sentencia C-833 de 2013 hace una lista detallada de la siguiente manera: i) Debe existir una norma sobre la cual se predique necesariamente el cargo; ii) La disposición acusada debe tener consecuencias jurídicas que, por ser asimilables, tendrían que estar contenidas 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) La exclusión de casos o ingredientes carezca de un principio de razón suficiente; iv) La falta de justificación y objetividad para los casos excluidos de la regulación legal una desigualdad negativa frente a los que se encuentran amparados por las consecuencias de la norma; v) La omisión surge como consecuencia del incumplimiento de un deber específico impuesto por el constituyente al Legislador; vi) Debe tenerse en cuenta si la omisión emerge a primera vista de la norma propuesta, o si por el contrario; vii) Se está más bien, a favor de la integración de las normas, que regulan situaciones distintas.

INTEGRACION DE UNIDAD NORMATIVA-Carácter excepcional

INTEGRACION DE UNIDAD NORMATIVA-Reglas jurisprudenciales

La Corte estableció las reglas jurisprudenciales de procedencia de la integración de unidad normativa. La demanda versa sobre una disposición jurídica que de manera independiente no tiene un contenido

claro o unívoco, de tal forma que su interpretación y aplicación depende de integrar su contenido con la disposición que no fue objeto de censura constitucional. De no realizarse la integración de normas, incurrir en un fallo inhibitorio; ii) La disposición normativa objeto de control constitucional está relacionada con otras normas del ordenamiento que no fueron demandadas; y, iii) No se verifica ninguna de las causas anteriores, sin embargo, la norma demandada se encuentra "(...) intrínsecamente relacionada con otras normas que, a primera vista, presenta serias dudas de constitucionalidad". En ese sentido, la procedencia de un fallo de inconstitucionalidad está condicionada a la verificación de dos requisitos adicionales, distintos y concurrentes: "(1) que la norma demandada tenga una estrecha relación con las disposiciones no cuestionadas que formarían la unidad normativa; (2) que las disposiciones no acusadas aparezcan, a primera vista, aparentemente inconstitucionales". A este respecto, la Corporación ha señalado que "es legítimo que la Corte entre a estudiar la regulación de la cual forma parte la norma demandada, si tal regulación aparece prima facie de una dudosa constitucionalidad".

NATURALEZA JURIDICA DEL TRIBUTO-Concepto

El concepto de tributo en la Constitución y como ha sido entendido por la Corte, comprende: i) un concepto amplio y genérico, pues en su definición están contenidos los impuestos, tasas y contribuciones; ii) un ingreso público destinado al financiamiento de la satisfacción de las necesidades por parte del Estado; iii) tiene origen en la ley como expresión de la "potestad tributaria" derivada del "poder legislativo"; y iv) además de ser una manifestación del principio de representación popular; y iv) su naturaleza es coactiva.

TRIBUTO-clasificación/IMPUESTO-características

TRIBUTO-Elementos/TRIBUTO-Sujeto activo/TRIBUTO-Sujeto pasivo/TRIBUTO-tarifa/TRIBUTO-tributo generador/TRIBUTO-Base gravable

BENEFICIO TRIBUTARIO-Concepto/BENEFICIOS TRIBUTARIOS Y MINORACIONES ESTRUCTURALES-Distinción/MINORACIONES ESTRUCTURALES-Finalidad

IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD CREE-Naturaleza/IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD CREE-Destinación específica

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Jurisprudencia constitucional/LIBERTAD DE CONFIDENCIALIDAD LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Jurisprudencia constitucional

SENTENCIAS INTEGRADORAS INTERPRETATIVAS, ADITIVAS Y SUSTITUTIVAS-Técnica de modulación de los fallos de constitucionalidad

Referencia: Expediente D-11769

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

Demandantes: Alejandra García Jaramillo y María Margarita Parra Gómez.

Magistrada Ponente:

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Bogotá, D. C., siete (7) de marzo de dos mil dos mil dieciocho (2018)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, integrada por los Magistrados Alejandro Linares Cantillo preside, Carlos Bernal Pulido, Diana Fajardo Rivera, Luis Guillermo Guerrero Pérez, Antonio José Ocampo, Gloria Stella Ortiz Delgado, Cristina Pardo Schlesinger, José Fernando Reyes Cuartas y /

Ríos, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales, así como de los requisitos y trámite establecidos en el Decreto 2067 de 1991, profiere la siguiente:

SENTENCIA

ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, consagrada en el artículo 241 de la Constitución Política, las ciudadanas Alejandra García Jaramillo y María Margarita Parra Gómez presentaron ante la Corte Constitucional demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, "Por la expedición de normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones."

La demanda fue admitida a través de Auto del dieciséis (16) de noviembre de dos mil dieciséis (2016), únicamente en relación con el cargo por violación del principio de equidad tributaria vertical que genera la presunta omisión legislativa relativa. En esta misma providencia se comunicó la iniciación del proceso al Presidente de la República, al Presidente del Congreso de la República, a los Ministerios de Justicia y Derecho, de Hacienda y Crédito Público; a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), al Departamento Nacional de Planeación, a la Academia Colombiana de Jurisprudencia, al Instituto Colombiano de Derecho Tributario y a las facultades de derechos de las universidades de Antioquia, del Norte de Santander y Externado de Colombia y Sergio Arboleda, en virtud de lo contemplado en el artículo 11 del Decreto 2067 de 1991.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de esta clase de procesos y proferido el fallo en el rigor por el señor Procurador General de la Nación, procede la Corte a decidir de fondo la demanda de inconstitucionalidad referida.

TEXTO DE LA NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012:

Texto original de la Ley 1607 de 2012:

"LEY 1607 DE 2012

(diciembre 26)

Diario Oficial No. 48.655 de 26 de diciembre de 2012

CONGRESO DE LA REPÚBLICA

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

(...)

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 incremento del patrimonio realizados en el año gravable, las devoluciones [,] rebajas y descuentos y de lo así obtenido restarán los que correspondan a los ingresos no constitutivos de renta establecidos en los artículos **2**, **36-3**, **36-4**, **37**, **45**, **46**, **46-1**, **47**, **48**, **49**, **51**, **53** del Estatuto Tributario. De los ingresos netos así obtenidos 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 deducciones de que tratan los artículos **109** a **118** y **120** a **124**, y **124-1**, **124-2**, **126-1**, **127** a **131**, **132**, **133**, **134** a **146**, **148**, **149**, **151** a **155**, **159**, **171**, **174**, **176**, **177**, **177-1** y **177-2** del mismo Estatuto y baj

condiciones. A lo anterior se le permitirá restar las rentas exentas de que trata la Decisión 578 de la Andina y las establecidas en los artículos 4o del Decreto 841 de 1998, **135** de la Ley 100 de 1993, **1** 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 que tratan los artículos **300** a **305** del Estatuto Tributario. Para todos los efectos, la base gravable 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 Tri

PARÁGRAFO TRANSITORIO. Para los periodos correspondientes a los 5 años gravables 2013 a 2017 no 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."

LA DEMANDA

Las accionantes consideraron que la norma acusada violó los artículos 95 numeral 9° y 363 de la Constitución puesto que al establecer la base gravable del impuesto de renta para la equidad, en adelante CREE, no cuenta la capacidad tributaria del contribuyente razón por la cual desconoció el principio de equidad.

Con fundamento en lo anterior, presentaron un cargo por omisión legislativa relativa, por cuanto el artículo 1 de la Ley 1607 de 2012, excluye la posibilidad de compensar el exceso de base mínima del impuesto de renta para la equidad CREE para los años 2013 y 2014, puesto que desde el año 2015 ya existe una regla[2], no obstante haber sido modificado por el artículo 11 de la Ley 1739 de 2014[3]. Para sus cargos presentaron las siguientes razones:

La ausencia de inclusión de la compensación por exceso de base mínima del CREE produce un efecto directo en los contribuyentes al hacerlos tributar sobre una renta presunta que puede ser mucho mayor. En efecto, el impuesto consagra una base gravable que no podrá ser inferior al 3% del patrimonio líquido del sujeto pasivo en el último día del año gravable inmediatamente anterior de conformidad con lo previsto en los artículos 189 y 193 del Estatuto Tributario.

Lo anterior genera una renta presuntiva que de ser mayor debería tener la posibilidad de compensar en los siguientes años, de tal suerte que su exclusión para los años 2013 y 2014 afecta la equidad vertical como progresividad[4].

El artículo acusado presenta rasgos confiscatorios porque la renta presuntiva puede resultar mayor que la capacidad de pago y esto configura que la tarifa no sea soportable para el sujeto pasivo.

El diseño del CREE no toma en cuenta la capacidad de pago de los sujetos obligados, pues la imposibilidad de hacer la compensación de que trata el artículo 189 del Estatuto Tributario constituye una carga tributaria excesiva sobre quienes atraviesan por momentos de bajos ingresos frente a quienes están en una situación de solvencia económica[5].

En esa medida, las ciudadanas solicitan a la Corte declarar la existencia de una omisión legislativa contenida en el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, al no incluir la posibilidad de compensar el exceso de base mínima del CREE para los periodos 2013 y 2014. Por tal razón, pretenden que esta Corporación profiera una decisión similar a la contenida en la sentencia C-291 de 2015, es decir, una exequibilidad condicionada, en la que se permita realizar la compensación para las situaciones no consolidadas que se dieron en los años 2013 y 2014 periodos gravables[6].

INTERVENCIONES

Intervenciones institucionales:

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN[7]

La entidad pública radicó ante la Secretaría General, el doce (12) de diciembre de 2016, escrito de i en el que solicitó a la Corte declarar EXEQUIBLE la norma demandada, con fundamento en las sig razones:

El impuesto de renta y la equidad CREE: expresó que el CREE fue creado para aliviar las c parafiscales sobre la nómina, mediante un impuesto específico que gravara las utilidades que afectan por el coste laboral, es decir, quien tenga más carga laboral pagará menos impuestos. Adicionalmente realizó un recuento de los antecedentes gubernamentales y legislativos del m impuesto[8].

El hecho generador y la base gravable: indicó que la norma acusada no contiene una indefin hecho generador y adicionalmente la expresión "ingresos que sean susceptibles"[9] es constit puesto que la naturaleza del CREE es análoga al impuesto sobre la renta y complementarios, los ingresos que genera el tributo son los que obtiene un contribuyente en el año gravable, los conforme al artículo 38 del Decreto 2649 de 1993, son aquellos que generan un aumento de lo una disminución de los pasivos o una combinación de los dos. En otras palabras, el ingreso de un enriquecimiento o capitalización en cabeza de quien lo recibe, es decir, debe incrementar e en el correspondiente periodo fiscal.

Conforme a lo expuesto, manifestó que la norma acusada indica con claridad el hecho generador de embargo, advirtió que las demandantes confundieron el hecho generador del tributo con la base gra

En ese sentido, presentó la definición de la base gravable como elemento del impuesto, los método determinación[11] y señaló que su depuración se realiza mediante la aplicación de deducciones y e:

No obstante, advirtió que el resultado que se obtenga será la base gravable del CREE, la cual no po inferior al 3% del patrimonio líquido del contribuyente del año gravable inmediatamente anterior, p presenta una base presunta mínima[13].

Conforme al artículo 95-9 de la Constitución, los ciudadanos tienen el deber material de tributaciór Legislador tiene una amplia facultad de configuración en materia tributaria que le permite fijar con discrecionalidad los elementos del gravamen[14].

Por tal razón, el hecho de que el Legislador no hubiese ordenado para el CREE las deducciones cor diferentes normas del Estatuto Tributario para otros gravámenes, no configura una omisión legislat que no existe un texto legal incompleto como lo exponen las demandantes[15].

En conclusión, reiteró su solicitud de constitucionalidad del 22 de la Ley 1607 de 2012[16].

Ministerio de Hacienda y Crédito Público[17]

El interviniente radicó ante la Secretaría General de esta Corporación, el doce (12) de diciembre de mediante el cual solicitó a la Corte declararse INHIBIDA de proferir un fallo de fondo y en subsidi declaratoria de EXEQUIBILIDAD de la norma acusada[18], con fundamento en lo siguiente:

Ineptitud sustantiva de la demanda: expresó que el concepto de violación es un requisito que cumplir las demandas de inconstitucionalidad y que implica una "carga material profunda" demuestra con la presentación de cualquier tipo de razones o motivos, sino que exige unos mí

argumentativos que no pueden ser vagos, abstractos, imprecisos o globales[19].

Con fundamento en lo anterior, manifestó que la demanda carece de certeza porque la susten alegada inconstitucionalidad recae sobre una interpretación incorrecta y deducida erróneam demandantes y no sobre una proposición jurídica real y existente, pues manifestaron que el I tenía la obligación de establecer los mismos factores de depuración que proceden para el imp la renta[20].

De esta manera, adujo que los accionantes no realizaron una exposición adecuada de los carg además carecen de pertinencia en la medida en que el reproche se fundamenta en consideraci y doctrinarias y no constitucionales[21].

Oposición a los cargos formulados en contra del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012: inició su argumentación con el análisis del origen y estructuración del CREE[22]; su naturaleza indep frente al impuesto de renta[23]; y finalmente la ausencia de omisión legislativa. Frente a este argumento, expuso que la prosperidad del cargo por omisión legislativa relativa depende de u establecida en la Carta respecto de una condición o tratamiento específico, requisito que no s el presente asunto.

