

## **Sentencia C-393/16**

Referencia: Expediente D-11057

Demanda de inconstitucionalidad contra el Artículo 20 (parcial) de la Ley 1739 de 2014 *“Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones.”*

Demandantes: Gustavo Alberto Pardo Ardila y José María Ayala Gómez

Magistrado Ponente  
ALBERTO ROJAS RÍOS

Bogotá, D.C., veintiocho (28) de julio de dos mil dieciséis (2016)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, integrada por los Magistrados María Victoria Calle Correa, Luis Guillermo Guerrero Pérez, Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, Gloria Stella Ortiz Delgado, Jorge Iván Palacio Palacio, Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, Alberto Rojas Ríos, Luis Ernesto Vargas Silva y el Conjuez Martín Gonzalo Bermúdez Muñoz, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales, previo cumplimiento de los requisitos y trámite establecidos en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

### **SENTENCIA**

#### **I. ANTECEDENTES**

En ejercicio de la acción pública consagrada en el Artículo 241 de la Constitución Política, el día 1 de octubre de 2015, los ciudadanos

Gustavo Alberto Pardo Ardila y José María Ayala Gómez formularon<sup>1</sup> demanda de inconstitucionalidad contra el Artículo 20 (parcial) de la Ley 1739 de 2014 *“Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones.”*, por considerar que vulnera los Artículos 2, 58, 95-9, 333 y 363 de la Constitución Política.

Por Auto del 30 de octubre de 2015, fue admitida<sup>2</sup> de manera parcial la demanda formulada contra el Artículo 20 (parcial) de la Ley 1739 de 2014, por los cargos relacionados con el quebrantamiento de los principios de justicia y equidad tributaria contenidos en los Artículos 95.9 y 363 de la Carta Política.

## **1. Disposición demandada**

A continuación se transcribe el texto de la norma, se subraya y resalta en negrilla el aparte demandado:

*“LEY 1739 DE 2014*

*(diciembre 23)*

*Diario Oficial No. 49.374 de 23 de diciembre de 2014*

*CONGRESO DE LA REPÚBLICA*

*Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones.”*

*(...)*

*“ARTÍCULO 20. Adiciónese el artículo 26-1 a la Ley 1607 de 2012, el cual quedará así:*

*“Artículo 26-1. Prohibición de la compensación del Impuesto sobre la renta para la equidad (CREE). En ningún caso el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), ni su sobretasa, podrá ser compensado con saldos a favor por concepto de otros impuestos,*

---

<sup>1</sup> La demanda ingresó a este Despacho el día 19 de octubre de 2015.

<sup>2</sup> Simultáneamente, se inadmitió la demanda en lo relativo al desconocimiento de los Artículos 2, 58 y 333 de la Carta Política, al no satisfacer las condiciones de claridad, especificidad, certeza y pertinencia, sistematizadas por la jurisprudencia constitucional.

*que hayan sido liquidados en las declaraciones tributarias por los contribuyentes. Del mismo modo, los saldos a favor que se liquiden en las declaraciones del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, y su sobretasa, no podrán compensarse con deudas por concepto de otros impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones.*”

## **2. La demanda**

A juicio de los demandantes, la prohibición de compensación de saldos a favor del impuesto sobre la renta CREE contenida en el aparte subrayado del Artículo 20 de la Ley 1739 de 2014, es inconstitucional por desconocer los principios de justicia y equidad que rigen el sistema tributario consagrados en los Artículos 2, 58, 95.9, 333 y 363 de la Constitución Política. Para tal efecto, sustentan la demanda en los argumentos expuestos a continuación:

Consideran que la prohibición de compensación de los saldos a favor originados en las declaraciones del impuesto sobre la renta para la equidad CREE con otras obligaciones tributarias en cabeza de los contribuyentes, contenida en el Artículo 20 (parcial) de la Ley 1739 de 2014, rompe el equilibrio que deben tener las cargas públicas, pues impone un mayor sacrificio a aquellas personas jurídicas que enfrenten una situación económica menos próspera (personas jurídicas que generaron pérdidas o márgenes de utilidad muy pequeños y liquidan saldos a su favor), frente a aquellos que atraviesan por una situación económica mejor (altos márgenes de utilidades y, por ello, no liquidan saldos a su favor).

En tal sentido, sostienen que el aparte demandado del Artículo 20 de la Ley 1739 de 2014 desconoce el principio de equidad tributaria previsto en los Artículos 95.9 y 363 Superiores, ya que al prohibir la compensación de los saldos a favor generados en la declaración del impuesto CREE con las demás obligaciones tributarias en cabeza del contribuyente, indefectiblemente ocasiona que éstos arrojen pérdidas o pequeños márgenes de utilidad y vean afectados la totalidad o gran parte de sus recursos, pues deben destinarlo a la atención de dichas obligaciones tributarias. Esta situación impide que sean utilizados por los contribuyentes en el mercado en el cual desarrollan su objeto social.

**2.1.** Sobre la incompatibilidad de la norma en relación con el Artículo 2 de la Constitución expresan:

*“Si bien en el ámbito tributario la compensación no opera de pleno derecho, pues se deben cumplir con ciertos requisitos impuestos por el Estado, dichos requisitos no pueden ir en contravía de los principios constitucionales de justicia y equidad y del Estado Social de Derecho, al prohibir arbitrariamente la compensación de los saldos a favor que generen las declaraciones tributarias, como lo hace el artículo 20 de la Ley 1739 de 2014 en su segunda parte demandada.*

*El prohibir la compensación de los saldos a favor liquidados en la declaración del impuesto CREE, constituye una grave afectación a los principios de justicia y equidad consagrados en los artículos 95-9 y 363 de la constitución política, pues el sistema se tornaría injusto e inequitativo al pretender que el contribuyente a pesar de tener un saldo a favor producido por las altas tarifas de auto retención del impuesto CREE establecidos por propio Estado, se le prohíba usar dicho saldo a favor para pagar sus obligaciones tributarias causada (sic) con posterioridad, mediante compensación.” (Folio 7)*

**2.2.** Respecto a la incongruencia de la norma demandada con el Artículo 58 de la Carta Política sostienen:

*“De lo señalado hasta el momento se evidencia que los únicos límites de la propiedad privada son la utilidad pública o el interés social, los cuales no fueron observados por el legislador al expedir el artículo 20 de la Ley 1739 de 2014, pues al prohibirse la compensación de saldos a favor liquidados en la declaración del impuesto CREE con otros impuestos a cargo del contribuyente, la norma desconoce las características de la propiedad privada y su atributos, pues no permite al contribuyente hacer uso del ius utendi y del derecho de disposición del saldo a favor de propiedad del contribuyente para el pago de las obligaciones tributarias, el cual goza de especial protección constitucional de acuerdo con lo señalado en el artículo 58 de la Constitución Política.”(Folio 21)*

**2.3.** En cuanto al Artículo 95.9 de la Constitución manifiestan que:

*“De la simple confrontación de la norma con el texto constitucional se evidencia que la prohibición de que con los saldos a favor originados en la (sic) declaraciones del impuesto CREE se compensen otras obligaciones tributarias en cabeza de los contribuyentes causadas con posterioridad, rompe con el equilibrio que deben tener las cargas públicas, pues impone un (sic) mayor carga y por ende mayor sacrificio a aquellos que enfrenten una situación económica menos prospera (personas jurídicas que generaron pérdidas o márgenes de utilidad muy pequeños y por ello liquidan saldos a su favor), frente a aquellos que atraviesan por una situación económica mejor (altos márgenes de utilidades y por ello NO liquidan saldos a su favor).”*

*Lo anterior rompe con los postulados constitucionales y reduce la efectividad del Estado Social de Derecho, pues el legislador no aplicó el mandato constitucional contenido en el numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Política, al desconocer los conceptos de equidad y justicia bajo los cuales deben contribuir los particulares.” (Folio 10)*

**2.4.** En lo atinente al Artículo 333 de la norma superior afirman:

*“El artículo 20 de la Ley 1739 de 2014, es violatorio del artículo 333 de la Constitución, en tanto viola la libre competencia económica pilar económico del Estado Colombiano, pues al prohibir la compensación de los saldos a favor generados en la declaración del impuesto CREE con las demás obligaciones tributarias en cabeza del contribuyente, genera que los contribuyentes que arrojen pérdidas o pequeños márgenes de utilidad, vean afectados la totalidad o gran parte de sus recursos, pues deben destinarlos a la atención de dichas obligaciones, lo que impide que sean utilizados por el contribuyente en mercado en el cual desarrolla su objeto social, por lo cual la prohibición de compensar los saldos a favor se constituye como una barrera que impide el acceso y la libre competencia de estos actores al mercado.” (Folio 22)*

**2.5.** En lo concerniente al Artículo 363 de la Constitución explican que:

*“La Corte Constitucional determinó que el principio de equidad tributaria se traduce en tratar de manera semejante a los que se encuentran en situaciones jurídicas, económicas, sociales, etc., similares. A su vez determino que si con el impuesto creado se genera una desigualdad entre los sujetos pasivos del mismo, dicho impuesto no consulta el principio de equidad tributaria del sistema tributario, situación que se observa en este caso pues los sujetos pasivos o baja rentabilidad o perdida se ven afectados respecto de los demás.”* (Folio 12)

Y más adelante añaden:

*“Lo anterior en tanto en las compañías con pérdidas o pequeños márgenes de utilidades deben hacer un esfuerzo monumental para proceder con el pago de las demás obligaciones tributarias distintas al impuestos CREE las cuales podrían extinguir si no estuviera prohibida la compensación de los saldos a favor, sin que exista justificación constitucional y legal alguna para esta arbitraria prohibición, razón por la cual no existió justificación alguna para su establecimiento ni en la exposición de motivos del proyecto de ley respectivo, ni en su trámite ante Senado y Cámara de Representantes.”* (Folio 14)

## **II. INTERVENCIONES**

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

Julián Arturo Niño Mejía, en calidad de apoderado del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, mediante oficio<sup>3</sup> radicado en la Secretaría General el 12 de enero de 2016, solicitó a la Corte Constitucional inhibirse de emitir un pronunciamiento de fondo o, en su defecto, declarar la constitucionalidad de la norma demandada de la Ley 1739 de 2014.

---

<sup>3</sup> Folios 93-113.

La intervención de esta entidad simultáneamente se fundamenta en argumentos tendentes a demostrar las razones por las cuales la demanda no debe prosperar, así como consideraciones materiales y sustanciales que defienden la constitucionalidad de la norma demandada.

En ese sentido, frente al primer cargo, explica que hay ineptitud sustantiva de la demanda por incumplimiento de los requisitos mínimos constitucionales en la formulación de la misma:

*“Así pues, revisado el texto de la demanda, considera el Ministerio de Hacienda que no se encuentra en parte alguna cumplimiento de los requisitos mínimos, contradiciendo de esta manera lo expresado por la doctrina constitucional, tantas veces reiterada por esa Alta Corporación, en relación con los requisitos que debe cumplir toda demanda, esto es: (i) objeto de la demanda; (ii) concepto de la violación ; (iii) las razones que fundamentan la violación de los textos constitucionales que se aleguen, las cuales a su vez deben ser claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes.”<sup>4</sup>*

De manera puntual, manifiesta que las razones alegadas en el primer cargo admitido contra el inciso segundo del Artículo 20 de la Ley 1739 de 2014 no son ciertas, dado que se basan más en proposiciones inexistentes y supuestos de hecho, que en aspectos normativos:

*“Nótese pues que los demandantes en su escrito parten de interpretaciones que, a juicio de este Ministerio, no son ciertas. Pues, lejos de revisarse constitucional y abstractamente la norma, se parte de un análisis de hecho que solo se aleja de la realidad jurídica de la disposición, utilizando para ello expresiones indeterminadas o un tanto etéreas. Es decir, el cargo se fundamenta en razones de hecho, y no en las de derecho, como debería suponer un proceso como el que nos convoca.*

(...)

*Se afirma que el hecho de “obtener meses después la devolución del saldo a favor liquidado en [la] declaración del impuesto CREE,*

---

<sup>4</sup> Folio 94.

*(...) claramente rompe con el principio de justicia sobre el cual deben tributar los contribuyentes, pues sin existir razón alguna se prohíbe al contribuyente usar su propiedad reflejada en el saldo a favor en la declaración del impuesto CREE”. En esta medida, se parte del supuesto vago de que el contribuyente obtendrá “meses después la devolución del saldo a favor” y de ello desprenden, sin ninguna explicación ni conector, la supuesta vulneración al principio de justicia en materia tributaria...”<sup>5</sup>*

Del mismo modo, señala que no se cumple el requisito de especificidad, toda vez que el cargo tiene como fundamento afirmaciones vagas e indeterminadas y, además, no se establece el porqué de la vulneración.

Sobre ese mismo cargo, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público indica que los argumentos esgrimidos no son pertinentes, ya que no se refieren a temas de naturaleza constitucional. En palabras de la Entidad:

*“En el caso de autos, quisiera esta Cartera resaltar aquellos apartes que han utilizado los peticionarios para sustentar el primer cargo. En ese sentido, se pretende demostrar que los razonamientos expuestos en el texto de la demanda, no tienen ninguna naturaleza constitucional, y ni siquiera, una relación directa con la materia de la norma que se evalúa. Es decir, no solo no se utilizaron argumentos constitucionales, sino que los argumentos legales expuestos ni siquiera presentan una correlación directa con la materia tributaria a la que se refiere la ley 1739 de 2014.”<sup>6</sup>*

Así mismo, sostiene que la demanda es insuficiente en la medida en que:

*“...carece la acusación de razones suficientes que demuestren la oposición de la norma a la Constitución. Se trata de un cargo fundado exclusivamente en la comprensión personal de los actores, en el que, por momentos, resalta la falta de coherencia entre la norma demandada y la ley civil (nótese que ni siquiera hay una referencia expresa a normatividad tributaria). El actor, como se ve, no tiene presente que las demandas de inconstitucionalidad deben fundamentarse en una incongruencia entre la Constitución y la*

---

<sup>5</sup> Folio 97.

<sup>6</sup> Folio 98.



*norma sometida a revisión constitucional, no en un simple desconocimiento de asuntos estrictamente legales.”<sup>7</sup>*

Con base en lo anterior, el representante del Ministerio de Hacienda solicita a la Corte inhibirse de emitir un pronunciamiento de fondo.

De manera subsidiaria, defiende la constitucionalidad material de la disposición demandada, al señalar que, contrario a lo afirmado por los demandantes, no vulnera sino que materializa y hace posible los principios de justicia y equidad tributaria:

*“En la norma sub-judice, entendida la imposibilidad de compensar con saldos a favor generados en el CREE como una carga tributaria, es claro que dicha medida debe estar justificada en la persecución de objetivos constitucionalmente relevantes. Dichos objetivos constitucionales no son otros que los relacionados con salud, educación y la protección a la infancia.*

*(...) el CREE procura, con su destinación específica, la materialización de precisamente derechos fundamentales y constitucionales y por ende, de los principios de la norma fundamental. Y es que los dineros recaudados por concepto del CREE, por expresa orden legal, se dirigen a la financiación de los programas de inversión social orientada prioritariamente a beneficiar a la población usuaria más necesitada, y que estén a cargo del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) y del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF).*

*En conclusión, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público considera fundamental conceptualizar los principios de justicia y equidad que los actores reputan vulnerados, pues las definiciones de los mismos demuestran que, precisamente el impuesto acusado, procura la materialización de estos al buscar la realización de objetivos constitucionales. Situación que seguramente habrían advertido los demandantes de haber realizado una reseña de los mismos a momento de denotar el concepto de la violación, acápíte ausente en la demanda.”<sup>8</sup>*

---

<sup>7</sup> Folio 99.

<sup>8</sup> Folio 101.

Respecto a la prohibición de la compensación de saldos a favor en el marco del impuesto CREE, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público manifiesta que la finalidad de la disposición demandada no es otra que la realización del mandato constitucional contenido en el Artículo 359 Superior. Además, al ser un impuesto con destinación específica, es necesario proteger la independencia de las sumas recaudadas por dicho concepto:

*“Quisiera el suscrito destacar entonces que la constitución del Fondo CREE, tanto en la ley como en la reglamentación, constituye materialmente la destinación específica y el cumplimiento de los preceptos constitucionales. Nótese que los dineros allí contenidos no son los mismos que los recaudados por el impuesto sobre la renta, o el impuesto sobre las ventas, por ejemplo.*

*El Fondo CREE tiene sentido, pues garantiza no solo la independencia de lo recaudado, sino además la ejecución y transferencia de los mismos a las entidades que la ley ordena. Es por ello que la misma ley prohíbe la compensación con otros saldos a favor. Se pretende, entre otras cosas, que se cumpla lo establecido en el artículo 359 de la Constitución Nacional.*

(...)

*En otras palabras, lejos de ser un capricho injustificado, la prohibición de compensar los saldos a favor del CREE con otros impuestos, no solo es un precepto normativo que garantiza la independencia de las sumas recibidas (en el Fondo Especial destinado para ello); sino que es una materialización del respeto por la forma fundamental y la obligación de destinar sus recaudos en inversión social y no en otros gastos del Estado.”<sup>9</sup>*

Con respecto a la vulneración de los principios de justicia y equidad por hacer más gravosa la situación de los contribuyentes que tengan baja rentabilidad, al prohibir la compensación de saldos a favor generados por el CREE con saldos por pagar de otros impuestos, el Ministerio de

---

<sup>9</sup> Folios 103-104.

Hacienda considera que la norma no impone una carga desmedida o injustificada:

*“1. Frente a lo primero, quisiera resaltarse que se está en presencia, de acuerdo con lo afirmado por los accionantes, de sujetos con rentabilidad. Propiamente dicho, de sujetos que, de alguna u otra manera, obtuvieron ingresos en términos fiscales y contables, esto es, que generaron riqueza.*

*En esta medida, el supuesto parte de un enfoque incorrecto, pues pretende hacer ver que se está en presencia de sujetos con capacidad contributiva muy baja o nula, situación a todas luces exagerada.*

(...)

*2. El suscrito no comparte la redacción utilizada, pues los contribuyentes del impuesto sobre la renta para la equidad –CREE–, no se encuentran en una situación “grave”, ahondada por una simple norma procedimental que les impida compensar con otros tributos. Como se ha mencionado en diversas ocasiones, los saldos a favor son asequibles y simplemente deben ser solicitados en devolución (o incluso en compensación con saldos por pagar por concepto del mismo tributo). En síntesis, la norma no impone una carga que haga “más gravosa” su situación.”<sup>10</sup>*

## **2. Ministerio de Comercio, Industria y Turismo**

Diego Fernando Fonnegra Vélez, actuando en calidad de Jefe de la Oficina Asesora Jurídica y Representante Judicial del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, mediante oficio<sup>11</sup> radicado en la Secretaría General el 12 de enero de 2016, participó en el proceso para defender la constitucionalidad de la norma demandada.

El interviniente sostiene que la disposición acusada no infringe la Constitución, toda vez que el legislador en virtud de lo establecido en los Artículos 150-12 y 338 de la Carta Política goza de una amplia libertad

---

<sup>10</sup> Folio 109.

<sup>11</sup> Folios 125-131.

de configuración para crear, modificar y eliminar impuestos. En ese sentido, indica que el impuesto sobre la renta para equidad CREE, es un tributo especial e independiente de los demás, teniendo en cuenta su naturaleza y características especiales:

*“...el impuesto sobre la renta para la equidad –CREE-, constituye un tributo especial con un sujeto pasivo específico y, unos beneficiarios también determinados, que son los comprendidos en las destinaciones definidas en el artículo 24 de la Ley 1607 de 2012.*

*Así las cosas, tal característica le hace comportarse de manera singular, frente a otros impuestos, por ello y, por los propias características de singularidad que posee, el legislador lo considera independiente de otros impuestos y, por supuesto, de distinta naturaleza, determinando en artículo acusado 26-1 de la Ley 1607 de 2012 la “Prohibición de la compensación del impuesto sobre la equidad (CREE).”<sup>12</sup>*

Con base en lo anterior solicita a la Corte declarar la exequibilidad del precepto demandado.

### **3. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN**

Por oficio<sup>13</sup> radicado en la Secretaría General el 13 de enero de 2016, Maritza Alexandra Díaz Granados, en calidad de apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, se pronunció en torno a los cargos formulados en la demanda. La entidad interviniente solicita a la Corte declarar exequible la disposición demandada de la Ley 1739 de 2014. Para sustentar esta postura explica que debido a la destinación específica que posee el tributo, la prohibición de compensación no tiene ningún reproche constitucional. En palabras del interviniente:

*“Es así que la Prohibición de compensación del CREE con otros impuestos nacionales, previsto en el artículo 20 de la Ley 1739 de 2014 es plenamente concordante con la necesidad de contar con recursos fiscales para la atención de los gastos del ICBF y SENA,*

---

<sup>12</sup> Folios 129.

<sup>13</sup> Folios 133-143.

*garantizar los programas a su cargo y financiar parcialmente el Sistema de Seguridad Social en Salud, lo anterior no es contrario a los preceptos constitucionales ni estatutarios, en la medida de que la finalidad de obtener pronto y oportunos recursos en efectivo para garantizar el fin previsto en la norma solo puede ser asegurada mediante la disposición de ingresos efectivos. Es así que la norma que obliga a pagar el impuesto en dinero y hace efectiva inflexibilidad de los recursos de destinación específica, no solo no está prohibida constitucionalmente sino que es un medio adecuado para alcanzar la mencionada finalidad, razones que se considera que la Corte debe declarar si exequibilidad.*

*La prohibición, de compensación del CREE, no va en contra los principios de justicia y equidad, ello por cuanto, dichos principios no implican la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, y que cada sujeto participe de acuerdo a su capacidad contributiva, ello por cuanto la provisión de compensar no hace que se supere la capacidad de pago del sujeto pasivo o le pondrá en una situación de igualdad frente a los sujetos que obtengan mayores utilidades, por cuanto el CREE grava las utilidades de sociedades, lo cual significa que el obligado siempre tributara de acuerdo con su capacidad económica, conforme al deber de contribuir impuesto en la Constitución.”<sup>14</sup>*

#### **4. Superintendencia de Industria y Comercio**

Jazmín Roció Soacha Pedraza en calidad de Coordinadora del Grupo de Trabajo de Gestión Judicial de la Superintendencia de Industria y Comercio mediante oficio<sup>15</sup> radicado en la Secretaría General el día 13 de enero de 2016, advierte que carece de competencia para pronunciarse sobre la norma demandada, por cuanto las materias en discusión desbordan las funciones que el legislador ha previsto para esta entidad.<sup>16</sup>

---

<sup>14</sup> Folio 142.