Organizaciones

Academia Colombiana de Jurisprudencia[25]

La institución expresó que las pretensiones de las demandantes ESTÁN LLAMADAS A PROSPEI siguientes razones[26]:

El impuesto analizado grava el enriquecimiento, el cual es medido en función de la utilidad fiscal o líquida fiscal ordinaria, aspecto determinante para identificar el índice de capacidad contributiva.

El régimen de base mínima presunta aplicable en aquellos eventos en los que la base real es inferior patrimonio líquido del contribuyente en el último día del año inmediatamente anterior, solo es adm exceso entre la base mínima y la real es susceptible de compensar contra las bases reales de los año subsiguientes, o de los cinco años subsiguientes a que alude el artículo 22-3 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 14 de la Ley 1739 de 2014.

En otras palabras, si un contribuyente debe liquidar el impuesto sobre una base gravable superior a realmente le corresponde, como sería la base mínima presunta, debe contar con la oportunidad de c exceso de base con las utilidades fiscales o rentas líquidas ordinarias de los periodos subsiguientes, el tributo puede recobrar su dimensión de equidad.

Conforme a lo expuesto, los contribuyentes que tributen sobre su verdadera utilidad fiscal, y no sol mínimas inferiores, están gravadas con el impuesto en condiciones de ostensible privilegio respect liquidan sobre la base mínima.

Es decir, si no se permite la compensación del exceso de base, la tarifa real para el contribuyente q la base mínima, calculada mediante la división del importe del tributo sobre su utilidad fiscal real, s que la de quienes no se encuentren en esas circunstancias, lo cual también desconoce el principio d

Finalmente indicó que los fundamentos de la demanda coinciden con lo expuesto por la Corte en la 291 de 2015[27].

Instituto Colombiano de Derecho Tributario[28]

El interviniente radicó ante la Secretaría General de la Corte, el catorce (14) de diciembre de 2016[documento en el que solicitó la declaratoria de EXEQUIBILIDAD CONDICIONADA de la norma el sentido de incluir 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 1607 de 2012 y que comprenda su vigencia y el momento en que deje de producir efectos jurídicos

Para sustentar su petición, presentó los siguientes argumentos:

La norma acusada fue modificada por los artículos 11, 13 y 14 de la Ley 1739 de 2014, lo cual impide el efecto de la acción de inconstitucionalidad versa sobre 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.

Se trata 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 complementarios correspondientes a los mencionados períodos encuentran dentro del lapso para ser objeto del procedimiento de determinación oficial del impuesto.

Se configura la tacha de inconstitucionalidad, puesto que no reconocer la compensación por exceso de base presuntiva obliga al contribuyente a tributar sobre un supuesto económico ficto –como ocurriría de no deducir las pérdidas de ejercicios anteriores-, aspecto que fue regulado posteriormente con el artículo 14 de la Ley 1739 de 2014[32].

El interviniente realizó una extensa transcripción de la sentencia C-291 de 2015, y aseguró que al igual que en aquella oportunidad, en el presente asunto se configuró la violación de la equidad tributaria en su dimensión vertical[33].

Intervenciones ciudadanas

La ciudadana Lucy Cruz de Quiñones, radicó ante la Secretaría General de esta Corporación, interviniendo que manifestó que COADYUVA la demanda en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad por referencia[34]. En su escrito hizo referencia a su legitimación como coadyuvante y a la oportunidad de presentar sus argumentos en el proceso de la referencia.

De igual manera, realizó un contexto del debate constitucional planteado en la demanda y los efectos de la sentencia C-291 de 2015[36], para concluir que no existe cosa juzgada absoluta y por lo tanto, procede la acción de inconstitucionalidad propuesta.

De otra parte, solicitó a la Corte la integración de la unidad normativa mediante la formulación de una proposición jurídica completa entre los artículos 22 de la Ley 1607 de 2012 y 14 de la Ley 1739 de 2014, base en las siguientes razones[37]:

El artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, no prescribió nada sobre el tratamiento de las pérdidas del impuesto sobre la renta o ganancias denominado CREE, al igual que no advirtió lo que ocurriría en el período en que se generan dichas pérdidas, cuando el contribuyente en mala condición económica tuvo que pagar un impuesto originado en la presunción de rentabilidad del 3%. Por tal razón, los efectos de la sentencia C-291 de 2015 resultaron insuficientes, porque la inequidad continuó para esos sujetos que sufrieron pérdidas para los períodos 2013 y 2014, puesto que la base calculada teóricamente aun sin utilidades reales se deja como deficiente la posibilidad de ser compensada, es decir, el contribuyente soportó el impuesto sin capacidad contributiva[38].

El artículo 14 de la Ley 1739 de 2014, que adicionó el artículo 22-3 a la Ley 1607 de 2012, si bien regula los efectos de las pérdidas, incluido el relativo a la compensación del exceso de base mínima,

surgió el problema de la temporalidad porque sus efectos empezaron a regir a partir del año 2015 y dejó en "el limbo" las pérdidas sufridas durante los periodos 2013 y 2014, en los cuales norma demandada.

Por tal razón, consideró que ésta Corporación debe integrar las dos normas, la inicial y la modificatoria del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, para que se establezca que el límite temporal no significa el trato equitativo con las pérdidas y compensaciones de la renta mínima con bases positivas posteriores, siempre debió entenderse de esta forma, pues existen dos años que están pendientes de compensar[

Para sustentar su solicitud, la ciudadana transcribió apartes del concepto 013698 del primer semestre de junio 2016 de la DIAN, en la que esa entidad afirmó que: "Las compensaciones por pérdidas de base mínima no aplican para el año gravable 2015, toda vez que de conformidad con el artículo 1739 de la Ley 1739 de 2014, estas solo podrán tomarse contra las rentas determinadas en los años gravables siguientes."

Ahora bien, en relación con el cargo por violación al principio de equidad, la interviniente exige lo siguiente:

Los artículos 95.9 y 363 de la Carta, consagran un límite material a la libre configuración del Legislador que aquel tiene la obligación de establecer una opción de tributación que respete la justicia y la equidad.

Un impuesto que grave la renta es justo y equitativo en la medida en que afecta las ganancias del contribuyente a través de una alícuota razonable que no consuma la riqueza producida sino que haga participar al Estado en el éxito privado de los negocios. De esta manera, la compensación de pérdidas fiscales, no constituye un beneficio fiscal sino que obedece a una minoración estructural propia de la noción de renta disponible, que como gravable resulta de la utilidad neta después de imputar a los ingresos los costos y gastos necesarios para producirla.

Conforme a lo anterior, si el contribuyente en lugar de ganar pierde, debe pagar un impuesto mínimo de una presunción de rentabilidad, pero cuando gana debe contar con la posibilidad de compensar sus pérdidas reales, para que en el periodo en que gane se disminuya la base gravable con el valor que temporalmente se asumió como ganancia irreal o ficta[41].

Refirió que el diseño constitucional del tributo está basado en el concepto de autocontención, pero se comprende de esta manera. En efecto, la mencionada noción enlaza el interés recaudatorio con el interés del contribuyente de ser gravado de forma justa y equitativa, por lo que cada norma tributaria debe estar en una relación de fin a medios legítimos.

De esta suerte, la renta es real cuando coincide con las utilidades disponibles que son gravadas por el índice de capacidad contributiva que promueve la redistribución de rentas de los más favorecidos a los que no tienen capacidad económica. Esa concepción se rompe cuando los contribuyentes con utilidades y rentas y sin embargo, deben calcular una base presunta de rentabilidad, modalidad de recaudo que ha sido justificada como un instrumento para la lucha contra la evasión. No obstante, para evitar un sacrificio exagerado o confiscatorio esa base irreal se "enjuaga" con las utilidades reales. Estas se producen con un cierto límite temporal definido por el Legislador. En este evento, la compensación se entiende como un alivio sino como un mecanismo de restauración de la equidad[42].

Cuando un tributo absorbe una parte sustancial de la operación gravada y media una desproporcionada magnitud entre el monto de la operación y el impuesto pagado, se produce un "vicio" de confusión fiscal o de tributación injusta y exagerada. Por tal razón, debe permitirse a los sujetos pasivos la posibilidad de excluir del gravamen la cifra irreal sobre la que temporalmente se tributó, de lo

los impuestos causados sobre base mínima constituirían una confiscación indirecta como carga capacidad[43].

Finalmente, la ciudadana reiteró su petición a la Corte para declarar la inconstitucionalidad del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, por desconocer los principios de equidad y capacidad contributiva[44].

CONCEPTO DE LA PROCURADORÍA GENERAL DE LA NACIÓN[45]

El Procurador General de la Nación pidió a la Corte Constitucional declarar la EXEQUIBILIDAD del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, BAJO LA CONDICIÓN de que la compensación del exceso de base mínima del CREE contenida en la Ley 1739 de 2014, rige también para los años 2013 y 2014, pues configuran situaciones que aún no están consolidadas[46].

Para el Ministerio Público el cargo está llamado a prosperar, puesto que la inexistencia de compensación del exceso de base mínima del CREE, en situaciones que no se encuentran consolidadas, desconoce los principios que rigen los asuntos tributarios, específicamente los invocados por las demandantes[47].

En ese sentido, no existe una razón suficiente para que la Ley 1739 de 2014, haya excluido de compensación el exceso de base los años 2013 y 2014, pero si haya regulado lo pertinente para el año 2015, situación que contradice el principio de equidad en materia tributaria[48].

De esta manera, se configuró una omisión legislativa relativa, puesto que el único criterio de diferencia entre el año en el cual se generó el exceso de base mínima, el cual resulta insuficiente, puesto que para los años 2013 y 2014, se presentan situaciones idénticas a las reguladas para el 2015 y subsiguiente, lo que obliga a un trato homogéneo[49].

Recordó que esta Corporación profirió la sentencia C-291 de 2015, y expresó que la ratio decidendi de dicho pronunciamiento es aplicable al asunto de la referencia, por lo que debe decidirse en el sentido de la exigencia de equidad y capacidad contributiva condicionada de la norma[50].

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

Competencia

Conforme al artículo 241 numeral 4º de la Constitución, la Corte es competente para conocer de la inconstitucionalidad del artículo 22 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 contra de una norma que hace parte de una Ley de la República.

Asuntos preliminares

La demanda, las intervenciones y el concepto del Ministerio Público generan para la Sala Plena la necesidad de pronunciarse sobre cuestiones previas antes de analizar las vulneraciones acusadas. Por tal razón, se deben verificar los siguientes aspectos preliminares: i) la ausencia de cosa juzgada en relación con la sentencia C-291 de 2015; ii) la vigencia de la disposición jurídica objeto de censura constitucional; iii) la aptitud sustantiva de la demanda; iv) la necesidad de integrar la unidad normativa. Una vez se hayan verificado los anteriores elementos, la Corte abordará el estudio de fondo de la demanda de la referencia.

La ausencia de cosa juzgada en el presente asunto

Una de las intervinientes[51] analizó los efectos de la sentencia C-291 de 2015[52] sobre la norma y concluyó que no operó el fenómeno de la cosa juzgada. En aquella oportunidad, la Corte analizó un

sobre el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, por desconocer el principio de equidad tributaria consagrada en los artículos 95-9 y 363 de la Constitución. En efecto, se trató de una omisión legislativa relativa por la que se acusada no contempló la posibilidad de compensar las pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en períodos posteriores, para calcular la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE).

Esta Corporación en la mencionada providencia resolvió declarar la EXEQUIBILIDAD CONDICIONAL de la norma que actualmente es objeto de estudio en el presente expediente, exclusivamente en esa oportunidad, en el sentido de que 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 22 del Estatuto Tributario Nacional, en los términos previstos en la parte motiva de esta providencia.

Para **VESCOVÍ** la cosa juzgada es "(...) esa cualidad de la sentencia que la hace firme e inmodificable (...)"[53]. Por su parte, **OVALLE FAVELA** considera que cuando una sentencia adquiere la autoridad de cosa juzgada la misma "(...) impide que aquella pueda ser modificada. Para Enrico Tulio Liebman, la autoridad de cosa juzgada consiste en la "inmutabilidad del mandato que nace de una sentencia". Esta es una cualidad que solo puede adquirir la sentencia".

Conforme al artículo 243 de la Carta, las sentencias proferidas por la Corte, en ejercicio del control de constitucionalidad, hacen tránsito a cosa juzgada constitucional, por lo que: "Ninguna autoridad podrá reproducir el contenido material del acto jurídico declarado inexecutable por razones de fondo, ni en la Carta las disposiciones que sirvieron para hacer la confrontación entre la norma ordinaria y la Constitución".

De igual manera, los artículos 46 y 48 de la Ley 270 de 1996, al igual que el artículo 22 del Decreto 2151 de 1991, complementan el enunciado Superior al definir que las decisiones que dicte la Corte en ejercicio del control de constitucionalidad son definitivas, de obligatorio cumplimiento y tienen efectos erga omnes.

Esta Corporación en **sentencia C-228 de 2015**[56], reiteró las funciones de la cosa juzgada tanto en su dimensión negativa como positiva. A tal efecto: "(...) la cosa juzgada tiene una función negativa, que prohíbe a los funcionarios judiciales conocer, tramitar y fallar sobre lo ya resuelto, y una función positiva que es proveer seguridad a las relaciones jurídicas."