<sup>15</sup> Folios 164-167.

<sup>16</sup> Folio 166.

## 5. Cámara de Comercio de Bogotá

La Cámara de Comercio de Bogotá, por intermedio del Director de Asesoría Jurídica Corporativa Gustavo Andrés Piedrahita Forero, mediante oficio<sup>17</sup> radicado el 10 de diciembre de 2015 informa a la Corte Constitucional que la entidad se abstiene de opinar o emitir concepto toda vez que: *“el tema sobre el cual versa la acción pública de inconstitucionalidad impetrada, escapa por completo del resorte y conocimiento de la Cámara de Comercio de Bogotá.”*<sup>18</sup>

## 6. Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El Consejo Directivo del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, mediante oficio<sup>19</sup> radicado en la Secretaría General el 12 de enero de 2016, solicita a esta Corporación declarar la inconstitucionalidad de la norma demandada de la Ley 1739 de 2014.

Sostiene que el precepto acusado infringe la Constitución toda vez que al examinar los antecedentes del mismo, no se encuentran razones explícitas que justifiquen la medida contenida en el Artículo 20 de la Ley 1739 de 2014 mediante la cual, se prohíbe la compensación de los saldos a favor en el marco del impuesto de renta para la equidad CREE.<sup>20</sup>

Con el fin de sustentar esta postura acude al examen de tres hipótesis diferentes para resolver el siguiente interrogante: *“¿qué animó al Congreso para incorporar al ordenamiento la limitación atacada, tomando en consideración que no lo hizo al expedir la Ley 1607 de 2012, momento en que se creó el tributo denominado CREE?”*<sup>21</sup>

En relación con la primera de ellas, el Instituto señala que la disposición atacada transgrede los principios de justicia y equidad, debido a que la compensación resulta inoperante en la práctica si se tiene en cuenta que el párrafo del Artículo 27 de la Ley 1607 de 2012 exige el pago del contribuyente para que se entienda presentada la declaración del CREE:

---

<sup>17</sup> Folios 89-90.

<sup>18</sup> Folio 89.

<sup>19</sup> Folios 168-185.

<sup>20</sup> Folio 171.

<sup>21</sup> Folio 178.

*“Este primer acercamiento revela una notable incoherencia del tratamiento si la razón de la norma descansa en esa primera hipótesis, lo que permite inferir que no se respetan los principios constitucionales de generalidad de trato, de igualdad, de justicia con referencia a la equidad. A este aspecto, la coherencia del régimen (como un requisito medular de todo orden legal) no puede ser desatendida sí, dentro del ordenamiento, se encuentran previstas situaciones de hecho sustancialmente similares, pero cuya regulación no es la misma o no lo es en términos fundamentalmente equivalentes. Por este aspecto, entonces, la norma toda del artículo 20 de la Ley 1739/2014 se antoja violatorio del ordenamiento constitucional al apartarse de los postulados de la justicia y la equidad que tutelan los artículos 95-9º y 363. A este respecto, es imperativo reiterar que la incoherencia observada no supera el test de igualdad de trato, si no aparece una razón suficiente que explique esta asimetría.*

(...)

*Así, con esos mismos elementos de juicio, estima el ICDT que, para el caso en estudio, no se descubre razón que ampare este trato particular de excepción, en los términos en que la Corte lo ha precisado, teniendo en cuenta, además, que la norma atacada lo que impone es una limitación y no unos derechos o unas prerrogativas para un grupo de contribuyentes o responsables.*

*Cabe insistir, que si la compensación es válida para extinguió obligaciones de carácter tributario, particularmente frente a las declaraciones de retención en la fuente (que requieren del pago total para que se entiendan válidamente presentadas), no se entiende cómo no resulta factible que este mismo mecanismo, con similares limitaciones y requisitos, se aplique para el caso del Impuesto CREE, tributo que también administra la DIAN.”<sup>22</sup>*

La segunda hipótesis analizada por el interviniente para tratar de entender la norma, se fundamenta en la razón que llevó al Gobierno Nacional a proponer el proyecto de ley.

---

<sup>22</sup> Folios 180-181.

Al respecto, señala que a través de la expedición de la Ley 1739 de 2014 se crea una ventaja para la Tesorería del Estado que transgrede la simetría de trato entre la administración y el administrado, la cual es sustentada en la necesidad de recaudar con urgencia recursos dinerarios para financiar el presupuesto nacional:

*“Es evidente, porque así lo revela la exposición de motivos que plantea el Gobierno por conducto del Ministro de Hacienda y Crédito Público, que esta nueva ley que se propone aprobar resulta de las necesidades para financiar el faltante del presupuesto nacional.*

(...)

*En efecto, si la declaración del CREE arroja un saldo a pagar, tal obligación no puede extinguirse por compensación, haciendo uso de saldos a favor por otros tributos; ello claramente obliga a que esta declaración del CREE se pague al momento de presentación (de no pagarse, como ya se explicó, se tiene por no presentada), con lo cual el Estado recibe unos dineros que le mejoran (temporalmente sí) su posición en la tesorería. De modo equivalente, si la declaración del CREE arroja un saldo a favor, al no poder aprovechar de este saldo a favor, los saldos a cargo que le resulten al contribuyente en otras declaraciones por otros tributos o retenciones, tampoco los puede cancelar para extinguir las obligaciones allí generadas, mediante la mentada compensación; esto, claramente, obliga, así mismo, a que por estas otras obligaciones tributarias el contribuyente se vea compelido a pagarlas mediante la entrega del dinero correspondiente, que ingresa a las arcas del Estado mejorando su posición de tesorería.*

*Es evidente la ventaja que logra la Administración Tributaria con una sencilla medida de esta naturaleza, donde de manera encubierta parece esconderse un reprochable afán por el recaudo a ultranza, en perjuicio de los contribuyentes y responsables que deben correlativamente, sacrificar, en la misma medida, su propia caja. Por este aspecto surge el desequilibrio que afecta la igualdad, la equidad, la justicia y, naturalmente, la capacidad de los*



*particulares para avanzar en sus actividades y negocios; la empresa se afecta sin que su sacrificio esté justificado por fines superiores no revelados por el autor de la norma. De esta forma, la **carga efectiva**, por razón del **esfuerzo financiero** que debe hacer el contribuyente o responsables, se incrementa ciertamente, rebosando el límite que los artículos 95-9º y 363 superiores plantean, frente a otros contribuyentes y responsables que no exhiben saldos a favor.”<sup>23</sup> (Negrillas dentro del texto)*

La tercera hipótesis planteada está relacionada con la destinación específica que tiene el tributo en virtud del Artículo 24 de la Ley 1607 de 2012. Sobre este aspecto, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario indica que si la razón por la que se prohíbe la compensación de los saldos a favor en el marco del impuesto CREE es la naturaleza del gravamen (destinación específica), esta pierde su peso en el evento en el cual, el contribuyente quiera ejercer dicha figura con otro tributo de orden nacional, toda vez que estos son administrados por la misma entidad, en este caso la DIAN. En palabras del interviniente:

*“La pregunta es si, por esta especial circunstancia, ¿los contribuyentes quedan en la obligación de efectuar los pagos con total independencia de los demás tributos, a pesar de que sean administrados por una misma entidad como lo es la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN?*

*Pues bien, esto sería constitucionalmente viable si se tratara de recursos de las entidades territoriales, ya que ellas gozan de autonomía y son propietarias de sus recursos, en los términos en que lo tiene establecido el artículo 287-3º superior. Pero cuando se trata de recursos de orden nacional, que son administrados por una misma entidad del Estado, la razón pierde su peso.”<sup>24</sup>*

Adicionalmente, señala que los saldos a favor son recursos que pertenecen al contribuyente y que se registran en las cuentas oficiales como un pasivo desde el momento en el que este cumple con su obligación tributaria. Así las cosas, el Estado al no tener el dominio sobre

---

<sup>23</sup> Folios 181-183.

<sup>24</sup> Folio 183.

dichos recursos no puede disponer de ellos a menos que la ley de manera expresa lo permita:

*“Es importante subrayar que, al hablar la norma de saldos a favor, tales recursos le pertenecen al contribuyente y se registran en las cuentas oficiales como un pasivo, razón por la cual el Estado (en cabeza del Gobierno Nacional) no puede disponer de estos recursos como señor y dueño, mientras tengan tal calidad. Los mismos, se repite, le pertenecen al contribuyente que los liquidó en su respectiva declaración tributaria; le pertenecen jurídicamente y así se registran contablemente: como un derecho a su favor (activo) y como un pasivo a cargo del Estado, cuya eventual transitoriedad está marcada por los procesos y períodos en los que se liquidan tales tributos. Al no tener el Estado el derecho de dominio sobre los saldos a favor, no puede disponer de ellos, salvo que la ley, expresamente, se lo permita y en los términos en que la constitución lo hace (asunto que no ocurre en este caso).”<sup>25</sup>*

A modo de conclusión señala:

*“Así pues, a juicio del ICDT, el Estado no puede trasladarle cargas al responsable ni imponer limitaciones o prohibiciones como la estipulada en la norma demandada, cuando el manejo y control de los recursos provenientes de los impuestos le corresponde exclusivamente a él. El contribuyente satisface plenamente su obligación al diligenciar sus declaraciones y demás denuncias fiscales, liquidando el correspondiente impuesto o retención de conformidad con la ley; y de presentar y pagar en las fechas y lugares que determine el Gobierno. De ahí en adelante, el contribuyente queda en principio liberado de sus responsabilidades, y es al Estado al que le corresponde usar de los recursos que resulten de los tributos, haciendo las asignaciones y traslados del caso que ordene la ley, sin apropiarse de los saldos a favor, siguiendo las reglas, los protocolos y los procedimientos propios de la Hacienda Pública y del Derecho Presupuestal, que son fuero exclusivo del Estado.”*

---

<sup>25</sup> Folios 183-184.

## 7. Universidad Externado de Colombia

La Universidad Externado de Colombia, por intermedio de Julio Roberto Piza, Director del Departamento de Derecho Fiscal, mediante oficio<sup>26</sup> recibido en la Secretaría General el 12 de enero de 2016, intervino dentro del trámite de constitucionalidad para solicitar a la Corte que declare la exequibilidad de la disposición demandada, habida cuenta de que ésta no transgrede los principios de justicia y equidad invocados por el actor.

Explica que el fin de la norma demandada es legítimo y no está prohibido por la Constitución, toda vez que el legislador goza una amplia facultad de configuración en materia tributaria para determinar el control y garantizar una adecuada administración de los rubros que tienen destinación específica. En palabras del interviniente:

*“Con todo lo anterior, el CEF concluye que si bien puede llegar a ser una carga pesada la imposibilidad de compensar los saldos a favor generados en el CREE y su sobretasa, en otros impuestos, anticipos, intereses, retenciones, y sanciones, en todo caso encontramos que dicha disposición supera el test leve que en casos similares aplica la Corte, pues la medida está creada con un fin fiscal (esto es, el recaudo de ingresos) y resulta adecuada para el cumplimiento del fin propuesto pues determina con claridad parte de la Base del tributo y dota de un grado de eficiencia y control al sistema específicamente al impuesto CREE y a su Sobretasa.*

*Otro punto de total relevancia a resaltar, y que de hecho justifica la medida, y la imposibilidad de compensación de los saldos generados en el CREE y su sobretasa, con otros impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones, es la destinación específica de este impuesto, la cual fue consagrada en el artículo 24 de la Ley 1607 de 2012(...).*

*Teniendo en cuenta lo anterior, resulta justificable el contenido de la disposición, pues el mismo busca un control sobre estos rubros que tienen destinación específica, en el entendido de separar los*

---

<sup>26</sup> Folios 115-124.