En esa misma providencia se reiteraron las reglas jurisprudenciales de verificación de la existencia de cosa juzgada una vez: "(...) (i) que se proponga estudiar el mismo contenido normativo de una proposición jurídica estudiada en una sentencia anterior; (ii) que se presenten las mismas razones o cuestionamientos (especialmente el referente constitucional o norma presuntamente vulnerada), analizados en ese fallo antecedente; y (iii) que haya variado el patrón normativo de control[59]."

En relación con la cosa juzgada constitucional, la jurisprudencia de este Tribunal ha considerado que puede ser formal o material. Se tratará de una cosa juzgada constitucional formal cuando[61]: "(...) una decisión previa del juez constitucional en relación con la misma norma que es llevada posteriormente a estudio..."[62], o, cuando se trata de una norma con texto normativo exactamente igual, es decir, formal[63]. Este evento hace que "... no se pueda volver a revisar la decisión adoptada mediante fallo ejecutoriado..."

De otra parte, habrá cosa juzgada constitucional material cuando: "(...) existen dos disposiciones diferentes que, sin embargo, tienen el mismo contenido normativo. En estos casos, es claro que si ya se dio un juicio de constitucionalidad previo en torno a una de esas disposiciones, este juicio involucra la evaluación del contenido normativo como tal, más allá de los aspectos gramaticales o formales que pueden diferenciar las disposiciones demandadas[65]. Por tanto opera el fenómeno de la cosa juzgada."

Ahora bien, los efectos de la cosa juzgada en materia de control abstracto de constitucionalidad est condicionados a la manera en que la Corte resuelve las demandas que son sometidas a su jurisdicci la declaratoria de inexecutable de una norma, implica que no existe objeto para un nuevo pronur esta Corporación, por tal razón la demanda que se presente con posterioridad deberá rechazarse o p fallo estándose a lo resuelto en la decisión anterior[67].

Si este Tribunal ha resuelto la executable de una norma que con posterioridad es nuevam demandada, debe analizarse cuál fue el alcance de la decisión previa, con la finalidad de "(...) hay lugar a un pronunciamiento de fondo o si por el contrario la problemática ya ha sido res el cual, la demanda deberá rechazarse de plano o, en su defecto la Corte emitirá un fallo en el estarse a lo resuelto en el fallo anterior."[68]

En este último caso, esta Corporación ha considerado que:

"(...) la cosa juzgada puede ser **absoluta** o **relativa**[69], en la medida en que la Corte defina en la s anterior, los efectos que se derivan de la declaración de executable. Así, en la práctica podría dej la posibilidad de que se presenten nuevas demandas en relación con un precepto evaluado con ante: Corporación indicó que 'mientras la Corte Constitucional no señale que los efectos de una determin providencia son de cosa juzgada relativa, se entenderá que las sentencias que profiera hacen tránsito juzgada absoluta'.

Según lo anterior, existe **cosa juzgada absoluta** cuando el juez constitucional, en la parte resolutiv sentencia de executable, omite precisar los efectos de esa decisión, pues se presume que el prece es válido frente a la totalidad de las normas constitucionales. Por tanto, la Corte no podría volver a esa materia. Por el contrario, existe **cosa juzgada relativa** cuando la Corte delimita en la parte resc efecto de dicha decisión[71]."

No obstante, en sentencia C-818 de 2012[73], este Tribunal consideró que la cosa juzgada absoluta aparente cuando:

"(...) en la parte motiva de una sentencia la Corte no se pronuncia en lo absoluto sobre el contenido de un texto, pero por error resuelve de fondo en relación con tal contenido normativo.[74] Sin emb existencia de una cosa juzgada aparente no depende de que determinados cargos hayan sido estudia parte motiva de la sentencia, sino de que el texto sobre el cual recae el pronunciamiento haya sido e Por lo tanto, no hay cosa juzgada aparente sólo porque en la parte motiva no se haga una referencia un cargo hipotético planteado a posteriori en relación con algún elemento contenido en una de tales disposiciones, salvo que la inconstitucionalidad suscitada por el nuevo cargo sea evidente."

Así las cosas, no se está frente a una cosa juzgada absoluta sino relativa implícita, por lo que la Cor decidir otras demandas contra la misma norma, siempre y cuando no se refieran a los cargos ya ana

Ahora bien, en el caso que es objeto de estudio por parte de la Corte en esta oportunidad, es claro c sentencia C-291 de 2015, que resolvió una demanda de inconstitucionalidad contra la misma dispo acusada en el asunto de la referencia, no operó el fenómeno de la cosa juzgada constitucional relati aquella oportunidad, si bien existió identidad en el cargo por omisión legislativa relativa, aquel se p imposibilidad de compensar pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores, par base gravable del Impuesto sobre la renta para la equidad (CREE).

En esta ocasión, la Corte analiza en la presente demanda el cargo por omisión legislativa relativa p de compensación de base mínima presunta en años posteriores, específicamente en los periodos 20

Conforme a lo expuesto, para la Sala no existe identidad en el objeto de estudio, por lo que operó e de la cosa juzgada relativa al presentarse identidad en la disposición jurídica acusada, pero diferenc norma censurada.

Vigencia de la disposición jurídica acusada

2. El artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, demandando en esta oportunidad, fue reformado por el ar Ley 1739 de 2014[77], vigente desde el veintitrés (23) de diciembre de ese mismo año[78]. De igu artículos 12 a 16 de la Ley 1739 de 2014, le adicionan varios numerales a la disposición jurídica ob censura constitucional.

Adicionalmente, el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, vigente desde el veintinueve (29) de dicien 2016[79], derogó los artículos 22, 22-1, 22-2, 22-3, 22-4 y 22-5 de la Ley 1607 de 2012.

Por tal razón, la Corte debe establecer, de manera preliminar, si el artículo 22 de la Ley 1607 "Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones" se encu o si, no obstante haber sido reformado y posteriormente derogado, produce actualmente efect debido al fenómeno de la ultractividad de la ley, pues de lo contrario, carecería de objeto un pronunciamiento de fondo, de acuerdo con la jurisprudencia reiterada de esta Corporación.

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

Esta Corporación realiza un control judicial que, por regla general, recae sobre normas jurídicas vi embargo, la jurisprudencia de la Corte ha identificado varias excepciones a ese criterio, las cuales n vocación de taxatividad[80], puesto que muchas normas infraconstitucionales pueden producir efect en cualquier tiempo, no obstante haber sido reformadas o derogadas[81] y en consecuencia, podríar derecho positivo y afectar la Supremacía de la Carta.

Por eso, la determinación de la vigencia y eficacia de las normas sometidas a control abstracto constitucionalidad constituye una fase previa, que permite determinar su procedencia[82]. En C-291 de 2015[83], se reiteró que una norma puede ser objeto de sustitución o derogatoria, si esta circunstancia no puede ser prima facie motivo o causa para el rechazo de la demanda o p una decisión inhibitoria, puesto que la disposición puede producir efectos en la actualidad o l producirlos en el futuro, lo que impone la obligación de una sentencia de fondo. De esta mane ha considerado que mantiene su competencia para conocer y decidir demandas de inconstit presentadas contra disposiciones jurídicas que han perdido vigencia, pero que mantienen su o ordenamiento jurídico, pues producen efectos jurídicos no obstante haber sido derogadas o s

Esta Corporación ha establecido que el análisis de la vigencia o eficacia de una norma sustituida o comprende el estudio de los siguientes aspectos: (i) las cláusulas de vigencia del cuerpo normativo cambio, (ii) los elementos de la práctica judicial relevantes, (iii) los fenómenos de eficacia social pe (iv) cualquier otro criterio aplicable que demuestre que la norma continúa con la producción de sus consecuencias[84].

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

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

LEY 1607 DE 2012	LEY 1739 DE 2014
ARTÍCULO 22. La base gravable del Impuesto sobre la Renta	Artículo 11. Modifíquese el artí

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.

PARÁGRAFO 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.

Ley 1607 de 2012, el cual
"Artículo 22. Base gravable c
sobre la Renta para la Equidad
base gravable del Impuesto so
para la Equidad (CREE) a que
artículo 20 de la presente ley, s
restando de los ingresos brutos
de incrementar el patrimonio rea
año gravable, las devolucione
descuentos y de lo así obtenidos
que correspondan a los i
constitutivos de renta establec
artículos 36, 36-1, 36-2, 36-
1, 47, 48, 49, 51, 53del Estatut
De los ingresos netos así o
restarán el total de los costos su
disminuir el impuesto sobre la
trata el Libro I del Estatuto
También se restarán las deducc
artículos 107 a 117, 120 a 124,
1, 145, 146, 148, 149, 159, 171, 1
Estatuto Tributario, siempre que
los requisitos de los artículos 1
Estatuto Tributario, así
correspondientes a la dep
amortización de inversiones pre
artículos 127,128 a 131-1 y 131-
Estatuto Tributario. Estas deduc
aplicarán con las limitaciones y
de los artículos 118
2, 151 a 155 y 177 a 177-2 del
Tributario. A lo anterior se le pe
las rentas exentas de que trata la
de la Comunidad Andina y las es
los artículos 4o del Decreto nú
1998, 135 de la Ley 100 de 199
Ley 546 de 1999 modificado
artículo 81 de la Ley 964 de 200
Ley 546 de 1999. Para ef
determinación de la base mencio
artículo se excluirán las
ocasionales de que t
artículos 300 a 305 del Estatuto T
Para todos los efectos, la base
CREE no podrá ser inferior
patrimonio líquido del contribu
último día del año gravable inr
anterior de conformidad con lo p

artículos 189 y 193 del Estatuto Tributario.
PARÁGRAFO TRANSITORIO. Para los periodos correspondientes a los años gravables 2013 a 2017, se podrá utilizar como base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), las rentas que trata el artículo 207-2, numeral 1 del Estatuto Tributario".

La Ley 1739 de 2014, adicionó el mencionado artículo 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 artículo 195 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 con las pérdidas de 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 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 147 del Estatuto Tributario Nacional, y en las demás disposiciones previstas en el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) 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 se determinen las rentas que perciban de fuente extranjera sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen, tendrán derecho a descontar del monto del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) y su sobretasa, cuando se determine el impuesto sobre la renta pagado en el país de origen, cualquiera sea su denominación, liquidado sobre las mismas rentas el siguiente valor:

Donde:

– TRyC es la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable al contribuyente por la

fuerza extranjera.

– TCREE es la tarifa del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) aplicable al contribuyente de fuerza extranjera.

– STCREE es la tarifa de la sobretasa al impuesto sobre la renta para la Equidad (CREE) aplicable al contribuyente por la renta de fuerza 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 extranjero, el contribuyente tendrá derecho a un descuento tributario en el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) y su sobretasa, en 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 percibidas por el contribuyente nacional por la tarifa del impuesto sobre la renta a la que hayan estado sometidas las utilidades que los generaron en el exterior, 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 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 percibidas por el contribuyente nacional, por la tarifa a la que hayan estado sometidas las utilidades que los generaron en el exterior, 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 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 o indirectas señaladas en el presente literal deben corresponder a inversiones que constituyan activos gravados 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 gravadas 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 sobre la 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 presentar 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 percibidas provenientes del exterior serán aplicables a los dividendos o participaciones que se perciban a partir del 1 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 siguiente:

Donde:

– TRyC es la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable al contribuyente por la fuente extranjera.

– TCREE es la tarifa del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) aplicable al contribuyente 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 gravable en el cual se haya realizado el pago o en cualquiera de los cuatro (4) periodos gravables si, en todo caso, el exceso de impuesto descontable que se trate como descuento en cualquiera de los cuatro periodos gravables siguientes tiene como límite el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) sobretasa generado en Colombia sobre las rentas que dieron origen a dicho descuento y no podrá acogerse 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, restando el descuento por impuestos pagados en el exterior de que aquí se trata, no podrá ser inferior a cinco por ciento (5%) del importe del impuesto y su sobretasa liquidado sobre la base presuntiva de tres por ciento (3%) del patrimonio líquido del contribuyente en el último día del año inmediatamente anterior al que refiere el inciso 2o del artículo 22 de la presente ley".

Del texto transcrito no cabe duda de la sustitución del artículo 22 parcialmente demandado, por el artículo 1739 de 2014.

Ahora bien, la Sala advierte que la disposición jurídica acusada fue derogada expresamente por el artículo 77 de la Ley 1819 de 2016[85], por lo que perdió vigencia en el ordenamiento jurídico. Sin embargo, la Sala debe verificar si la norma demandada no obstante haber sido reformada y posteriormente derogada, produce actualmente efectos jurídicos.

Esta Corporación, en la sentencia C-291 de 2015[86], realizó un minucioso estudio sobre la vigencia de la disposición jurídica que en esta oportunidad es objeto de censura constitucional, por lo cual, la Sala reiterará la metodología expuesta en esa providencia, para determinar si la norma demandada produce actualmente efectos jurídicos, puesto que fue reformada en el año 2014 y derogada expresamente en el año 2016.

En primer lugar, las cláusulas de vigencia en el tiempo de las normas que inicialmente reformaron y posteriormente derogaron las disposiciones acusadas no permiten determinar su ultraactividad. 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 demás disposiciones que le sean contrarias." Conforme a lo expuesto, la cláusula derogatoria expresamente al artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, sin embargo, se evidencia su reforma expresamente por parte del artículo 11 de la Ley 1739 de 2014, sin embargo, no es suficiente para establecer si produce efectos jurídicos.

A igual conclusión se llega de la lectura del artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, puesto que no contiene cláusulas de ultraactividad de la norma acusada.

En segunda instancia, procede el análisis de los elementos de la práctica judicial o administrativa re- tratarse de una norma que inicialmente fue reformada y posteriormente derogada, existen pocos ind quehacer judicial o administrativo que permitan valorar la producción de efectos jurídicos del artícu Ley 1607 de 2012.

Un tercer paso, es la revisión de los aspectos de eficacia social pertinentes. El análisis de las interve ciudadanas a lo largo de este proceso permiten inferir que la misma produce efectos en la actualida haber sido derogada, puesto que ninguno propuso la existencia de carencia de objeto de estudio de que, por el contrario, algunos expresaron la actual producción de efectos jurídicos de la misma, esp para las situaciones no consolidadas de los años 2013 y 2014[87].

En cuarto lugar, la Sala debe acudir a cualquier otro criterio aplicable que demuestre que la norma j efectos jurídicos con vocación de actualidad. Para el caso resulta procedente aplicar un criterio sist revisión y evaluación de generación de efectos del artículo 22 acusado a pesar de su reforma y dero fundamento en el estudio de otras normas sobre la materia y de la conducta de las autoridades ofici respecto.

En este caso, el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 establecía la base gravable del impuesto sobre l equidad (CREE). Este es un elemento esencial del tributo que, para el año gravable 2016 debe ser p 2017, según el calendario tributario de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), e fechas según la modalidad[88]. De acuerdo con ello, la norma está vigente y deberá ser aplicada a l todo el año 2017 para poder liquidar y pagar el impuesto.

Por otra parte, las demandantes censuran los efectos de la norma acusada durante los años gravable 2014, puesto que, supuestamente, durante estos periodos no se permitió la compensación por exces lo que la Sala debe verificar si para aquel momento la norma produjo efectos jurídicos y si los misr proyectan en los tiempos presentes.

El artículo 198 de la Ley 1607 de 2012, establece que esa normativa rige desde su promulgación, ac veintiséis (26) de diciembre de 2012. Por su parte, el artículo 77 de la Ley 1739 de 2014, determina el veintitrés (23) de diciembre de 2014, fecha de su promulgación. Asimismo, el artículo 11 de la L reformatorio del artículo 22 de la Ley 1607, no tiene una cláusula de vigencia específica, y los artíc 16 de la Ley 1739, que adicionan el artículo 22 de la Ley 1607, establecen la posibilidad de comper pérdidas fiscales, de compensación de exceso de base mínima y la fórmula para el descuento de im 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 partir del año 2016, pues en ese momento se aplicarían las normas de la Ley 1739 de 2014, referida gravable 2015. Sin embargo, la ley contempla, ante el incumplimiento de la obligación tributaria, l extemporaneidad, a la que se suman los intereses, que se tasan según el periodo de que se trate. Los 641[89] y 642[90] del Estatuto Tributario (ET) determinan la extemporaneidad en la presentación c declaraciones con posterioridad al emplazamiento. Por su parte, el artículo 817 ET[91] se refiere al cinco (5) años para la prescripción de la acción de cobro.

Cuando se integran estas normas al análisis, se concluye que la norma objeto de estudio, no obstant reformada y posteriormente derogada, aun produce efectos para los periodos 2013 y 2014, lapso de que las demandantes acusan la inconstitucionalidad de la disposición jurídica acusada. En efecto, si desde el momento en que entró en vigencia -26 de diciembre de 2012- hasta el momento en que pre última acción de cobro posible, que podría generarse cinco años después de la ocurrencia de cualqu hipótesis del artículo 817 ET que se refieran al CREE de los periodos gravables de 2013 y 2014, es

aproximadamente a finales de 2018 y 2019, respectivamente.

De lo visto hasta ahora, la Corte encuentra que la norma objeto de censura constitucional a pesar de reformada en el año 2014 y derogada en el 2016, se encuentra vigente para efectos de los periodos 2013 y 2014, y, puede proyectar efectos jurídicos hasta el 2018 y 2019, respectivamente, fecha en la que prescribirán las últimas acciones de cobro en los casos en los que ésta 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 las demandantes y varios intervinientes, el control de constitucionalidad resulta conducente.

En conclusión, si bien el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, fue modificado y adicionado por la Ley 1607 de 2012, y posteriormente derogado por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, ésta Corporación se pronuncia sobre el texto acusado por los efectos que puede tener hacia el futuro, específicamente en relación con los periodos 2013 y 2014. De esta manera, se garantiza la vigencia material de los postulados de la Constitución por medio del reconocimiento de la hipótesis de la ultractividad de las normas legales, que permite realizar un pronunciamiento sobre normas derogadas, las cuales aún producen efectos en el ordenamiento jurídico o pudieren llegar a producirlos en el futuro[92].

Establecida la actual producción de efectos jurídicos del artículo 22 acusado, la Sala Plena procede a declarar que la demanda es apta para generar un juicio constitucional.

Aptitud de la demanda[93]

Las demandantes consideraron que el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, es inconstitucional por violación de los artículos 95 numeral 9º y 363 de la Constitución.

Las ciudadanas sustentaron el único cargo admitido por esta Corporación con base en que la norma vulnera el principio de equidad vertical en materia tributaria y configura una omisión legislativa que permite la compensación por exceso de base mínima presunta para los años 2013 y 2014.

A su turno, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público solicitó la declaratoria de inhihición, con fundamento en que el cargo no cumple con el requisito de certeza, porque las razones que lo sustentan recaen sobre una interpretación errónea de las demandantes y no sobre una proposición jurídica real y existente, pues asumen que el Legislador tenía la obligación de establecer los mismos factores de depuración consuetudinarios del impuesto de renta. Además, expresó que el cargo carece de pertinencia en el sentido de que está basado en consideraciones legales y doctrinarias, que no guardan relación con la constitucionalidad de la norma acusada[94].

Por esas razones, en primer lugar, la Sala debe analizar si el cargo por violación al principio de equidad vertical en materia tributaria que configura una omisión legislativa relativa cumple los requisitos previstos por la jurisprudencia para considerarlo apto y, en consecuencia, genera un debate constitucional que habilite el estudio de fondo.

Al respecto, recuerda la Sala que la jurisprudencia de esta Corporación ha sostenido reiteradamente que la acción pública de inconstitucionalidad constituye una manifestación del derecho fundamental a la participación ciudadana, convirtiéndose en un instrumento jurídico valioso, que le permite a los ciudadanos defender el ordenamiento normativo de la Constitución y manifestarse democráticamente frente a la facultad de configuración de la ley que ostenta el Legislador (artículos 150 y 114 CP).

Ahora bien, aunque la acción de inconstitucionalidad es pública, popular[97], no requiere de abogado y tampoco exige un especial conocimiento para su presentación, lo cierto es que el derecho político a ejercer acciones públicas como la de inconstitucionalidad (art. 40-6 C.P), no releva a los ciudadanos de pre-

argumentos serios para desvirtuar la presunción de validez de la ley y de observar cargas procesales sus demandas, que justifiquen debidamente sus pretensiones de inexecutable.

Estos requisitos, como se ha indicado, son mínimos y buscan, de un lado, promover el delicado balance observancia del principio pro actione -que impide el establecimiento de exigencias desproporcionadas para los ciudadanos que hagan nugatorio en la práctica el derecho de acceso a la justicia para interponer la acción enunciada-, y de otro, asegurar el cumplimiento de los requerimientos formales mínimos exigibles por la ley, en aras de lograr una racionalidad argumentativa que permita el diálogo descrito[99] y la toma de fondo por parte de esta Corporación.

Desde esta perspectiva, si bien es cierto que en virtud de lo preceptuado por el principio pro actione las demandas deben interpretarse en favor del accionante[101] y la Corte debe preferir una decisión de fondo que una inhibitoria[102], también es cierto que esta Corporación no puede corregir de oficio ni con respecto a los aspectos confusos, ambiguos o incompletos que surjan de las demandas ciudadanas[103] "so pre aplicar el principio pro actione, pues, se corre el riesgo de transformar una acción eminentemente racional en un mecanismo oficioso"[104], circunstancia que desborda el sentido del control de constitucionalidad que a esta acción le compete.

Por ende, la exigencia de los requisitos mínimos a los que se hace referencia, mediante el uso adecuado y responsable de los mecanismos de participación ciudadana busca[105]: (i) evitar que la presunción de constitucionalidad que protege al ordenamiento jurídico se desvirtúe a priori, en detrimento de la función del Legislador, mediante acusaciones infundadas, débiles o insuficientes; (ii) asegurar que este Tribunal no emita fallos inhibitorios de manera recurrente, ante la imposibilidad de pronunciarse realmente sobre la constitucionalidad o no de las normas acusadas, comprometiendo así la eficiencia y efectividad de la función constitucional; (iii) delimitar el ámbito de competencias del juez constitucional, de manera tal que no adelante, de oficio, el control concreto y efectivo de las normas acusadas. De hecho, conforme al artículo 241 de la Constitución, por regla general, a la Corte Constitucional no le corresponde revisar oficiosamente la constitucionalidad de las normas que efectivamente demanden los ciudadanos, lo que implica que esta Corporación puede intervenir en el estudio de fondo de un asunto, sólo una vez se presente, en debida forma, la acusación ciudadana.

El artículo 2° del Decreto 2067 de 1991, fija las condiciones o requisitos mínimos de procedibilidad para las demandas de inconstitucionalidad, exigiéndole a los ciudadanos en la presentación de las mismas, que señalen las disposiciones legales contra las que dirigen la acusación; (ii) delimiten las preceptivas constitucionales que consideran violadas y (iii) expliquen las razones o motivos por los cuales estiman que las normas superiores han sido desconocidas.

En lo concerniente al requisito relacionado con las "razones o motivos por los cuales estiman que las normas superiores han sido desconocidas", ésta Corporación ha precisado de manera consistente en su jurisprudencia que dichas razones deben ser conducentes para hacer posible el diálogo constitucional que se ha mencionado. Ello supone el deber para los ciudadanos de "formular por lo menos un cargo concreto, específico y fundamentado de inconstitucionalidad contra la norma acusada, que le permita al juez establecer si en realidad existe un problema de índole constitucional y, por tanto, una oposición objetiva y verificable entre el contenido de la ley y la Carta Política".[107]

En ese orden de ideas, para la jurisprudencia de esta Corporación[108] el concepto de la violación de la Constitución por los argumentos de inconstitucionalidad contra las normas acusadas sean: i) claros, es decir, que permitan al juez conductor en la argumentación que permita comprender el contenido de la demanda y las justificaciones que sustentan; ii) ciertos, la demanda habrá de recaer sobre una proposición jurídica real y existente; iii) precisos, en la medida que se precise la manera en que la norma acusada vulnera un precepto o preceptos de la Constitución, con argumentos de oposición objetivos y verificables entre el contenido de la ley y el

Constitución Política, lo que hace inadmisibles los argumentos vagos, indeterminados, abstractos y pertinentes, el reproche debe ser de naturaleza constitucional pues no se aceptan reproches legales y doctrinarios; y, v) suficientes, debe exponer todos los elementos de juicio (argumentativos y probatorios necesarios para iniciar el estudio y que despierten duda mínima sobre la constitucionalidad de la disposición acusada.

El cargo por violación del principio de equidad tributaria vertical es apto

Expuesto lo anterior, la Corte procede a verificar si en el asunto sometido a su estudio, se cumplen requisitos de aptitud de la demanda relacionados con el concepto de violación.

El cargo presentado por las demandantes se refiere a la violación del principio de equidad tributaria; su opinión, el Legislador estaba obligado a incluir la posibilidad de compensar el exceso de base imponible, 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.

Para la Corte, el cargo formulado reúne los requisitos para que se produzca un pronunciamiento de fondo, es decir, se acreditó la claridad ya que la demanda presentó un hilo conductor en la argumentación que permite a la Sala comprender la demanda en contra de la norma acusada, en el sentido de que la misma supuestamente desconoció el principio de equidad tributaria vertical; se verificó la especificidad pues las ciudadanas precisaron la manera en que la disposición acusada desconoce el texto sustancial de la Constitución específicamente los artículos 95 numeral 9 y 363 de la Carta. La demanda también reúne el requisito de suficiencia porque logró generar una duda mínima razonable sobre la constitucionalidad del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012.

Contrario a lo afirmado por el representante del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el cargo por violación de la demanda es **cierto** al recaer sobre una proposición jurídica real y existente como es el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, que regula la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad CREE; además es **pertinente** debido a que el reproche presentado por las ciudadanas fue de naturaleza constitucional y se fundamenta en su demanda que la norma acusada desconoció los artículos 95 numeral 9 y 363 Super que no se evidencia que los mismos se fundamenten en razones legales o doctrinarias como equivo expresó el Ministerio interviniente.

De otra parte, la Sala encuentra que la argumentación presentada por las ciudadanas pretende demostrar una omisión legislativa relativa que viola el principio de equidad tributaria, por tal razón, la Corte analiza si el cargo cumple con los requerimientos especiales que la jurisprudencia constitucional ha precisado en materia de omisión legislativa relativa.

Los requisitos para estructurar un cargo por omisión legislativa relativa[109]

La sentencia C-767 de 2014[110] retoma la línea jurisprudencial de este Tribunal, en el sentido de que el Legislador puede desconocer la Constitución por omisión, debido a la falta de regulación normativa en torno a materias sobre las cuales tiene una específica y concreta obligación de hacer establecida por el Constituyente. Por ello, de manera excepcional, el silencio del Legislador puede ser objeto de control jurisdiccional por medio de la acción pública de inconstitucionalidad[111]. 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 norma 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." [113] Las omisiones pueden ocurrir de distintas formas "(i) cuando expide una ley que si bien desarrolla un deber establecido 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 beneficios que otorga a los demás; y (iii) cuando al regular una institución omite una condición o una esencial exigido por la Constitución."