*ingresos percibidos por este único concepto de otros que tienen una destinación general.*

*No es un capricho del legislador lo establecido en la disposición acusada, por el contrario, es una medida que busca garantizar los recursos para los sectores señalados en el artículo 24 de la Ley 1607 de 2012.”<sup>27</sup>*

A partir de la consideración transcrita pide a esta Corporación declarar la constitucionalidad del precepto normativo demandado.

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

En cumplimiento de lo dispuesto en los Artículos 242-2 y 278-5 de la Constitución Política, el señor Procurador General de la Nación rindió el Concepto<sup>28</sup> de Constitucionalidad Número 6048 del 26 de enero de 2016, por medio del cual solicita a la Corte Constitucional declarar exequible el precepto parcialmente demandado del Artículo 20 de la Ley 1739 de 2014.

En cuanto a la creación y modificación del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, el Jefe del Ministerio Público considera que la libertad de configuración legislativa en materia tributaria prevista en el numeral 11 del Artículo 150 Superior, faculta al Congreso de la República para establecer prohibiciones o limitaciones que permitan asegurar fuentes de financiación de los diversos programas de inversión social:

*“Por lo tanto, a partir de estos criterios, puede afirmarse que en aras de optimizar el sistema tributario y de asegurar los recursos necesarios para la financiación de programas de inversión social – orientada prioritariamente a beneficiar a la población usuaria más necesitada, así como la financiación del Sistema de Seguridad Social en Salud en inversión social-, el Legislador si podía establecer prohibiciones o limitaciones como las cuestionadas; sin que por ello pueda afirmarse que se vulnera el principio de equidad tributaria, el cual se predica tanto del deber de tributar (art. 95,*

---

<sup>27</sup> Folios 123-124.

<sup>28</sup> Folios 197-218.

*numeral 9 C.P), como del sistema tributario (art. 363 C.P) y que ha sido definido por la misma Corte Constitucional como: “la colocación de un peso tributario no desmesurado sobre los diferentes actores de la economía”(C-1149 de 2003, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa).”*

En ese contexto, la Vista Fiscal estima que cuando el legislador establece saldos a favor del contribuyente, esta figura no es absoluta, pues puede fijar límites como la prohibición de la compensación de los mismos:

*“De hecho, ejemplo de lo anterior es que, así como la ley tributaria prevé la existencia de saldos a favor de los contribuyentes, también es cierto que dicha facultad no es absoluta, razón por la cual el legislador puede establecer condiciones para su ejercicio o, como en el caso que nos ocupa, prohibir la compensación de saldos a favor que se liquiden en las declaraciones del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, y su sobretasa con deudas por concepto de otros impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones (artículo 20 de la Ley 1739 de 2014). Y todo esto sin que ello constituya una carga excesiva sobre los sujetos pasivos de dicho impuesto (...)”*

A la luz de los razonamientos transcritos el señor Procurador afirma que la disposición demandada es acorde al principio de equidad tributaria.

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

##### **1. Competencia**

La Sala Plena de la Corte Constitucional es competente para pronunciarse sobre la constitucionalidad de la disposición demandada, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 4º del Artículo 241 de la Constitución Política.

##### **2. Problema jurídico y metodología de resolución**

De acuerdo con los cargos formulados en la demanda, concierne a la Sala Plena de la Corte Constitucional determinar si el Artículo 20 (parcial) de

la Ley 1739 de 2014, al prohibir la compensación de los saldos a favor del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, con obligaciones tributarias causadas por concepto de otros impuestos, desconoce el principio de equidad tributaria establecido en el numeral 9 del artículo 95 y el artículo 363 de la Carta Política.

Para abordar el problema jurídico planteado, la Corte reiterará la jurisprudencia en torno a los siguientes ejes temáticos: (i) la naturaleza jurídica del impuesto sobre la renta para la equidad CREE; (ii) el margen de configuración del legislador en materia tributaria; y, efectuará, (iii) el examen de constitucionalidad de la disposición objeto de control, en función de estas materias.

### **3. Naturaleza jurídica del impuesto sobre la renta para la equidad CREE**

El Artículo 20 de la Ley 1607 de 2012 creó a partir del 1 de enero de 2013 el impuesto sobre la renta para la equidad CREE, como aporte que grava la percepción de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio de las sociedades y personas jurídicas y asimiladas, en beneficio de los trabajadores, la generación de empleo y la inversión social. Su objetivo principal está dado por sustituir los aportes al SENA, al ICBF y a la salud, exonerando del pago de éstos a los aportantes sujetos del impuesto, siempre y cuando cuenten con trabajadores que devenguen menos de diez salarios mínimos legales mensuales vigentes.

En la exposición de motivos presentada al Congreso de la República, el Ministro de Hacienda y Crédito Público se refirió a la finalidad del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, en los siguientes términos:

*“El presente proyecto de reforma tributaria que se presenta al Honorable Congreso de la República, tiene como principal objetivo la generación de empleo y la reducción de la desigualdad. Para ello, esta propuesta busca mejorar la distribución de la carga tributaria, favoreciendo a los colombianos de menores ingresos, y facilitar la inclusión de la población más vulnerable a la economía formal. También mejora la competitividad de nuestras empresas, especialmente aquellas que utilizan intensivamente la mano de*

*obra, para que continúen creando empleo.”<sup>29</sup>*

De acuerdo con lo transcrito, el impuesto sobre la renta para la equidad CREE, persigue dos objetivos específicos: de una parte, estimular la creación de empleo formal y, de otra, garantizar que sus recursos estén destinados, de manera exclusiva al sostenimiento y atención del SENA, el ICBF y la financiación parcial del Sistema General de Seguridad Social en Salud<sup>30</sup>. El texto de la norma que crea el impuesto cuya compensación de saldos a favor se encuentra en discusión es el siguiente:

**“ARTÍCULO 20. IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD (CREE).** *Créase, a partir del 1o de enero de 2013, el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) como el aporte con el que contribuyen las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, en beneficio de los trabajadores, la generación de empleo, y la inversión social en los términos previstos en la presente ley.*

*También son sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta para la Equidad las sociedades y entidades extranjeras contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta por sus ingresos de fuente nacional obtenidos mediante sucursales y establecimientos permanentes. Para estos efectos, se consideran ingresos de fuente nacional los establecidos en el artículo 24 del Estatuto Tributario.*

**PARÁGRAFO 1o.** *En todo caso, las personas no previstas en el inciso anterior, continuarán pagando las contribuciones parafiscales de que tratan los artículos 202 y 204 de la Ley 100 de 1993, el artículo 7o de la Ley 21 de 1982, los artículos 2o y 3o de la Ley 27 de 1974 y el artículo 1o de la Ley 89 de 1988 en los términos previstos en la presente ley y en las demás disposiciones vigentes que regulen la materia.*

**PARÁGRAFO 2o.** *Las entidades sin ánimo de lucro no serán*

---

<sup>29</sup> EXPOSICIÓN DE MOTIVOS AL PROYECTO DE LEY “POR MEDIO DE LA CUAL SE EXPIDEN NORMAS EN MATERIA TRIBUTARIA Y SE DICTAN OTRAS DISPOSICIONES”.

<sup>30</sup> Sentencia C-291 de 2015.

*sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), y seguirán obligados a realizar los aportes parafiscales y las cotizaciones de que tratan los artículos 202 y 204 de la Ley 100 de 1993, y los pertinentes de la Ley 1122 de 2007, el artículo 7o de la Ley 21 de 1982, los artículos 2o y 3o de la Ley 27 de 1974 y el artículo 1o de la Ley 89 de 1988, y de acuerdo con los requisitos y condiciones establecidos en las normas aplicables.*

**PARÁGRAFO 3o.** *Las sociedades declaradas como zonas francas al 31 de diciembre de 2012, o aquellas que hayan radicado la respectiva solicitud ante el Comité Intersectorial de Zonas Francas, y los usuarios que se hayan calificado o se califiquen a futuro en estas, sujetos a la tarifa de impuesto sobre la renta establecida en el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, continuarán con el pago de los aportes parafiscales y las cotizaciones de que tratan los artículos 202 y 204 de la Ley 100 de 1993 y los pertinentes de la Ley 1122 de 2007, el artículo 7o de la Ley 21 de 1982, los artículos 2o y 3o de la Ley 27 de 1974 y el artículo 1o de la Ley 89 de 1988, y de acuerdo con los requisitos y condiciones establecidos en las normas aplicables, y no serán responsables del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE).”*

Del tenor de la norma se desprende que el impuesto sobre la renta para la equidad CREE, es un tributo con destinación específica para la financiación de programas de inversión social, en beneficio de la población más necesitada del país y usuaria del SENA y del ICBF<sup>31</sup>, cuyos elementos esenciales se detallan de la siguiente manera:

### **3.1 Elementos esenciales del impuesto sobre la renta para la equidad CREE**

**3.1.1. Sujeto activo:** es la entidad recaudadora, en este caso la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

---

<sup>31</sup> **Artículo 24.- Destinación específica.** *A partir del momento en que el Gobierno Nacional implemente el sistema de retenciones en la fuente para el recaudo del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) y, en todo caso antes del 1º de julio de 2013, el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) de que trata el artículo 20 de la presente ley se destinará a la financiación de los programas de inversión social orientada prioritariamente a beneficiar a la población usuaria más necesitada, y que estén a cargo del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) y del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF).*



**3.1.2. Sujeto pasivo:** es el contribuyente del impuesto, el cual para una mejor comprensión se detalla en el cuadro expuesto a continuación:

Sujetos pasivos	No son sujetos pasivos
a) Las sociedades y personas jurídicas y asimiladas declarantes del impuesto sobre la renta; b) Las sociedades y personas jurídicas que a partir del 1º de enero de 2013 adquieran la calidad de Zona Franca; c) Las sociedades y entidades extranjeras declarantes del impuesto sobre la renta por los ingresos de fuente nacional que obtengan mediante sus sucursales y establecimientos permanentes.	a) Las entidades sin ánimo de lucro; b) Las sociedades declaradas como zonas francas al 31 de diciembre de 2012, o aquellas que hayan radicado la respectiva solicitud ante el Comité Intersectorial de Zonas Francas; c) Los usuarios de zonas francas que se hayan calificado o se califiquen en el futuro como tales, siempre y cuando se encuentren sujetos a la tarifa especial del 15% del impuesto sobre la renta, <u>con lo cual se excluye de la no sujeción del CREE a los usuarios comerciales zona franca.</u> d) Las personas naturales.

**3.1.3. Hecho generador:** el impuesto se causa por la percepción de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio.