Aunque existen diversas formulaciones de los requisitos que debe reunir una demanda de inconstitución por omisión legislativa relativa[115], la sentencia C-833 de 2013[116] hace una lista detallada de la forma:

Que exista una norma sobre la cual se predique necesariamente el cargo;

La disposición acusada debe excluir de sus consecuencias jurídicas aquellos casos que, por ser así entendidos tendrían que estar contenidos en el texto normativo cuestionado, o que el precepto omita incluir una condición que, de acuerdo con la Constitución, resulta esencial para armonizar el texto legal con lo de la Carta;

La exclusión de los casos o ingredientes carezca de un principio de razón suficiente;

La falta de justificación y objetividad genere para los casos excluidos de la regulación legal una desventaja negativa frente a los que se encuentran amparados por las consecuencias de la norma;

La omisión surge como consecuencia del incumplimiento de un deber específico impuesto por el Congreso al Legislador[117];

Debe tenerse en cuenta si la supuesta omisión emerge a primera vista de la norma propuesta, o si por el contrario;

Se está más bien, ante normas completas, coherentes y suficientes, que regulan situaciones distintas.

Con base en el principio democrático y el análisis de las consecuencias de declarar la inconstitución de una norma por haber incurrido en una omisión legislativa relativa, la jurisprudencia constitucional[118] ha admitido que la Corte es competente para incorporar un significado ajustado a los mandatos constitucionales a través de una sentencia integradora en la que se declare la exequibilidad condicionada del precepto cuestionado, entendido de que éste debe además comprender aquellos supuestos que fueron indebidamente excluidos por el Legislador.

Específicamente, la sentencia C-043 de 2003[121] explicó que las omisiones legislativas relativas que son 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 ley con el ordenamiento Superior.

El cargo por violación del principio de equidad tributaria al presentarse una omisión legislativa relativa que no incluya la compensación de exceso de base mínima presunta para los años 2013 y 2014, cumple con los requisitos previstos por la jurisprudencia para ser apto.

La demanda alega que la omisión de la posibilidad de compensación del exceso de base mínima presunta para los años posteriores, específicamente en los periodos 2013 y 2014, desconoce la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del CREE. Por esa razón, las ciudadanas afirman que la compensación de exceso de base mínima genera una carga tributaria desproporcionada para los contribuyentes que atraviesan por momentos de bajos ingresos y los iguala al grupo de quienes no pasan por esa situación[122].

Para las demandantes la ausencia de compensación de exceso de base mínima con rentas líquidas o lapsos de tiempo descritos previamente para definir la base gravable del CREE, presenta rasgos con

pues la renta presuntiva puede resultar mayor a la capacidad de pago y la tarifa no es soportable para el sujeto pasivo[123].

De hecho, varias intervenciones consideran que el cargo es apto y que procedería la declaratoria de inconstitucionalidad por violación del principio de equidad tributaria al configurarse una omisión legislativa relativa.

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

a.- Identificación de la norma sobre la cual se predica la omisión: artículo 22 de la Ley 1607 de 2011.

b.- Señalamiento del contenido normativo excluido, cuya consagración resultaría necesaria para armonizar el texto legal con los mandatos constitucionales: compensación por el exceso de base mínima para los años 2013 y 2014.

c.- Explicación de la manera en que la omisión excluye de sus consecuencias un caso que, por ser análogo, debería subsumirse dentro de su presupuesto fáctico: la disposición parcialmente acusada, a pesar de haber establecido un impuesto sobre la renta para la equidad, no incluye la posibilidad de compensar el exceso de base mínima para definir la renta presuntiva como se hace en los impuestos basados en la renta, específicamente para los años 2013 y 2014.

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

Esta situación se hace más evidente al revisar el artículo 14 de la Ley 1739 de 2014[124], que permite la compensación de exceso de base mínima a partir del periodo gravable 2015, sin considerar dicha posibilidad para los años 2013 y 2014, lapsos de tiempo en los que se basa la acusación de la demanda y que en consecuencia, según las ciudadanas y los intervinientes, no tiene como fundamento una razón objetiva y suficiente.

e.- Demostración de que la omisión produce una desigualdad injustificada entre los casos que están sujetos a las consecuencias previstas por la norma: la exclusión perjudica a los sujetos pasivos que se ven obligados a contribuir sobre una renta presunta que puede ser mucho mayor a la real, sin posibilidad de compensar en los años 2013 y 2014. En otras palabras, la norma no diferencia entre una situación económica rentable y aquellos que se encuentran en un momento de bajos ingresos, lo que hace que la disposición esté desligada de la realidad al establecer una capacidad de pago presunta[125].

Desde ese punto de vista, personas jurídicas con baja o nula capacidad contributiva –debido a unos bajos ingresos por ejemplo– estarían en la misma situación de aquellas que no están en esa condición pero que tienen capacidad contributiva.

f.- Explicación de las razones por las que la omisión implica el incumplimiento de un deber constitucional del Legislador: no considerar la compensación del exceso de base mínima, según las accionantes, descuida la obligación del Congreso de garantizar la equidad vertical en materia tributaria, porque no refleja la realidad de los ingresos de los sujetos obligados.

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 del exceso de base mínima en la definición de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad para los periodos gravables 2013 y 2014, la Corte debe analizar la solicitud de una ciudadana interviniente en el sentido de integrar la unidad normativa entre el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 y el artículo 14 de la Ley 1739 de 2014, que permitió la compensación del exceso de base mínima generada a partir del año gravable 2015[126].

Integración de la unidad normativa. La necesidad de un análisis integrado de constitucionalidad de los artículos 22 de la Ley 1607 de 2012 y 14 de la Ley 1739 de 2014

Previo a resolver la solicitud de integración de la unidad normativa, la Sala debe establecer la vigencia y la producción actual de efectos jurídicos del artículo 14 de la Ley 1739 de 2014, pues el mismo fue derogado expresamente por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.

La Corte considera necesario reiterar nuevamente la metodología utilizada en la sentencia C-291 de 2015 para determinar si la norma sobre la cual se solicitó la integración de la unidad normativa produce efectos jurídicos en la actualidad, puesto que fue derogada expresamente en el año 2016.

En primer lugar, las cláusulas de vigencia en el tiempo de la norma que derogó la mencionada disposición permite determinar su ultraactividad. A esta conclusión se llega de la lectura del artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, puesto que no contiene cláusulas de vigencia futura de la norma acusada.

Ahora bien, desde el análisis de los elementos de la práctica judicial o administrativa relevantes, existen indicios en el quehacer judicial o administrativo que permitan valorar la producción de efectos jurídicos del artículo 14 de la Ley 1739 de 2014.

De otra parte, el estudio desde la eficacia social de la norma, permite concluir que las intervenciones de las entidades públicas, de organizaciones y de los ciudadanos a lo largo de este proceso no tienen duda alguna de que la misma produce efectos en la actualidad, no obstante haber sido derogada, puesto que ninguno de los argumentos de existencia de carencia de objeto de estudio de la Corte, sino que, por el contrario, algunos expresan la producción de efectos jurídicos de la misma, específicamente para las situaciones no consolidadas y las siguientes.

Por último, la aplicación de un criterio sistemático de revisión y evaluación de generación de efectos del artículo 14 referido a pesar de su derogación, con fundamento en el estudio de otras normas sobre la materia, muestra la conducta de las autoridades oficiales al respecto.

En este caso, el artículo 14 de la Ley 1739 de 2014 establecía la posibilidad de compensar el exceso de base mínima presunta a partir del año 2015. Este es un elemento esencial del tributo que, para el año gravable 2017, debe ser pagado en 2017, según el calendario tributario de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), en diferentes fechas según la modalidad[128]. De acuerdo con ello, la norma está vigente y se aplica a lo largo de todo el año 2017 para poder liquidar y pagar el impuesto.

Adicionalmente, ante el incumplimiento de la obligación tributaria, la sanción por extemporaneidad suman los intereses, que se tasan según el periodo de que se trate. Los artículos 641, 642 y 817 del Código Tributario regulan la presentación extemporánea de las declaraciones, las cuales prescriben en el término de cinco (5) años, por lo que el artículo 14 de la Ley 1739 de 2014, esta derogada pero aun produce efectos jurídicos, por lo que la Sala procede al estudio de la integración de la unidad normativa solicitado por la interviniente.

La facultad de esta Corporación para realizar la integración normativa es excepcional, puesto que

un Tribunal que realice el control de constitucionalidad oficioso del ordenamiento jurídico. E
habilitación se fundamenta en el inciso 3° del artículo 6° del Decreto 2067 de 1991, que establece
Corte se pronunciará de fondo sobre todas las normas demandadas y podrá señalar en la sentencia
que, a su juicio, conforman unidad normativa con aquellas otras que declara inconstitucional

Esta Corte desde sus inicios estableció las reglas jurisprudenciales que rigen la utilización de esta facultad procesal, con especial énfasis en su procedencia excepcional y en la interpretación restrictiva de las causales que habilitan su uso por parte de este Tribunal, puesto que, en principio, no procede el control oficioso de la constitucionalidad de las normas que integran el ordenamiento jurídico.

Esta Corporación en sentencia C-539 de 1999[130], expresó que excepcionalmente puede conocer de la constitucionalidad de leyes ordinarias que no son objeto de control previo u oficioso, pese a que contra las mismas no se hubiese presentado demanda. En estos eventos procede la integración de la unidad normativa.

Ahora bien, en relación con el carácter excepcional y la interpretación restringida de estas causales, **sentencia C-595 de 2010**[131], manifestó que la integración de la unidad normativa está restringida a estrictas situaciones que la jurisprudencia de la Corporación ha decantado y constituye un recurso para impedir un fallo inhibitorio.

En **sentencia C-814 de 2014**[133], esta Corporación expresó que la excepcionalidad de la integración de la unidad normativa se debe a que: i) implica un control oficioso del ordenamiento jurídico; y, ii) restringe el carácter participativo de las acciones de inconstitucionalidad, pues los intervinientes en el proceso no tienen oportunidad de pronunciarse sobre los preceptos que conforman la unidad y no fueron demandados.

De este modo, en esa providencia la Corte estableció las reglas jurisprudenciales de procedencia de la integración de unidad normativa cuando:

i) La demanda versa sobre una disposición jurídica que de manera independiente no tiene un contenido claro o unívoco, de tal forma que su interpretación y aplicación depende de integrar su contenido con otras disposiciones que no fue objeto de censura constitucional. De no realizarse la integración de normas, procederá a incurrir en un fallo inhibitorio;

ii) La disposición normativa objeto de control constitucional está reproducida en otras normas del ordenamiento que no fueron demandadas; y,

iii) No se verifica ninguna de las causales anteriores, sin embargo, la norma demandada se encuentra intrínsecamente relacionada con otra disposición que, a primera vista, presenta serias dudas de constitucionalidad"[135]. En ese sentido, la procedencia de esta causal está condicionada a la verificación de requisitos adicionales, distintos y concurrentes: "(1) que la norma demandada tenga una estrecha relación con disposiciones no cuestionadas que formarían la unidad normativa; (2) que las disposiciones no cuestionadas no aparezcan, a primera vista, aparentemente inconstitucionales. A este respecto, la Corporación ha señalado que "es legítimo que la Corte entre a estudiar la regulación global de la cual forma parte la norma demandada si la regulación aparece prima facie de una dudosa constitucionalidad"."

En conclusión, en principio, la Corte no puede realizar un control oficioso de constitucionalidad de las normas del ordenamiento jurídico del país. Sin embargo, a través de la institución procesal de la integración de la unidad normativa, puede realizar el examen de constitucionalidad de disposiciones jurídicas que no fueron demandadas en casos excepcionales desarrollados en la jurisprudencia constitucional.

El análisis de procedibilidad de la unidad normativa debe hacerse bajo estrictos criterios hermenéuticos base en una interpretación restrictiva de las causales expuestas.

En el presente asunto, la interviniente solicitó a la Corte la integración de la unidad normativa de los artículos 22 de la Ley 1607 de 2012 y 14 de la Ley 1739 de 2014, por considerar que existe un conflicto de constitucionalidad entre las dos normas referidas a la inequidad temporal que surge de la aplicación de ambas. Para apoyar su petición, afirmó que la DIAN mediante concepto 013698 del 1° de junio de 2015 interpretó el artículo 14 de la Ley 1739 de 2014, en el sentido de considerar que "Las compensaciones por pérdidas y por exceso de base mínima no aplican para el año gravable 2015, toda vez que de acuerdo con los artículos 13 y 14 de la Ley 1739 de 2014, estas solo podrán tomarse contra renta de otros años gravables siguientes."[138]

De igual manera, el Ministerio Público, si bien no solicitó la integración de la unidad normativa, pidió la declaratoria de exequibilidad condicionada en el entendido que la compensación del exceso de base mínima contenida en la Ley 1739 de 2014, rige también para los años 2013 y 2014, pues son situaciones consolidadas que se rigen por la Ley 1607 de 2012.

La Sala considera que en este caso procede la integración normativa propuesta por la ciudadana, en el sentido de que el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, que regula la forma en que se establece la base gravable mínima CREE, guarda estrecha relación con el artículo 14 de la Ley 1739 de 2014, que adicionó el artículo 1607 de 2012, relacionado con la posibilidad de compensar el exceso de base mínima, pero solo a partir del año 2015, la cual además presenta a primera vista una cuestión de inconstitucionalidad debido al límite que impone la disposición integrada, aspecto que podría desconocer la equidad vertical tal y como lo alegan los demandantes y algunos intervinientes.

En efecto, la demanda se fundamenta en la imposibilidad de realizar la compensación del exceso de base mínima presunta en los periodos 2013 y 2014, debido a que la disposición acusada no contempló esta situación. El artículo 14 de la Ley 1739 de 2014, reguló la mencionada depuración de la base gravable pero solo para el año 2015.

De esta suerte, la decisión que pueda adoptar la Corte sobre la posibilidad de compensar el exceso de base mínima, no solo tendría un impacto directo en el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, sino también en el artículo 14 de la Ley 1739 de 2014, en que debe interpretarse y aplicarse el artículo 14 de la Ley 1739 de 2014, lo que justifica que en el presente se realice un pronunciamiento integral sobre las dos disposiciones jurídicas como unidad normativa.

Además, la Corte considera que con la aplicación de esta figura procesal en el presente asunto se asegura la coherencia lógica y sistémica en términos constitucionales de la regulación jurídica de la compensación del exceso de base mínima presunta. Ahora bien, la Sala advierte que en este caso no se presenta un carácter participativo de la acción de constitucionalidad de la referencia, pues la mayoría de intervinientes analizaron la norma acusada en relación con los efectos del artículo 14 de la Ley 1739 de 2014, por tratarse de un asunto ajeno y novedoso al debate efectuado por los mismos.

Asunto bajo revisión y formulación del problema jurídico

Las demandantes consideran que el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 viola el principio de equidad consagrado en los artículos 95-9 y 363 de la Constitución y que además configura una omisión legislativa relativa, puesto que no contempló la posibilidad de compensación de exceso de base mínima específica para los años 2013 y 2014. Esta situación llevaría a que los obligados del pago del impuesto asuman gravámenes sin consideración a su capacidad de pago, lo que además, genera rasgos confiscatorios en el impuesto.

Algunos intervinientes[139] apoyaron las pretensiones de la demanda en el sentido de que el Legisla- dor debe considerar la posibilidad de compensar el exceso de base mínima presunta en los periodos gravables 2013 y 2014. Por su parte, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- y el Ministerio de Hacienda

Crédito Público, solicitaron a la Corte la declaratoria de exequibilidad de la norma, pues consideran existe un texto incompleto y que por el contrario, la disposición acusada señaló todos los elementos del impuesto CREE.

Finalmente, el jefe del Ministerio Público afirmó que la norma debe ser declarada exequible de manera condicionada, en el sentido de que la compensación del exceso de base mínima del CREE rige también para los años 2013 y 2014.

La Sala decidió integrar la unidad normativa de los artículos 22 de la Ley 1607 de 2012 y el 14 de la Ley 1739 de 2014, tras considerar que entre ellas existe una estrecha relación con la posibilidad de compensación de base mínima, sin embargo, su aplicación solo procede a partir del año 2015, aspecto que presenta a una cuestión de presunta inconstitucionalidad debido al límite temporal que impone la norma integrada. En consecuencia, considero que la decisión que pueda adoptar la Corte tendría un impacto directo en la inter aplicación de las normas integradas.

Con base en lo dicho previamente, el problema jurídico que debe abordar la Corte es 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 por haber incluido la compensación de exceso de base mínima presunta en los periodos gravables de 2013 y 2014?

Para abordar el problema enunciado, la Corte i) realizará un breve recuento de las generalidades del impuesto, sus elementos, específicamente la base gravable y el uso de rentas presuntivas; ii) analizará los beneficios y las aminoraciones estructurales en derecho tributario; iii) hará un breve recuento de la aplicación del CREE; iv) se referirá al principio de equidad tributaria y, finalmente, (v) analizará la constitucionalidad de los artículos 22 de la Ley 1607 de 2012 y 14 de la Ley 1739 de 2014 y fijará el alcance del fallo.

Naturaleza jurídica del tributo

El concepto de tributo constituye un elemento importante para el análisis de constitucionalidad de la norma acusada, propuesto en la demanda de la referencia. En ese sentido, para SAINZ DE BUSTAMANTE el tributo es: "(...) una obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público que subvenir a las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente de la realización de ciertos hechos que ella misma establece."[140]

No existe en la Constitución una definición precisa del concepto de tributo, al que en ocasiones se denomina de manera general contribución, impuesto, entre otras. Es así como el artículo 338 establece que: "En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, los decretos o los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos."

El artículo 150 numeral 12 del texto Superior consagró como función del Congreso de la República "Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y condiciones que establezca la ley."

Esta Corporación, no obstante la amplitud del concepto de tributo en la Constitución, ha manifestado que el artículo 338 tiene aquí un alcance genérico y hace referencia a todo lo relacionado con los ingresos corrientes de carácter tributarios y no tributarios-. Incluye pues, impuestos, tasas y contribuciones como parece corresponder naturalmente y obvio de la norma."[141]

Así las cosas, para la Corte el concepto de tributo en la Constitución hace referencia al género, que incluye los impuestos, tasas y contribuciones, lo que implica una visión amplia de la definición de las cargas tributarias.

impositivas.

En conclusión, el concepto de tributo en la Constitución y como ha sido entendido por la Corte comprende: i) un sentido amplio y genérico, pues en su definición están contenidos los impuestos y contribuciones; ii) constituye un ingreso público destinado al financiamiento de la satisfacción de las necesidades por parte del Estado a través del gasto; iii) tiene origen en la ley como expresión de la "potestad tributaria" derivada del "poder de imperio", además de ser una manifestación del poder de representación popular; y iv) su naturaleza es coactiva.

Clases de tributos

Los tributos generalmente se clasifican en: impuestos, tasas y contribuciones especiales. A continuación se hará una breve reseña de la categoría de impuesto, por guardar relación con la norma demandada.

Impuestos

La Corte Suprema de Justicia, en sentencia del 20 de mayo de 1966, expresó que: "Al impuesto se distingue ser una prestación pecuniaria que debe erogar el contribuyente sin ninguna contraprestación que se cubre por el solo hecho de pertenecer a la comunidad"[142].

Para esta Corporación un tributo será "impuesto" siempre que cumpla con las siguientes condiciones:

- Se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano y no a un grupo social, profesional o económico determinado.
- No guardan relación directa e inmediata con un beneficio derivado por el contribuyente.
- Una vez pagado, el Estado dispone de él de acuerdo a criterios y prioridades distintos de los del contribuyente.
- Su pago no es opcional ni discrecional. Puede forzarse mediante la jurisdicción coactiva.
- Aunque se tiene en cuenta la capacidad de pago del contribuyente ello no se hace para regular la demanda de los servicios ofrecidos con los ingresos tributarios, sino para graduar el aporte social del ciudadano de acuerdo a su disponibilidad.
- No se destinan a un servicio público específico, sino a las arcas generales, para atender todos los servicios públicos necesarios."[143]

En esta misma línea, la sentencia C-465 de 1993[144] definió el impuesto como:

"... un ingreso tributario que se exige sin contar con el consentimiento directo del obligado y sin contraprestación o beneficio inmediato que el contribuyente pueda derivar de la acción posterior del Estado. Es, pues, la **imposición** de un **deber tributario** para un fin que pretende satisfacer el interés general señalado unilateralmente por la **autoridad del Estado** y el obligado no señala el destino del tributo. El acto se limita a una sujeción a la autoridad que lo representa mediatamente a él, de suerte que el fin, en otra forma, no sólo es preestablecido por la expresión de la voluntad general, sino que vincula al contribuyente en cuanto éste se beneficia del bien común que persigue toda la política tributaria."

De igual manera, en sentencia C-577 de 1995[145], la Corte estableció que:

"Los impuestos se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano y no a un grupo social, profesional o económico determinado. Se trata de una imposición obligatoria y definitiva que no guarda relación inmediata con la prestación de un bien o un servicio por parte del Estado al ciudadano. En otros términos,

impuestos no incorporan una contraprestación directa a favor del contribuyente. Por ello, en principio los ingresos recaudados mediante impuestos no tienen destinación específica, pues el Estado dispone de los recursos para atender las cargas públicas, de acuerdo a criterios y prioridades políticas que no necesariamente coinciden con los de cada contribuyente."

En conclusión, los impuestos configuran una categoría de tributo que se caracteriza por: i) ser una naturaleza unilateral, es decir, expresan un poder de imperio en cabeza del Estado ejercido a través de un establecimiento legal; ii) el hecho generador que los sustenta refleja la capacidad económica del contribuyente; iii) se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano o grupo social; iv) no incorporan una prestación a favor del contribuyente y a cargo del Estado; v) su pago es obligatorio, no es opcional ni discrecional. El Estado dispone de ellos con base en prioridades distintas a las del obligado con la carga impositiva.

Elementos del tributo

El análisis de constitucionalidad de las normas acusadas en la demanda de la referencia incluye el análisis de los elementos del tributo, los cuales han sido identificados por esta Corporación, así:

"En la obligación tributaria, aparecen por un lado el sujeto activo, que es la entidad estatal con derecho a exigir el pago del tributo, el sujeto pasivo o persona en quien recae la obligación correlativa, el hecho generador, situación de hecho indicadora de una capacidad contributiva a la cual la ley confiere la virtualidad de obligación tributaria, y la base gravable y la tarifa, que son los elementos determinantes de la cuantía del tributo y de la obligación." [146]

De lo expuesto, esta Corporación ha definido los elementos del tributo de la siguiente manera:

Sujeto activo: la jurisprudencia de la Corte ha construido un concepto tripartito de este elemento, en el que puede tenerse como sujeto activo a quien tiene la potestad tributaria, es decir la facultad de crear y modificar un determinado impuesto. También es sujeto activo el acreedor que tiene el poder de exigir la prestación materializada con el tributo; y por último, este elemento incluye al beneficiario del recurso, que además puede disponer del mismo[147].

Sujeto pasivo: esta Corporación distingue dos sujetos pasivos "de iure" que son aquellos que pagan formalmente el impuesto; y "de facto" quienes en últimas deben soportar las consecuencias económicas del gravamen[148]. Con el siguiente ejemplo se ilustra mejor lo expuesto: "En los tributos directos, como el impuesto a la renta, en general ambos sujetos coinciden, pero en cambio, en los impuestos indirectos el sujeto pasivo de iure no soporta económicamente la contribución, pues traslada su costo al consumidor." [149]

Tarifa: debe entenderse como la magnitud o el monto que se aplica a la base gravable y determina la cuantía del tributo que debe sufragar el contribuyente[150].

Hecho generador: es el principal elemento identificador de un gravamen. Se trata del componente fáctico que define el perfil específico de un tributo, puesto que, como lo señala la doctrina, y lo ha precisado la Corporación (Sentencia C-583/96), este concepto hace referencia a la situación de hecho, que es independiente de la capacidad contributiva, y que la ley establece de manera abstracta como situación susceptible de generar una obligación tributaria, de suerte que si se realiza concretamente ese presupuesto fáctico, entonces nace jurídicamente la correspondiente obligación fiscal." [151]

Base gravable: ha sido definida por esta Corporación como: "(...) la magnitud o la medición del hecho generador a la cual se le aplica la correspondiente tarifa, para de esta manera liquidar el monto de la obligación tributaria" [152], se trata de la cuantificación del hecho gravable sobre el que se aplica la tarifa.

La determinación de la base gravable mediante la presunción de renta presunta mínima

La determinación de la base gravable del impuesto puede hacerse mediante métodos de estimación objetiva o indirecta. Sin embargo, el Legislador puede considerar que la base gravable se establezca una renta presuntiva, siempre que con aquella se busque garantizar un orden económico justo y no los preceptos constitucionales que regulan la intervención del Estado en la economía[153].

Esta Corporación ha establecido que la renta presunta constituye un sistema alternativo de determinar base gravable, que utiliza un método indiciario o de aplicación de presunciones que se basa en índices promedios predeterminados legalmente, de acuerdo con la aptitud del bien o de la actividad económica desarrollada por el sujeto para producir un rendimiento económico, sin tener en cuenta el beneficio efectivamente obtenido por el contribuyente[154].

En la sentencia C-564 de 1996[155], este Tribunal expresó que el objeto de la renta presuntiva es la percepción de ingresos, utilidades o beneficios en cabeza de una persona que da lugar al deber del contribuyente de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro del concepto de justicia y otras palabras, se trata de un mecanismo de liquidación del impuesto que obliga al contribuyente a pagar una base unos ingresos presuntos cuando la renta líquida gravable antes de fijar el gravamen, resulta ser menor que la utilidad que según la disposición legal de carácter tributario, debió obtener el sujeto durante el respectivo periodo gravable.

La Corte en sentencia C-238 de 1997[156], analizó las razones ius filosóficas de la presunción en materia tributaria, con fundamento en dos principios constitucionales: de una parte la función social reconocida a la propiedad y de otra el principio constitucional de eficiencia que soporta el poder de imposición atribuido al Estado.