**3.1.4. Base gravable:** consiste en la magnitud o la medición del hecho gravado al cual se aplica la correspondiente tarifa, para de esta manera liquidar el monto de la obligación tributaria. Es decir, constituye el *quantum* del hecho generador sobre el cual se aplica la tarifa. En el caso del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, se calcula de la siguiente manera: Ingresos brutos susceptibles de incrementar el patrimonio, sin incluir las ganancias ocasionales (+) Rentas Brutas Especiales (-) devoluciones, rebajas y descuentos (-) ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional = Ingresos netos (-) Costos (-

) Deducciones taxativamente señaladas<sup>32</sup> (-) Rentas exentas (+) Renta por recuperación de deducciones = BASE GRAVABLE DEL CREE.

En todo caso, 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.<sup>33</sup>

**3.1.5. Tarifa:** es del 9% de la base gravable<sup>34</sup>.

Para una mejor comprensión sobre los elementos esenciales de este tributo es útil enunciar sus diferencias con el tradicional impuesto sobre la renta.

## **3.2. Diferencias entre el CREE y el impuesto sobre la renta**

---

<sup>32</sup> Artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 modificado por el Artículo 11 de la Ley 1739 de 2014.

<sup>33</sup> Artículo 22 ley 1607 de 2012, Artículo modificado por el artículo 11 de la Ley 1739 de 2014, **BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD (CREE)**. <Artículo **CONDICIONALMENTE** *exequible*> <Artículo modificado por el artículo 11 de la Ley 1739 de 2014. El nuevo texto es el siguiente:> La base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) a que se refiere el artículo 20 de la presente ley, se establecerá restando de los ingresos brutos susceptibles de incrementar el patrimonio realizados en el año gravable, las devoluciones rebajas y descuentos y de lo así obtenido se restarán los que correspondan a los ingresos no constitutivos de renta establecidos en los artículos 36, 36-1, 36-2, 36-3, 45, 46-1, 47, 48, 49, 51, 53 del Estatuto Tributario. De los ingresos netos así obtenidos, se restarán el total de los costos susceptibles de disminuir el impuesto sobre la renta de que trata el Libro I del Estatuto Tributario. También se restarán las deducciones de los artículos 107 a 117, 120 a 124, 126-1, 127-1, 145, 146, 148, 149, 159, 171, 174 y 176 del Estatuto Tributario, siempre que cumplan con los requisitos de los artículos 107 y 108 del Estatuto Tributario, así como las correspondientes a la depreciación y amortización de inversiones previstas en los artículos 127, 128 a 131-1 y 134 a 144 del Estatuto Tributario. Estas deducciones se aplicarán con las limitaciones y restricciones de los artículos 118, 124-1, 124-2, 151 a 155 y 177 a 177-2 del Estatuto Tributario. A lo anterior se le permitirá restar las rentas exentas de que trata la Decisión 578 de la Comunidad Andina y las establecidas en los artículos 4o del Decreto número 841 de 1998, 135 de la Ley 100 de 1993, 16 de la Ley 546 de 1999 modificado por el artículo 81 de la Ley 964 de 2005, 56 de la Ley 546 de 1999. Para efectos de la determinación de la base mencionada en este artículo se excluirán las ganancias ocasionales de que tratan los artículos 300 a 305 del Estatuto Tributario.

Para todos los efectos, la base gravable del CREE no podrá ser inferior al 3% del patrimonio líquido del contribuyente en el último día del año gravable inmediatamente anterior de conformidad con lo previsto en los artículos 189 y 193 del Estatuto Tributario.

**PARÁGRAFO TRANSITORIO.** Para los periodos correspondientes a los cinco años gravables 2013 a 2017, se podrán restar de la base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), las rentas exentas de que trata el artículo 207-2, numeral 9 del Estatuto Tributario.

<sup>34</sup> Artículo 23 ley 1607 de 2012, Tarifa del Impuesto sobre la Renta para la Equidad. Modificado por el art. 17, Ley 1739 de 2014. La tarifa del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) a que se refiere el artículo 20 de la presente ley, será del ocho por ciento (8%).

Parágrafo transitorio. Para los años 2013, 2014 y 2015 la tarifa del CREE será del nueve (9%). Este punto adicional se aplicará de acuerdo con la distribución que se hará en el parágrafo transitorio del siguiente artículo.

El impuesto sobre la renta para la equidad CREE es un tributo semejante al impuesto sobre la renta, puesto que comparten algunos elementos comunes, como el hecho generador. En ese sentido, mientras que el CREE grava la obtención de ingresos susceptibles de generar riqueza, el impuesto sobre la renta grava los ingresos susceptibles de producir incremento neto del patrimonio.

No obstante lo anterior, se diferencian en los siguientes aspectos, a saber: (i) el CREE es un impuesto de destinación específica para la financiación de programas de inversión social en beneficio de la población más necesitada del país, mientras que el impuesto sobre la renta no posee esta cualidad, ya que su recaudo ingresa directamente al presupuesto general de la Nación; (ii) están obligados a declarar el CREE las personas jurídicas, sociedades y asimiladas declarantes del impuesto de renta<sup>35</sup>, en cambio son sujetos del impuesto sobre la renta, tanto las personas naturales como las personas jurídicas; (iii) las tarifas son diferentes, la del CREE es del 9%, el impuesto sobre la renta es del 25% para personas jurídicas; (iv) en lo concerniente a la base gravable, la del CREE comprende menos deducciones que la del impuesto a la renta<sup>36</sup>; (v) el sujeto pasivo del CREE está exonerado del pago de aportes parafiscales; por el contrario quienes paguen el impuesto sobre la renta no cuentan con este beneficio; (vi) el Impuesto sobre la renta para la equidad CREE no se incorporó al Estatuto Tributario, por su parte el impuesto sobre la renta se rige por las normas del Estatuto Tributario; y, por último, (vii) el CREE no prevé una remisión general a las normas del impuesto sobre la renta en caso de vacíos, por lo que sus regulación es integral e independiente; el impuesto sobre la renta está regulado por el Estatuto Tributario y sus normas complementarias.

Sobre estas diferencias, conviene recordar que en la exposición de motivos que acompañó la aprobación del proyecto de ley que originó la Ley 1739 de 2014 el Gobierno Nacional sostuvo:

*“Es importante destacar que el Impuesto a la Riqueza que se*

---

<sup>35</sup> No son contribuyentes del CREE: las entidades sin ánimo de lucro, las sociedades declaradas como zonas francas al 31 de diciembre de 2012 o aquellas que hayan radicado la respectiva solicitud ante el comité Intersectorial de Zonas Francas y los usuarios que se hayan calificado en estas zonas francas. Parágrafo 2 y 3 del Artículo 20 de la Ley 1607 de 2012.

<sup>36</sup> Son las taxativamente señaladas en el artículo 22.

*propone en el presente proyecto de ley es un impuesto nuevo y distinto respecto de otros impuestos preexistentes. Además de prever sujetos pasivos distintos y una base gravable diferente, este Impuesto a la Riqueza se liquida de manera marginal y progresiva, a diferencia de los impuestos al patrimonio de otros gravámenes que se liquidaban con tarifas proporcionales. El Impuesto a la Riqueza propuesto en el presente proyecto de Ley, se establece para las personas naturales y jurídicas cuya riqueza sea superior a \$1.000 millones. Una vez determinado si se es declarante del impuesto, los primeros \$2.000 millones de riqueza se liquidan a la tarifa del 0,20%; los siguientes \$1.000 millones de riqueza, a la tarifa del 0,35%; los siguientes \$2.000 millones de riqueza, a la tarifa del 0,75%, y; finalmente para las riquezas que excedan los \$5.000 millones, el exceso se gravará a la tarifa del 1,50%.”*

Al margen de las diferencias anunciadas, ha sido la jurisprudencia constitucional la encargada de clarificar la naturaleza jurídica de este tributo.

### **3.3. Jurisprudencia constitucional sobre el impuesto sobre la renta para la equidad CREE**

Desde su creación en el año 2012, la jurisprudencia constitucional se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre el impuesto a la renta para la equidad CREE. Así, en Sentencia C-289 de 2014 esta Corporación se refirió a la naturaleza jurídica de este gravamen, precisando que, si bien se trata de un tributo basado en el impuesto a la renta, solo son sujetos pasivos del mismo las sociedades, las personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto de renta y complementarios. Es decir, que los sujetos pasivos no son los empleadores, sino aquellas personas jurídicas que obtengan ingresos susceptibles de aumentar su patrimonio<sup>37</sup>. Sobre este aspecto, la Corte se pronunció en los siguientes

---

<sup>37</sup> Artículo 21 ley 1607 de 2012, **HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD**. El hecho generador del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) lo constituye la obtención de ingresos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos en el año o período gravable, de conformidad con lo establecido en el artículo 22 de la presente ley.

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

**PARÁGRAFO.** En los casos de constitución de una persona jurídica durante el ejercicio, el período gravable empieza desde la fecha del registro del acto de constitución en la correspondiente cámara de comercio. En los casos de liquidación, el año gravable concluye en la fecha en que se efectúe la

términos:

*“El examen de las normas acusadas, en el contexto constitucional señalado, y legal que le provee su inserción en el capítulo II de la Ley 1607 de 2012, permiten sostener que el CREE se configuró como un tributo, en la modalidad de renta de destinación específica, cuyo sujeto pasivo son las sociedades, personas jurídicas y asimiladas contribuyentes del impuesto sobre la renta que se causa por la percepción de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio del sujeto pasivo, con una tarifa del 8%. Se trata de un impuesto general que se causa por la sola percepción de ingresos que constituyan riqueza, y sus beneficiarios son los comprendidos en las destinaciones específicas definidas por el legislador en el artículo 24.*

*20. El diseño del tributo que aquí se examina fue justificado en la necesidad de aliviar las cargas tributarias de los empleadores (personas naturales o jurídicas), asociadas a la nómina, en consideración al alto impacto que comportan para la generación de empleo formal. Específicamente se consideró que los aportes parafiscales que deben sufragar los empleadores al vincular personal mediante contrato de trabajo, representa un desestímulo significativo para la formalización del empleo, a la vez que estimula la vinculación informal.”*

*“(…) A partir de este análisis normativo, advierte la Sala que la estrategia de financiamiento establecida por el legislador en las normas examinadas, si bien implica una disminución de los aportes parafiscales, crea una nueva fuente de financiamiento de la inversión social para el SENA, el ICBF, y el Sistema de Seguridad Social en Salud, el CREE, mediante el gravamen de fuentes de ingreso constantes basadas, ya no en la nómina, sino en la rentabilidad de la producción.”*

Posteriormente, en Sentencia C-465 de 2014 esta Corporación se pronunció en relación con algunos elementos del impuesto sobre la renta

---

*aprobación de la respectiva acta de liquidación, cuando estén sometidas a la vigilancia del Estado, o en la fecha en que finalizó la liquidación de conformidad con el último asiento de cierre de la contabilidad; cuando no estén sometidas a vigilancia del Estado.*

para la equidad CREE. De manera puntual, se refirió a los Artículos 24 (destinación específica del CREE), 28 (garantía de financiación del CREE) y 29 de la Ley 1607 de 2012, precisando lo siguiente:

*“Los preceptos acusados regulan el destino del nuevo Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE). El Artículo 24 dispone el carácter de destinación específica a los recursos recaudados del impuesto: “se destinará a la financiación de los programas de inversión social orientada prioritariamente a beneficiar a la población usuaria más necesitada, y que estén a cargo del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) y del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF).” Igualmente señala que “se destinará en la forma aquí señalada a la financiación del Sistema de Seguridad Social en Salud en inversión social”, fijando después la distribución porcentual para cada sector destinatario.*

*(...) No se trató entonces de una asignación irrazonable a la Comisión Tercera: si la finalidad de la Ley es introducir modificaciones al Estatuto Tributario e incluir nuevas disposiciones sobre tributos, resulta adecuado que la Comisión Tercera conozca también de la regulación que se incluya sobre el destino de dichos recursos. El escenario alternativo planteado por el demandante como ajustado a la Carta, parece no ser tan razonable pues implicaría crear una ley para cada asunto que tenga relación con otras temáticas (como la presupuestal) a pesar de resultar convergente con el tema de la ley que los contiene.*

*Incluir estas normas dentro de la ley bajo estudio resulta, en cambio, razonable, en tanto las disposiciones acusadas tienen relación convergente con la finalidad de la ley. Esta resulta una asignación necesaria, pues si bien una solución alterna es que fueran regulados por otra ley, terminarían afectándose gravemente principios de eficiencia y coherencia normativa sin que, por otro lado, se aprecie que el reparto realizado a la Comisión Tercera haya implicado el sacrificio de los principios constitucionales que fundamentan la especialidad en la asignación de competencias. Por el contrario, al tratarse de un impuesto con destinación específica, la regulación del destino de los recursos recaudados resulta ser en esencia inescindible a la creación del impuesto y, por tanto, no*

*resulta ajena en absoluto al conocimiento especializado de los miembros de las Comisiones Terceras Permanentes. (...)*”

En lo que a la destinación específica del tributo concierne, el pronunciamiento efectuado por la Corte en la citada providencia precisa:

*“Los preceptos acusados regulan el destino del nuevo Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE). El Artículo 24 dispone el carácter de destinación específica a los recursos recaudados del impuesto: “se destinará a la financiación de los programas de inversión social orientada prioritariamente a beneficiar a la población usuaria más necesitada, y que estén a cargo del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) y del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF).” Igualmente señala que “se destinará en la forma aquí señalada a la financiación del Sistema de Seguridad Social en Salud en inversión social”, fijando después la distribución porcentual para cada sector destinatario.”<sup>38</sup>*

Recientemente, a través de la Sentencia C-291 de 2015 la Corte examinó la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, en los siguientes términos:

*“La determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) efectuada por el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 incurrió en una omisión legislativa relativa que lo hace inconstitucional por no haber incluido la posibilidad de descontar la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores. Esta omisión es contraria a la Carta Política porque viola el principio de equidad tributaria (arts. 95-9 y 363 CP) en su dimensión vertical. Esta Corporación encontró que la norma estableció un límite al principio de equidad que no era razonable ni proporcionado. En efecto, la exclusión de ese descuento (i) afectó gravemente un principio constitucional sin beneficiar a otro, (ii) generó rasgos confiscatorios en el gravamen e (iii) impactó el sistema tributario con su carácter regresivo.”<sup>39</sup>*

Con base en lo anterior, esta Corporación declaró exequible de manera

---

<sup>38</sup> Sentencia C-465 de 2014 M.P. Alberto Rojas Ríos.

<sup>39</sup> Sentencia C-291 de 2015 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

condicionada el Artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, en el entendido de que las pérdidas fiscales en que incurran los contribuyentes del impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), podrán compensarse con ese impuesto, de conformidad con lo establecido en el Artículo 147 del Estatuto Tributario. Cabe resaltar que esta providencia judicial constituye precedente judicial aplicable a la presente controversia de constitucionalidad.

### **3.4. Compensación tributaria**

La compensación es una forma de extinción de la obligación fiscal que le permite al contribuyente saldar su deuda con otro crédito tributario que se encuentra a su favor. Bajo esta figura se habilita la realización de un cruce de cuentas, por virtud del cual el contribuyente le solicita a la autoridad tributaria finiquitar la deuda que tiene en un impuesto determinado, con un saldo a favor que se le generó en otro impuesto diferente.

El único autorizado para aplicar esta forma de extinción de la obligación es la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN y, por tanto, a diferencia de la imputación, no puede ser el contribuyente quien realice la operación, sino que deberá solicitarlo formalmente a la autoridad tributaria.

En principio son objeto de compensación todas las obligaciones tributarias con los saldos a favor del contribuyente, ya sea con otro impuesto o siendo el mismo se puede compensar con el de la vigencia fiscal posterior. A modo de ejemplo, el saldo a favor del impuesto de renta es compensable con el IVA causado por el contribuyente y, también lo es, con el propio impuesto de renta de la vigencia siguiente.

El ejemplo propuesto es útil a efectos de determinar en el asunto sometido a juicio de constitucionalidad, si los saldos a favor del CREE actualmente son compensables con otros impuestos.

Al respecto, cabe recordar que de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 7 del Decreto 2701 de 2013, sí procedía la devolución o compensación de saldos a favor del CREE con otros impuestos. Dicho procedimiento estaba regulado en el capítulo II de la norma en cita, de la



siguiente manera:

**“CAPÍTULO II  
Devoluciones y Compensaciones del Impuesto sobre la Renta  
para la Equidad (CREE)**

*Artículo 7°. Devolución o compensación de saldos a favor en el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE). Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) que liquiden saldos a favor en sus declaraciones del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), o quienes realicen pagos en exceso o de lo no debido, podrán solicitar su devolución o compensación, de acuerdo con lo señalado en los artículos 815 y 850 del Estatuto Tributario.”*

Del contenido prescriptivo de los Artículos 7 al 14 del Decreto 2701 de 2013, se desprendía, de una parte, que la devolución sólo procedía cuando ya se habían compensado las deudas y obligaciones de plazo vencido del contribuyente y, de otra parte, respecto de la compensación, que esta podía hacerse efectiva para pagar no solo el propio impuesto sobre la renta para la equidad CREE, sino también otros impuestos de carácter nacional, administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

Sin embargo, la reforma tributaria introducida por la Ley 1739 de 2014, modificó algunos elementos esenciales del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, entre los cuales se encuentran la determinación de la base gravable, la tarifa, la destinación del impuesto, la creación de una sobretasa y la prohibición de compensación de este tributo y de sus saldos a favor con otros impuestos, esto último objeto de la demanda en estudio.

El Artículo 20 de la Ley 1739 de 2014 prevé dos contenidos normativos, a saber: (i) la prohibición de compensación con otros impuestos del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, y, (ii) la prohibición de compensación de los saldos del impuesto y su sobretasa sobre la renta para la equidad CREE.

El segundo contenido normativo prohíbe expresamente la compensación de saldos a favor que se generen a partir del impuesto sobre la renta para la equidad CREE con el pago de otros impuestos. Esta disposición derogó lo dispuesto en el Capítulo II del Decreto 2701 de 2013.

A pesar de que en la exposición de motivos que animó la expedición de la Ley 1739 de 2014 nada se dijo en cuanto a las razones que fundamentan la prohibición de compensación, no obstante, a la luz de una interpretación sistemática, lo que al parecer justifica que los saldos a favor de este tributo no sean compensables con otros impuestos, es que al ser de destinación específica, el recaudo de este no puede mezclarse con los recursos de otros gravámenes. Es decir, mientras que la captación de recursos del impuesto sobre la renta ingresa al presupuesto general de la Nación, en cambio el recaudo del CREE ingresa directamente a una cuenta con destinación específica, de conformidad con las excepciones establecidas en el Artículo 359<sup>40</sup> de la Carta Política.

De esta manera, si el contribuyente presenta la declaración del CREE después del 24 de diciembre del 2014, y esta proyecta saldos a su favor, sólo podrá pedir su devolución o compensación en la próxima declaración del mismo. Esto implica que este tributo sea compensable únicamente con el mismo impuesto de la vigencia posterior y sin que se haya explicitado las razones por las cuales comporta una excepción frente a la regla general de las demás cargas tributarias, las cuales son en principio enteramente compensables.

#### **4. El margen de configuración del legislador en materia tributaria**

Acorde con lo dispuesto en los artículos 150 numeral 12, 154 y 338 de la Constitución, en materia tributaria el legislador goza de un amplio margen de configuración para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones, así como regular todos los aspectos relacionados

---

<sup>40</sup> **Artículo 359.** No habrá rentas nacionales de destinación específica.

Se exceptúan:

1. Las participaciones previstas en la Constitución en favor de los departamentos, distritos y municipios.
2. Las destinadas para inversión social.
3. Las que, con base en leyes anteriores, la Nación asigna a entidades de previsión social y a las antiguas intendencias y comisarías.

con su recaudo, base gravable, sujetos pasivos y activos, tiempo de vigencia, forma de cobro, exenciones y limitaciones.

Esta prerrogativa se funda en el principio democrático puesto que es el legislador en su condición de órgano representativo, deliberativo y pluralista el encargado de definir los fines de la política tributaria y los medios adecuados para alcanzarlos con el fin de lograr un orden económico y social justo. En esa orientación se pronunció la Corte desde la Sentencia C-007 de 2002:

*“En primer lugar, la Corte ha partido del reconocimiento de que la potestad impositiva del Estado ha sido confiada a los órganos plurales de representación política, y en especial, al Congreso de la República. Este ejerce su potestad según la política tributaria que estime más adecuada para alcanzar los fines del Estado. Por eso, dicha potestad ha sido calificada por la Corte como "poder suficiente", ya que es "bastante amplia y discrecional". Incluso, la Corte ha dicho que es "la más amplia discrecionalidad". Aplicando estos criterios al campo de las exenciones tributarias, la Corte ha señalado:*

*Si el Congreso tiene autoridad suficiente para establecer impuestos, tasas y contribuciones, señalando los hechos en que se fundamenta su obligatoriedad, las bases para su cálculo, los sujetos contribuyentes, los sujetos activos y las tarifas aplicables, es natural que goce del poder suficiente para consagrar exenciones y otras modalidades de trato a los contribuyentes, por razones de política económica o para realizar la igualdad real y efectiva, a partir de la iniciativa del Gobierno (art. 154 C.P.).*

(...)

*En segundo lugar, el amplio margen de configuración del legislador en materia tributaria tiene varias implicaciones al momento de ejercer en forma razonable el poder de imposición. Así, en virtud del principio democrático, el legislador no sólo puede definir, en el marco de la Constitución, los fines de la política tributaria sino también goza de un amplio margen para escoger los medios que estime adecuados para alcanzarlos.*

*Es claro, además, que en una democracia pluralista, caben distintas políticas tributarias que responden a concepciones diferentes sobre la mejor manera de alcanzar un "orden económico y social justo" (Preámbulo y art. 2° de la C.P.). La competencia de escoger la opción a seguir, ante diferentes alternativas legítimas al respecto, ha sido depositada en el Congreso de la República, el órgano representativo, deliberativo y pluralista en una democracia.”<sup>41</sup>*

Esta postura jurisprudencial fue reiterada en la Sentencia C-615 de 2013, por la cual esta Corporación se pronunció en los siguientes términos:

*“De conformidad con el tenor literal de estas disposiciones superiores, es claro para la Sala que los artículos 150 numeral 12 y 338 CP le confieren al Legislador una amplia potestad de regular lo concerniente a las contribuciones fiscales y parafiscales y le reconocen la facultad para exigirlos cuando la ley lo determina. En este sentido, el legislativo puede establecer, imponer o crear los tributarios en general, puede modificarlos, derogarlos, y puede igualmente determinar los mecanismos para su recaudo, así como los controles y sanciones necesarios ante el incumplimiento del deber de tributar por parte del contribuyente. Por lo tanto, es evidente el amplio espectro de configuración que constitucionalmente le asiste al Legislador en esta materia, y se observa así mismo la importancia del principio de legalidad, el cual parte del supuesto de que la obligación tributaria solo puede crearse a partir de la ley.”*

(...)