En suma, la base gravable de un tributo puede determinarse a partir del método de las presunciones, en el cual se supone la percepción de ingresos, utilidades o beneficios del contribuyente. Este mecanismo tiene su sustento constitucional en los principios de la función social de la propiedad y de eficiencia en materia tributaria.

Beneficios tributarios

Los beneficios tributarios entrañan una forma de anular o aminorar la carga impositiva para los sujetos, los cuales como esta Corporación lo ha reiterado, están sometidos a la estricta observancia del principio de legalidad que exige su previsión en la ley, tal y como lo ordena el artículo 338 de la Constitución[157].

Minoraciones estructurales en materia tributaria

Ahora bien, no todas las disposiciones que consagran disminuciones de la carga tributaria constituyen beneficios tributarios, debido a que no siempre tienen como finalidad estimular, incentivar o favorecer determinados sujetos, actividades o mercados económicos, pues lo que pretenden es no perjudicar al contribuyente o hacer efectivos los principios de justicia, equidad y progresividad[158]. En consecuencia, para identificar si una medida configura un beneficio tributario debe examinarse si aquella tiene como propósito ubicar al sujeto o actividad destinataria de la misma, en una situación preferencial o de privilegio, con fines exclusivamente extra fiscales.

Conforme a lo expuesto, este Tribunal en sentencia C-540 de 2005[160], acogió la distinción entre beneficios tributarios y las denominadas minoraciones estructurales[161]. Este último concepto, según la mencionada providencia, si bien reduce la carga impositiva o excluye o exonera a un determinado sujeto del deber de contribuir, tiene como finalidad que un sistema tributario o un determinado impuesto efectivice los principios de justicia, equidad, progresividad y capacidad económica. Es decir, no constituyen incentivos, sino que

maneras o formas para que un tributo no se convierta en un castigo o instrumento de injusticia.

Por las razones expuestas, las minoraciones operan al interior del tributo y contribuyen a la exacta cuantificación del supuesto de hecho, de la base gravable y del monto de la tarifa tributaria, por lo que de manera directa la riqueza o al sujeto pasivo con base en consideraciones que obedecen fundamentalmente a la aptitud para contribuir a sufragar los gastos públicos[162].

En el citado fallo, esta Corporación estableció que un ejemplo de minoración estructural es la compensación de pérdidas fiscales, puesto que su verdadero propósito no es incentivar o preferir a un determinado sujeto o actividad económica con fines extrafiscales, sino que, tiene como propósito efectivo el principio de equidad en el pago del impuesto a la renta, al permitirle a las sociedades compensar las pérdidas fiscales que han tenido en periodos anteriores. En otras palabras, su propósito es "no perjudicar" a las sociedades afectadas por desempeños económicos negativos y permitirle compensar las eventuales pérdidas sufridas en atención a su real capacidad de pago[163] de tal manera que se efectivicen los principios de equidad tributaria vertical y progresividad.

Naturaleza del CREE

En la sentencia C-291 de 2015[164], la Corte realizó un estudio sobre la naturaleza jurídica del CREE y se reitera en esta oportunidad. En aquella ocasión, este Tribunal describió que el impuesto 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 1712 de 2012 se encuentra en el Capítulo IX que incluye las tarifas del impuesto de renta y ha sido reseñado en el artículo 241 del ET.

La Sentencia C-289 de 2014[165] se refirió a la naturaleza del CREE como un tributo en la modalidad de destinación específica, cuyo sujeto pasivo son las sociedades, personas jurídicas y asimiladas con respecto al 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 los beneficiarios son los comprendidos en las destinaciones específicas definidas en el artículo 24 de la Ley 1712 de 2012.

De igual manera consagró un régimen de determinación de la base gravable a partir de la presunción mínima, la cual no podrá ser inferior al 3% del patrimonio líquido del contribuyente en el último día gravable inmediatamente anterior.

El gravamen fue justificado en la necesidad de aliviar las cargas tributarias de los empleadores, sobre la nómina, dado el alto impacto que comportaban para la generación de empleo formal. El Legislador al imponer 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 para la vinculación informal[167].

En ese sentido, los sujetos pasivos no son los empleadores, sino los productores de riqueza, es decir las sociedades y personas jurídicas 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 constante no en la nómina, sino en la rentabilidad de la producción[168].

La Corte en la sentencia C-291 de 2015[169] estableció que, desde el punto de vista estructural, el impuesto sobre la renta que: de una parte, redujo la carga tributaria de los sujetos obligados por las contribuciones sobre nómina; y de otra, persigue dos objetivos constitucionalmente valiosos, pues buscó estimular

formal y mantener la financiación del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) y del sistema general de seguridad social en salud, mediante la destinación específica del recaudo, conforme lo establecía el artículo 160 de la Ley 1607 de 2012.

El principio de equidad tributaria[171]

En reiterada jurisprudencia[172] 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 o eliminación de los impuestos. Al respecto, la sentencia C-222 de 1995[173] determinó que:

"la atribución de legislar en materia tributaria, principalmente encomendada al Congreso de la República, es bastante amplia y discrecional como para permitirle fijar los elementos básicos de cada gravamen a una política tributaria que el mismo legislador señala, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y 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, se reconocen como principio el de la autonomía legislativa para crear, modificar y eliminar impuestos y contribuciones nacionales, así como para regular todo lo pertinente al tiempo de su vigencia, los sujetos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo."[174]

No obstante, este alto Tribunal también ha indicado que las regulaciones tributarias deben respetar principios fundamentales y ajustarse a los principios constitucionales en la materia, en particular la legalidad, la 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[175] 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 se regulará 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, el tributo requiere de una ley previa que lo establezca y la competencia para imponerlo radica en el Congreso y en 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 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 a la igualdad en esa materia y por ello proscribía formulaciones legales que establezcan tratamientos 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 casos 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 públicos. Es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre quienes 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 tributo y las sumas recaudadas, es decir, generar el mayor recaudo al menor costo."[176]

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 vulneran conjuntamente estos dos preceptos. La configuración de este tipo de cargos explica que, en muchas ocasiones, la Corte haya analizado los casos sin determinar claramente sus fronteras. El contorno de los postulados llevó a la sentencia C-1107 de 2001[177] a dar pautas de distinción y afirmó que, mientras que a la igualdad corresponde un criterio universal de protección, el principio de equidad adquiere una relevancia en el ámbito tributario, como límite al ejercicio de la potestad de configuración normativa del Legislador en la financiación del Estado.

Por su parte, la sentencia C-833 de 2013[178] 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 al 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 constitucionales- 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 para proteger a los grupos discriminados o marginados.

Estos preceptos encuentran un desarrollo específico en materia de política fiscal en los principios de justicia tributaria y equidad, que están en la base de la idea de justicia tributaria. De acuerdo con lo establecido en los artículos 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. Estos principios sirven como límites constitucionales para el ejercicio del poder tributario.

Con todo, la jurisprudencia ha precisado la naturaleza y escenarios de aplicación del principio de equidad. Por ejemplo, la **sentencia C-169 de 2014**[179] recordó las dimensiones estructural e individual de este principio. En efecto, el artículo 363 de la Carta exige que el sistema tributario –como integridad- sea equitativo, y la formulación individual de las normas impositivas respete en la mayor medida posible el citado principio constitucional (art. 95-9 CP).[180] **La equidad tributaria es "un criterio con base en el cual se busca una justa distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes, evitando que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión".**

Esta relación hace explícitas las razones por las que el principio de equidad se auxilia en el juicio de equidad con el propósito de determinar si una medida impositiva o la consagración de una exención cumple con la obligación de dar el mismo trato a supuestos de hecho equivalentes o a destinatarios que están en condiciones 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[182].

La jurisprudencia también ha enunciado y desarrollado la doble dimensión del principio de equidad: la equidad horizontal, que hace referencia a los sujetos pasivos que se encuentran en una misma situación y que deben contribuir de manera equivalente; y la equidad vertical, que implica una mayor carga tributaria para aquellas personas que tienen más capacidad económica[183].

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 pres

cuando: (i) el monto a pagar por concepto del tributo no se define atendiendo a la capacidad de pago del contribuyente[184]; y, (ii) se regula un tributo en virtud del cual dos sujetos o grupos de sujetos en condiciones resultan gravados de manera desigual, sin justificación suficiente.

En este orden de ideas y como lo recordó la sentencia C-249 de 2013[186], no cualquier sacrificio de principio de equidad por parte de una norma legal es suficiente para juzgarla contraria al orden superior, pues el Legislador tiene un margen de configuración normativa que le autoriza para 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 de principio de equidad] no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes".

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

Los artículos 22 de la Ley 1607 de 2012 y 14 de la Ley 1734 de 2014 son inconstitucionales por violación del principio de equidad tributaria al no permitir la compensación de exceso de base mínima en los periodos 2013 y 2014.

Para hacer el análisis sobre la eventual violación de la equidad tributaria alegada por las demandantes en esta ocasión, reiterará las consideraciones expuestas en la sentencia C-291 de 2015[188], donde se analizó la constitucionalidad de la norma que se estudia nuevamente, específicamente por desconformidad con el principio de equidad tributaria al no permitir la compensación por pérdidas fiscales.

Con base en lo expuesto, 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 contribuciones parafiscales sobre la nómina. Tal como lo anotaron varios intervinientes, esta carga pasó del 25% al 20% [189].

En el presente asunto, la Sala reiterará la metodología utilizada en la sentencia C-291 de 2015[190] para adelantar el examen por violación del principio de equidad vertical. En ese sentido, la Corte (i) detectará si hay un sacrificio real de la equidad en este caso, luego (ii) establecerá el tipo de límite impuesto a la libertad de configuración del Legislador y (iii) analizará la razonabilidad y proporcionalidad de la restricción establecida por la norma.

En este último punto, este Tribunal considerará algunos rasgos que claramente han definido una violación del principio de equidad como irrazonable: por ejemplo cuando el monto a pagar no se define atendiendo a la capacidad de pago del contribuyente.

Ahora bien, en cuanto al sacrificio del principio de equidad tributaria, la Sala considera que en este caso se configura. El 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 la 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 gravamen indica que pretende gravar las utilidades de una empresa y uno de los métodos utilizados es la prestación de un servicio. La renta mínima equivalente al 3% del patrimonio líquido del contribuyente del último día del año anterior. No obstante, la ley no permite la mencionada compensación en los periodos referidos.

La determinación del tipo de sacrificio generado por la omisión normativa de los artículos 22 de la Ley 1607 de 2012 y 14 de la Ley 1739 de 2014, muestra que la determinación de la base gravable se sustenta en

de rentabilidad la cual no puede ser inferior al 3% del patrimonio líquido del contribuyente en el año anterior. Sin embargo, las disposiciones acusadas impiden hacer un descuento sobre la base gravable en los periodos 2013 y 2014, en caso de que existe exceso de base, situación que afecta a los sujetos pasivos del impuesto.

Aunado a lo anterior, la Corte considera que la compensación por exceso de base mínima tiene naturaleza de minoración estructural del CREE, lo cual como quedó expuesto previamente, no representa un beneficio tributario, sino que, si bien supone un trato diferenciado entre los sujetos obligados, no tiene como finalidad privilegiar un determinado grupo, sino que configura un valioso instrumento para la efectividad de la ley, de justicia, equidad y progresividad.

Bajo ese entendido, el artículo 14 de la Ley 1739 de 2014, impone un límite temporal para el uso de la compensación de exceso de base mínima presunta como instrumento de minoración estructural del CREE, aquel solo podrá realizarse a partir del año 2015, además, el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, no permite dicha posibilidad para los periodos 2013 y 2014.

Estos tres elementos muestran fuertes indicios de un desborde en la libertad de configuración del CREE, lo cual eventualmente puede generar una violación del principio de equidad vertical.

El tercer criterio para definir si se configuró una vulneración al principio de equidad vertical consiste en el análisis de la razonabilidad y proporcionalidad de la medida limitante de la equidad.

La Corte encuentra que no es razonable ni proporcional excluir la compensación de pérdidas de excedente de base mínima presunta para definir la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad del CREE en los periodos 2013 y 2014. Efectivamente, la omisión afecta gravemente un principio constitucional sin que se beneficie a ningún otro, como pasa a verse a continuación:

Como fue visto previamente, la omisión alegada, que limita el principio de equidad tributaria, no persigue algún otro fin constitucionalmente valioso que justifique su permanencia en el sistema jurídico. Incluir la compensación de exceso de base mínima en los periodos 2013 y 2014 para definir la base gravable del CREE, no tendría un impacto negativo en la finalidad del tributo ni lo desnaturalizaría. Por el contrario permite definir un elemento esencial como es una modalidad de minoración estructural. Es una medida que genere un recaudo menor, pero ello dependerá de las circunstancias económicas de los sujetos obligados y sobre quienes es plausible pensar que pretenden mantenerse en buenas condiciones económicas. En consecuencia, que el Legislador incluyera esta compensación, no afectaría ningún otro principio constitucional, pero la exclusión sí incide en la equidad.

El diseño del CREE no toma en cuenta 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, y no para los periodos 2013 y 2014, genera una carga tributaria excesiva sobre quienes atraviesan por momentos de bajos ingresos 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 de bajos ingresos y aquellos que se encuentran en una mejor situación económica, con lo cual la realidad de los contribuyentes aparecería desligada de la supuesta capacidad de pago establecida en la norma.