*En este sentido, han establecido los fallos de esta Corte, que es necesario que el Legislador precise los elementos mínimos del tributo, debido a que la falta de certeza en la definición legal de los elementos de los tributos conduce a la inexecutable, en razón a que esta falta de claridad es insuperable. Por tanto, ha recabado en que el Legislador tiene la obligación de indicar directamente los elementos mínimos del tributo, máxime si los mismos son de orden*

---

<sup>41</sup> Sentencia C-007 de 2002.

*nacional. En este sentido, la potestad del Legislador en materia tributaria se extiende a la competencia para “...fijar, de manera razonable y de acuerdo con la Constitución, los elementos básicos de cada gravamen tales como los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo”. En este sentido, “el Congreso de la República, en relación con los impuestos nacionales, goza de un margen de maniobra para crearlos, modificarlos, eliminarlos, así como para regular todo lo referente a su vigencia, sujetos activos y pasivos, hechos, bases gravables, tarifas, formas de cobro y recaudo”.*”

Sobre la amplitud en el margen de configuración del legislador en materia tributaria, recientemente en Sentencia C-551 de 2015 la Corte sostuvo:

*“El margen de configuración del legislador en materia tributaria es muy amplio, conforme a lo previsto en los artículos 150.12, 154 y 338 de la Constitución. Dentro de este margen el legislador puede crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones nacionales, y puede regular todo lo pertinente al tiempo de su vigencia, sus sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo. Además, puede prever exenciones a dichos tributos.*

*En virtud del principio democrático el legislador, dentro del marco de la Constitución, puede definir tanto los fines de la política tributaria como elegir los medios que considere adecuados para alcanzar dichos fines. En el contexto de una democracia pluralista, como es el de la República de Colombia, son posibles diversas concepciones acerca de la manera de lograr un “orden económico y social justo”. Frente a las múltiples alternativas, el legislador, en tanto órgano representativo, deliberativo, pluralista y democrático, puede elegir la que considere mejor o más adecuada, al punto de que este tribunal ha llegado a sostener que “se presume que su decisión es constitucional y la carga de demostrar lo contrario recae sobre quien controvierta el ejercicio de su facultad impositiva”.*

La amplitud en el margen de configuración del Legislador en esta

específica materia hasta el momento descrita, no significa que sea absoluta, pues el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia, progresividad y proporcionalidad, razón por la cual existen límites materiales que no pueden desconocerse al momento de ejercer la potestad impositiva. Al respecto, esta Corporación en la referida Sentencia C-007 de 2002 precisó lo siguiente:

*“En cuarto término, como ninguna potestad, por amplia que sea, es absoluta en una democracia constitucional, el Congreso no puede ejercer su poder impositivo de una manera incompatible con los mandatos constitucionales, lo cual excluye su ejercicio arbitrario, es decir, imposible de justificar a partir de razones acordes con la Constitución. Tampoco puede ejercerla de una forma contraria a los derechos fundamentales.”*

Similares consideraciones fueron efectuadas por la Corte en la Sentencia C-397 de 2011, al explicar el alcance de los principios que orientan el sistema tributario:

*“De acuerdo con el artículo 363 de la Constitución, el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, los cuales constituyen el marco general que guía la imposición de las cargas fiscales a través de las cuales el Estado obtiene los recursos necesarios para su consecución y funcionamiento.*

*Es importante tener en consideración que los principios de equidad, eficiencia y progresividad son predicables del sistema tributario en su conjunto y no de un impuesto en particular. En estos términos, para la Corte tales principios “constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación, se predicán del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular.”*

En ese mismo sentido, mediante la Sentencia C-198 de 2012, la Corte se refirió a los límites competenciales del Congreso de la República en materia tributaria:

*“No obstante, la misma jurisprudencia ha aclarado que, en todo*

*caso, la atribución para fijar el régimen legal del tributo, si bien es amplia y discrecional, no es absoluta, pues la misma encuentra límites precisos en la propia Constitución Política. Ha precisado la Corte que los límites impuestos al poder decisorio del Congreso en materia impositiva, se concretan en los siguientes aspectos: (i) inicialmente, frente al deber individual de contribuir a la financiación de los gastos públicos, pues el mismo tiene que ser desarrollado conforme a los criterios de justicia y equidad (C.P. art. 95-9); (ii) también con respecto a la construcción del sistema tributario como tal, toda vez que éste debe estar fundado, por una parte, en los principios de legalidad, certeza e irretroactividad (C.P. art. 338), y por la otra, en los principios de equidad, eficiencia y progresividad (C.P. art. 363); finalmente, (iii) las regulaciones tributarias deben respetar los derechos fundamentales, y, en ese contexto, adoptarse con un criterio de razonabilidad y proporcionalidad.<sup>42</sup> (Subrayas y negrillas fuera de texto)*

De todo lo anterior se sigue que al existir límites en el margen de configuración del legislador en materia tributaria, conforme a la línea jurisprudencial que se desprende de los precedentes contenidos en las sentencias C-511 de 1996, C-910 de 2004, C-833 de 2013, C-015 de 2014, C-551 de 2015 y, recientemente, C-743 de 2015, tratándose de una restricción, la medida está llamada en el ejercicio de control de constitucionalidad al escrutinio de un test leve de razonabilidad que permita evaluar si el fin perseguido está constitucionalmente permitido así como la idoneidad de la medida en relación con el fin que esta se propone. Al respecto, en la sentencia C-015 de 2014 la Corte sostuvo:

*“El test leve busca evitar decisiones arbitrarias y caprichosas del legislador, es decir, decisiones que no tengan un mínimo de*

---

<sup>42</sup> Reiterado en la Sentencia C-551 de 2015: “Si bien se trata de un margen amplio, este tribunal ha precisado que tiene una serie de límites, que obedecen a dos fundamentos constitucionales: (i) el deber de contribuir a la financiación de los gastos públicos (art. 95.9 C.P.) dentro de criterios de justicia y equidad; y (ii) el diseño de un sistema tributario fundado en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, cuyas leyes no se pueden aplicar de manera retroactiva (art. 363 C.P.). Además de estos límites, el margen de configuración del legislador no puede ejercerse de manera arbitraria, valga decir, de modo que resulte imposible justificarlo conforme a la Constitución; ni ejercerse de forma contraria a los derechos fundamentales; ni desconocer en su ejercicio que las leyes tributarias no pueden aplicarse de manera retroactiva.”

*racionalidad. El test leve ha sido aplicado por este tribunal en casos en que se estudian materias económicas, tributarias o de política internacional, o en aquellos en que está de por medio una competencia específica definida por la Constitución en cabeza de un órgano constitucional, o en los cuales se trata de analizar una normatividad anterior a la vigencia de la Carta de 1991 derogada pero que surte efectos en el presente, o cuando, a partir del contexto normativo del precepto demandado, no se aprecie prima facie una amenaza para el derecho en cuestión.”*

Sobre el grado de intensidad es importante precisar que la medida demandada no versa sobre una amnistía tributaria que pudiese afectar el derecho a la igualdad entre contribuyentes obligados, sino sobre una restricción para permitir un modo de extinción de la obligación que, respecto de otros tributos es aparentemente inequitativa. En ese sentido, al no encontrarse en juicio el derecho fundamental a la igualdad (Art. 13 C.P.), sino el principio de equidad tributaria (Art 95.9 y 363 C.P.) la intensidad del test a ser aplicado en el presente examen de constitucionalidad es leve.

De esta manera, el test leve permitirá dilucidar con precisión si la medida demandada (prohibición de compensación de saldos a favor del contribuyente del CREE) se aviene al principio de equidad tributaria consagrado en los artículos 95.9 y 363 de la Carta Política o si, por el contrario, lo vulnera.

## **5. Análisis de constitucionalidad del aparte demandado**

La reforma tributaria introducida mediante la Ley 1739 de 2014 acometió varios cambios en relación con el impuesto sobre la renta para la equidad CREE, entre las cuales se resaltan: (i) la determinación de la base gravable del impuesto, (ii) la modificación en la tarifa del impuesto CREE y su destinación, (iii) la compensación de las pérdidas fiscales en que incurran los contribuyentes del impuesto a partir del año gravable 2015, (iv) la compensación del exceso de la renta mínima, (v) la creación de una sobretasa al CREE, vigente durante el período comprendido entre 2015- 2018, con tarifas diferentes para cada uno de estos años y la especificación de que dicha sobretasa no tendrá una destinación específica; y, por último, (vi) la prohibición de la compensación del



impuesto sobre la renta para la equidad CREE con otros impuestos, así como la prohibición de compensación de los saldos a favor que se liquiden en las declaraciones del CREE.

En lo referente a este último aspecto, el Artículo 20 de la Ley 1739 de 2014 que adicionó el Artículo 26-1 de la Ley 1607 de 2012, dispuso lo siguiente:

*“Artículo 26-1. Prohibición de la compensación del impuesto sobre la renta para la equidad -CREE. En ningún caso el Impuesto sobre la Renta para la Equidad –CREE–, ni su sobretasa, podrá ser compensado con saldos a favor por concepto de otros impuestos, que hayan sido liquidados en las declaraciones tributarias por los contribuyentes. Del mismo modo, los saldos a favor que se liquiden en las declaraciones del Impuesto sobre la Renta para la Equidad –CREE– y su sobretasa, no podrán compensarse con deudas por concepto de otros impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones.”* (subrayas y negrillas fuera de texto)

La disposición transcrita es norma especial de procedimiento tributario aplicable a las declaraciones del impuesto sobre la renta para la equidad CREE y su sobretasa y derogó tácitamente lo dispuesto en los artículos 7 al 14 del Decreto Reglamentario 2701 de 2013, en el que se había establecido el manejo y los términos de las devoluciones y compensaciones de dicho tributo. El Decreto en mención permitía que los saldos a favor en las declaraciones del CREE, no sólo se pidieran en devolución, sino, además, que se compensaran con los saldos a pagar que se tuvieran en otros impuestos nacionales administrados por la DIAN.

El Artículo 20 de la Ley 1739 de 2014 prevé dos contenidos normativos específicos, a saber: (i) de una parte, la prohibición de compensación con otros impuestos del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, y, (ii) de otra, la prohibición de compensación de los saldos que resulten del impuesto sobre la renta para la equidad CREE.

El segundo contenido normativo prohíbe expresamente la compensación de saldos a favor que se generen a partir de la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, con el pago de otros impuestos administrados por la DIAN.

Si bien en los antecedentes de la Ley 1739 de 2014 no se encuentran razones explícitas que sustenten la adopción de la medida mediante la cual se impide la compensación de los saldos a favor del CREE, al verificar el contexto normativo en el que está inserta esta prohibición, lo que al parecer justifica que los saldos a favor de este tributo no sean compensables con otros, es que al ser un impuesto de destinación específica, el recaudo de este no deba mezclarse con los recursos provenientes de otros gravámenes. Es decir, mientras que la captación de recursos del impuesto sobre la renta y de otros impuestos ingresa al Presupuesto General de la Nación, en cambio el recaudo del CREE va directamente a una cuenta con destinación específica, de conformidad con lo establecido en el Artículo 359<sup>43</sup> de la Constitución, desarrollado por el Artículo 28<sup>44</sup> de la Ley 1607 de 2012, por la cual se creó este tributo.