La omisión en la que incurrieron los artículos 22 de la Ley 1607 de 2012 y 14 de la Ley 1739 de 2014, constituye un desconocimiento del principio de equidad tributaria. Para demostrarlo en sede constitucional, basta con el análisis normativo que establezca los elementos que demuestren que la normativa bajo examen no genera una carga tributaria para quienes posean una mayor capacidad contributiva, sino que permite una alta tributación para quienes poseen menor capacidad de pago.

La argumentación que utiliza la Corte para resolver el presente asunto, guarda identidad con las razones expuestas en la sentencia C-291 de 2015[191], providencia en la que se estudió una demanda de constitucionalidad contra la misma norma y por un cargo similar, referido a la imposibilidad de cobrar de la renta mínima por pérdidas fiscales.

Fallo a adoptar y su alcance

De los fundamentos anteriores puede concluirse que los artículos 22 de la Ley 1607 de 2012 y 14 de la Ley 1739 de 2014, son inconstitucionales por haber incurrido en una omisión legislativa relativa.

El artículo 95-9 Superior contiene un deber constitucional inequívoco dirigido al Legislador y que se refiere a la garantía de la equidad tributaria mediante el diseño estructural de los elementos del impuesto a partir de la consideración material de las condiciones reales y particulares del sujeto obligado con la finalidad de evitar que haya excesivas o beneficios exagerados, aspecto que adquiere mayor relevancia cuando se acude a la determinación de la base gravable con fundamento en presunciones, que en ocasiones no reflejan la capacidad de pago del contribuyente y deben contemplar instrumentos estabilizadores (como es el caso de las minoraciones estructurales) de la relación jurídico tributaria.

En el presente caso, la omisión legislativa relativa advertida se configuró al no incluir dentro de la definición de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, la compensación de exceso de base gravable en los periodos gravables 2013 y 2014. La mencionada omisión vulneró el principio de equidad tributaria que configura una carga impositiva que no consulta la capacidad de pago del sujeto obligado.

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 de seguridad social en salud se ajustan plenamente a la Carta. En efecto, de declararse la inconstitucionalidad de las normas, se retiraría del ordenamiento jurídico reglas constitucionales y se afectarían entidades que tienen fines constitucionales imperiosos (educación, protección a la infancia y atención en salud), en tanto que no se recibirían los recursos provenientes del tributo durante el resto de este año gravable y durante el periodo establecido para que el Estado persiga a los agentes morosos (5 años), respecto a periodos gravables que ya fenecieron.

De otra parte, declarar la inexecutable simple del artículo 14 de la Ley 1739 de 2014, implicaría en el ordenamiento jurídico la posibilidad de compensar el exceso de base mínima presuntiva en cualquier momento, lo que resultaría incongruente con la ratio de esta sentencia porque es más gravoso en términos de efectos que el principio de equidad tributaria.

De tal suerte, el resultado de una declaratoria de inexecutable simple no sólo es indeseable sino que tiene efectos claramente inconstitucionales por obstaculizar e incluso impedir el desempeño de funciones encaminadas a la protección de bienes y sujetos protegidos por la Carta Política. Bajo estas circunstancias impone adoptar un fallo que tenga un alcance diferente, aunque seguirá circunscrito al cargo analizado en esta oportunidad, tal y como lo efectuó esta Corporación en la sentencia C-291 de 2015, por lo que sus argumentos y fórmula de decisión serán reiterados en esta oportunidad.

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[192] consideró que, aunque una clara inexecutable simple, debe valorarse la eventual generación de vacíos e inconsistencias que podrían tener resultados inconstitucionales, que lógicamente son indeseables para el sistema jurídico. En estas circunstancias hay al menos dos opciones[193] -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 los principios de equidad tributaria.

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 de reemplazo de la que se considere contraria a la Carta en ejercicio de su libertad de configuración por respeto a la Constitución,[194] o (ii) expedir una sentencia integradora, situación en la que la propia sentencia integra el vacío que deja la norma inconstitucional al salir del sistema jurídico.

Sobre la metodología para la escogencia entre una sentencia diferida o una integradora la sentencia C-2000 dijo lo siguiente:

"Aun cuando no existen reglas simples al respecto, la Corte considera que, como lo demuestra la jurisprudencia constitucional[196], el punto decisivo es el siguiente: si el mantenimiento de la disposición inconstitucional es particularmente lesivo de los valores superiores, y el legislador goza de múltiples opciones de reemplazo 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 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 y hacer frente a las inevitables indeterminaciones del orden legal"[197]. Estas sentencias pueden ser interpretativas, aditivas o sustitutivas y "encuentran fundamento en el carácter normativo de la Carta (C.P. art. 4º) y en los principios de efectividad (C.P. art. 2º) y conservación del derecho (C.P. art. 2º) a gobernar el ejercicio del control de constitucionalidad"[198], ya que facilitan la labor de "mantener el ordenamiento jurídico la norma que ofrece insuficiencias desde la perspectiva constitucional, en la medida que le permite al órgano de control constitucional ajustar su contenido a los mandatos superiores parcialmente ignorados por el legislador".

En casos referidos a impuestos que incurren en omisiones legislativas relativas han operado estas funciones con respecto a la eventual declaratoria de inexecutable. Por ejemplo, la sentencia C-831 de 2010 (que estudió la inconstitucionalidad de una norma que establecía un impuesto al patrimonio) encontró que se había producido una omisión legislativa relativa y, como en otros casos similares, optó por ordenar que, al aplicarse en cuenta los supuestos de hecho que el Legislador omitió en su regulación[200] para eliminar la declaratoria 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 es 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 seguridad jurídica, por el contrario, implica salvaguardar la decisión del Legislador y el principio de conservación de la norma pues la expulsión de leyes debe restringirse a aquellos eventos en los que se vulnera irremediablemente la Constitución.

En el presente caso, la ausencia del texto que debe declararse inexecutable puede resultar más grave que la presencia debido a la pérdida de recursos que sufrirían el SENA, el ICBF y el sistema general de seguridad social en salud, además de la imposibilidad de compensar el exceso de base conforme al artículo 144 de la Ley 1739 de 2014. Con todo, una sentencia diferida no tendría mucho sentido ya que el artículo 22 de la Ley 1739 de 2012 tiene ya un plazo de vigencia y de pervivencia de efectos limitado por la reforma contenida en la Ley 1739 de 2014 y en la Ley 1819 de 2016, por tanto, la Corte encuentra el fallo integrador como el más razonable para este asunto.

Para efectos de hacer que las normas objeto de censura constitucional se ajusten a la Carta, es necesario

mismas se interpreten en el sentido de que la compensación por exceso de base mínima presunta por dentro de los lapsos de tiempo que no fueron considerados por las disposiciones acusadas, esto es, los períodos gravables 2013 y 2014, que se encuentran cobijados por los efectos jurídicos del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, y que fueron excluidos por el límite temporal contenido en el artículo 14 de la Ley 1739 de 2014, aquella solo permitió que se realizara a partir del año gravable 2015.

De otra parte, la Corte expresa que la vigencia de este fallo seguirá las reglas generales de esta clase de providencias (artículo 21 Decreto 2067 de 1991), y así habrá de ser entendida para todos los efectos. Adicionalmente, este Tribunal insiste en que el fallo se circunscribe sólo al cargo analizado en esta oportunidad.

Conclusión

La Sala Plena dio respuesta al problema jurídico planteado de la siguiente manera:

- i. Los artículos 22 de la Ley 1607 de 2012 y 14 de la Ley 1739 de 2014, incurrieron en un vicio de inconstitucionalidad legislativa relativa que los hace inconstitucionales por no incluir la posibilidad de compensar de base mínima presunta en los periodos gravables 2013 y 2014. Esta omisión es contraria a la Política porque viola el principio de equidad tributaria (arts. 95-9 y 363 CP) en su dimensión vertical.
- ii. Esta Corporación encontró que la norma estableció un límite al principio de equidad que no es razonable ni proporcionado. En efecto, la exclusión de ese descuento afectó gravemente un derecho constitucional sin beneficiar a otro.
- iii. No obstante, ante los efectos inconstitucionales que podrían generarse con una declaración de inexecutable simple la Corte adoptará una decisión de executable condicionada mediante un mecanismo integrador, en el sentido de que los artículos 22 de la Ley 1607 de 2012 y 14 de la Ley 1739 de 2014 son inconstitucionales en el sentido de que los contribuyentes podrán compensar el exceso de base mínima presunta en los periodos gravables 2013 y 2014.
- iv. De igual forma, este fallo estará 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.- LEVANTAR la suspensión de términos ordenada en el Auto 305 del veintiuno (21) de julio de 2014.

Segundo.- Declarar **EXEQUIBLES** los artículos 22 de la Ley 1607 de 2012 "Por la cual se expide el Estatuto Tributario y se dictan otras disposiciones" y 14 de la Ley 1739 de 2014 "Por medio de la cual se crea 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 el período gravable 2013 y 2014 (CREE) podrá compensarse para los años gravables 2013 y 2014, en los términos previstos en la presente providencia.

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

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Presidente

Con salvamento de voto

CARLOS BERNAL PULIDO

Magistrado

Ausente en comisión

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

Con impedimento aceptado

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaría General

[1] Folio 2 cuaderno principal.

[2] Folio 6 cuaderno principal.

[3] El texto del artículo reformado es el siguiente: "ARTÍCULO 22. <Artículo CONDICIONALMENTE INEXEQUIBLE> <Artículo modificado por el artículo 11 de la Ley 1739 de 2014. El nuevo texto es el siguiente: "base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) a que se refiere el artículo 20 de la Ley 1739 de 2014, se establecerá restando de los ingresos brutos susceptibles de incrementar el patrimonio realizable 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 ingresos susceptibles de disminuir el impuesto sobre la renta de que trata el Libro I del Estatuto Tributario. Se restarán las deducciones de los artículos 107 a 117, 120 a 124, 126-1, 127, 128, 129, 130, 131, 132, 133, 134, 135, 136, 137, 138, 139, 140, 141, 142, 143, 144, 145, 146, 148, 149, 159, 171, 174 y 176 del Estatuto Tributario, siempre que cumplan con los requisitos establecidos en los artículos 107 y 108 del Estatuto Tributario, así como las correspondientes a la depreciación y ar

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 ex trata la Decisión 578 de la Comunidad Andina y las establecidas en los artículos 4o del Decreto nú 1998, 135 de la Ley 100 de 1993, 16 de la Ley 546 de 1999 modificado por el artículo 81 de la Ley 2005, 56 de la Ley 546 de 1999. Para efectos de la determinación de la base mencionada en este art 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 contribuyente en el último día del año gravable inmediatamente anterior de conformidad con lo pre artículos 189 y 193 del Estatuto Tributario.

PARÁGRAFO TRANSITORIO. Para los periodos correspondientes a los cinco años gravables 201 podrán restar de la base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), las rentas ex trata el artículo 207-2, numeral 9 del Estatuto Tributario."

[4] Folios 6 y 7 cuaderno principal.

[5] Folio 7 cuaderno principal.

[6] Folio 9 cuaderno principal.

[7] Folios 40-71 cuaderno principal.

[8] Folios 42-43 cuaderno principal.

[9] Folio 45 cuaderno principal.

[10] *Ibídem.*

[11] Folio 47 cuaderno principal,

[12] Folios 47-48 cuaderno principal.

[13] Folio 48 cuaderno principal.

[14] Folio 49 cuaderno principal.

[15] Folio 50 cuaderno principal.

[16] Folio 51 cuaderno principal.

[17] Folios 92-99 cuaderno principal.

[18] Folios 95v-96 cuaderno principal.

[19] Folio 93 cuaderno principal.

[20] Folio 93v cuaderno principal.

[21] Folio 94 cuaderno principal.

[22] Folio 94 cuaderno principal.

- [23] Folio 94v cuaderno principal.
- [24] Folio 95v cuaderno principal.
- [25] Folios 36-39 cuaderno principal.
- [26] Folio 38 cuaderno principal.
- [27] Folio 39 cuaderno principal.
- [28] Folios 101-110 cuaderno principal.
- [29] Debe aclararse que el término para las intervenciones vencía el doce (12) de diciembre de 2016, embargo el despacho de la Magistrada Sustanciadora, a petición del interviniente, mediante auto de (19) de diciembre de 2016, amplió el término para que ese instituto presentará su concepto hasta el del mismo mes y año, por lo que fue presentado oportunamente. Al respecto ver folios 113-114 cuaderno principal.
- [30] Folio 110 cuaderno principal.
- [31] Folio 104 cuaderno principal.
- [32] Folio 109 cuaderno principal.
- [33] Folio 110 cuaderno principal.
- [34] Folios 72-91 cuaderno principal.
- [35] Folios 72-73 cuaderno principal.
- [36] M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.
- [37] Folio 77-80 cuaderno principal.
- [38] Folio 78 cuaderno principal.
- [39] *Ibídem*.
- [40] Folio 83 cuaderno principal.
- [41] *Ibídem*.
- [42] Folio 84 cuaderno principal.
- [43] Folio 85 cuaderno principal.
- [44] Folio 89 cuaderno principal.
- [45] Folios 117-120 cuaderno principal.
- [46] Folio 119v cuaderno principal.
- [47] Folio 118 v cuaderno principal.
- [48] Folios 118v y 119 cuaderno principal.

[49] Folio 119 cuaderno principal.



Disposiciones analizadas por Avance Jurídico Casa Editorial Ltda.

Normograma del Sena

ISSN Pendiente

Última actualización: 31 de diciembre de 2023 - (Diario Oficial No. 52.604 - 9 de diciembre de 2023)