---

<sup>43</sup> **Artículo 359.** No habrá rentas nacionales de destinación específica.

Se exceptúan:

1. Las participaciones previstas en la Constitución en favor de los departamentos, distritos y municipios.
2. Las destinadas para inversión social.
3. Las que, con base en leyes anteriores, la Nación asigna a entidades de previsión social y a las antiguas intendencias y comisarías.

<sup>44</sup> **ARTÍCULO 28. GARANTÍA DE FINANCIACIÓN.** Con los recursos provenientes del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) de que trata el artículo 20 de la presente ley, se constituirá un Fondo Especial sin personería jurídica para atender los gastos necesarios para el cumplimiento de los programas de inversión social a cargo del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), y para financiar parcialmente la inversión social del Sistema de Seguridad Social en Salud en los términos de la presente ley, de acuerdo con lo establecido en las Leyes 27 de 1974, 7ª de 1979, 21 de 1982, 100 de 1993 y 1122 de 2007. Estos recursos constituyen renta de destinación específica en los términos del numeral 2 del artículo 359 de la Constitución Política.

Con estos recursos se atenderán la inversión social que se financiaba con los aportes creados por las Leyes 27 de 1974, 7ª de 1979 y 21 de 1982, que estaban a cargo de los empleadores sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, y la financiación parcial del Sistema de Seguridad Social en Salud, dentro del Presupuesto General de la Nación.

Del ocho por ciento (8%) de la tarifa del impuesto al que se refiere el artículo 20 de la presente ley, 2.2 puntos se destinarán al ICBF, 1.4 puntos al SENA y 4.4 puntos al Sistema de Seguridad Social en Salud.

En todo caso, el Gobierno Nacional garantizará que la asignación de recursos en los presupuestos del SENA y el ICBF en los términos de esta ley, sea como mínimo un monto equivalente al presupuesto de dichos órganos para la vigencia fiscal de 2013 sin incluir los aportes parafiscales realizados por las entidades públicas, los aportes parafiscales realizados por las sociedades y personas jurídicas y asimiladas correspondientes a los empleados que devenguen más de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes, ni los aportes que dichas entidades reciban del Presupuesto General de la Nación en dicha vigencia, ajustado anualmente con el crecimiento causado del índice de precios al consumidor más dos puntos porcentuales (2%). En el caso del Sistema de Seguridad Social en Salud, anualmente el Gobierno Nacional garantizará que la asignación de recursos a dicho sistema sea como

A esta inferencia se llega, de la lectura del contenido dispositivo del Artículo 28 de la Ley 1607 de 2012 y, en términos generales, de la

---

mínimo el monto equivalente al que aportaban los empleadores a título de contribución parafiscal para los mismos fines por cada empleado.

Los recursos recaudados por concepto del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) que no hayan sido apropiados y/o ejecutados en la vigencia fiscal respectiva, se podrán incorporar y ejecutar en las siguientes vigencias a solicitud del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar.

**PARÁGRAFO 1o.** Cuando con los recursos recaudados del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) no se alcance a cubrir el monto mínimo de que trata el inciso anterior, el Gobierno Nacional, con cargo a los recursos del Presupuesto General de la Nación, asumirá la diferencia con el fin de hacer efectiva dicha garantía.

Si en un determinado mes el recaudo por concepto de CREE resulta inferior a una doceava parte del monto mínimo al que hace alusión el presente párrafo para el SENA y el ICBF, la entidad podrá solicitar los recursos faltantes al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, quien deberá realizar las operaciones temporales de tesorería necesarias de conformidad con las normas presupuestales aplicables para proveer dicha liquidez.

Los recursos así proveídos serán pagados al Tesoro con cargo a los recursos recaudados a título de CREE en los meses posteriores, con cargo a la subcuenta de que trata el artículo 29 de la presente ley, y en subsidio con los recursos del Presupuesto General de la Nación que el Gobierno aporte en cumplimiento de la garantía de financiación de que trata este artículo.

En el caso del Sistema de Seguridad Social en Salud, para el presupuesto correspondiente a la vigencia de 2014, y en adelante, anualmente, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público deberá incorporar en el proyecto del Presupuesto General de la Nación los recursos que permitan garantizar como mínimo el monto equivalente al que aportaban los empleadores a título de contribución parafiscal para los mismos fines, por cada empleado; en el evento en que el recaudo de la retención en la fuente en un determinado mes del CREE sea inferior a dicho monto. Los recursos así proveídos hacen efectiva la garantía de financiación de que trata este artículo y se ajustarán contra el proyecto del Presupuesto de la siguiente vigencia fiscal.

**PARÁGRAFO 2o.** Facúltese al Gobierno Nacional para realizar las incorporaciones y sustituciones al Presupuesto General de la Nación que sean necesarias para adecuar las rentas y apropiaciones presupuestales a lo dispuesto en el presente artículo, sin que con ello se modifique el monto total aprobado por el Congreso de la República.

**PARÁGRAFO 3o.** El Gobierno Nacional reglamentará el funcionamiento del Fondo Especial de conformidad con el artículo 209 de la Constitución Política.

**PARÁGRAFO 4o.** La destinación específica de que trata el presente artículo implica el giro inmediato de los recursos recaudados por concepto del CREE, que se encuentren en el Tesoro Nacional, a favor del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), y al Sistema de Seguridad Social en Salud para la financiación de la inversión social.

**PARÁGRAFO 5o.** El nuevo impuesto para la equidad CREE no formará parte de la base para la liquidación del Sistema General de Participaciones de que trata los artículos 356 y 357 de la Constitución Política.

**PARÁGRAFO 6o.** A partir del 1o de enero de 2017, y solamente para los efectos descritos en el presente párrafo, la suma equivalente 83.33% del recaudo anual del Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE se incluirá como base del cálculo del crecimiento de los ingresos corrientes durante los 4 años anteriores al 2017 y de ahí en adelante, de tal forma que el promedio de la variación porcentual de los ingresos corrientes de la Nación entre el 2013 y el 2016 incluyan este 83.33% como base del cálculo de liquidación del Sistema General de Participaciones según lo determinado por el artículo 357 de la Constitución Política. Lo anterior no implica que los recursos del CREE hagan parte de los ingresos corrientes de la Nación. El recaudo del CREE en ningún caso será transferido a las entidades territoriales como recurso del Sistema General de Participaciones, ni será desconocida su destinación específica, la cual se cumplirá en los términos de la presente ley.

exposición de motivos del proyecto de ley presentado al Congreso por el Gobierno Nacional en la cual se sostuvo:

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

*Como requisito esencial para lograr la eliminación mencionada, es fundamental sustituir las fuentes de la financiación que representaban para las entidades mencionadas y para el Sistema de Seguridad Social en Salud, los aportes y cotizaciones que se eliminan en el presente proyecto de ley... (...)*

En complemento de lo anterior, cabe resaltar que la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales DIAN en Concepto N° 041868 del 16 de julio de 2014, al absolver la siguiente consulta: “¿Procede la compensación de las declaraciones de autorretención del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), con saldos a favor del mismo contribuyente por concepto del Impuesto sobre las Ventas (IVA)?”, se pronunció en los siguientes términos:

*“En mérito de lo anterior, se colige que es improcedente la compensación de un saldo a favor generado en el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) con cualquier otro impuesto por la naturaleza de destinación específica que esta posee, haciendo extensiva su prohibición tanto para el anticipo que se genere en el año siguiente del mismo impuesto, como para la sobretasa del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), por restricción expresa de la ley”. (Subrayas y negrillas fuera de texto)*

Esta fundamentación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, interpreta la finalidad de la medida tributaria que el legislador no clarificó.

En este orden, a efectos de analizar la medida, se deben tener en cuenta varios aspectos: (i) que el impuesto CREE tiene una destinación específica que suplanta costos parafiscales; (ii) los responsables del CREE tienen la exoneración de los pagos de aportes parafiscales (SENA - ICBF) y aporte a salud; (iii) se trata de un impuesto de período; (iv) cuando se inicia un proceso de solicitud de devolución de saldos, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN realiza una verificación para determinar si existe tal saldo a favor; y (v) la compensación se puede hacer con el propio impuesto CREE de la vigencia posterior, razón por lo cual no es totalmente incompensable.

A partir de estos elementos normativos, la Corte observa que como los recursos derivados del recaudo del impuesto sobre la renta para la equidad CREE tienen una destinación específica para la financiación del SENA, el ICBF y el Sistema de Seguridad Social en Salud y ante el silencio del legislador para justificar la medida, el fundamento jurídico sobre el cual se apoya la determinación de limitar su compensación con otros tributos, según lo dicho por la autoridad administrativa encargada del recaudo podría estar en impedir que los valores destinados al fondo especial creado por el Artículo 28 de la Ley 1607 de 2012, sean objeto de cruces de cuentas con otros impuestos que ingresan al presupuesto general de la Nación.

Efectuada esta precisión en cuanto a la imposibilidad de determinar con certeza la finalidad de la medida en juicio y en el contexto normativo planteado, a la luz de la jurisprudencia constitucional referenciada en las consideraciones generales de esta providencia, para determinar la constitucionalidad de la disposición demandada, la Sala Plena someterá su contenido prescriptivo al escrutinio leve de razonabilidad que permita evaluar la constitucionalidad del fin y la idoneidad de la medida (prohibición de compensación tributaria) en relación con la finalidad que esta presuntamente persigue (garantizar la destinación específica).

Según la jurisprudencia consolidada de esta Corporación, el test leve se limita a establecer la legitimidad del fin y del medio, debiendo ser este

último adecuado para lograrlo, valga decir, a verificar si el fin y el medio no están constitucionalmente prohibidos, y si el medio es idóneo para conseguirlo. De esta manera, el test leve busca evitar decisiones del legislador que no cumplan un mínimo de razonabilidad.

Para tal efecto, en primer término la Sala Plena debe determinar si la finalidad de la prohibición de compensación de los saldos a favor del tributo es constitucionalmente permitida.

Si bien el fin perseguido por el impuesto sobre la renta para la equidad CREE consiste en incrementar el recaudo tributario para la ejecución de programas sociales, no obstante, conforme a lo dicho en precedencia la prohibición de compensación no cuenta en la correspondiente exposición de motivos con una justificación expresa que explique su finalidad.

Esta sola circunstancia impide determinar si la finalidad es constitucionalmente permitida, en tanto no le está dado a la Corte deducir oficio la razón por la cual el legislador ha aprobado un determinado precepto legal. Es deber del Congreso de la República justificar de manera explícita los motivos perseguidos con la restricción para compensar un tributo.

Con base en lo anterior, es imposible proceder a realizar el próximo paso consistente en un examen de idoneidad que permita determinar la relación entre la capacidad del medio para cumplir el fin que persigue.

Así las cosas, conforme lo advirtió uno de los intervinientes (Instituto Colombiano de Derecho Tributario) el precepto acusado infringe la Constitución, toda vez que al examinar los antecedentes del mismo, no se encuentran razones explícitas que justifiquen la medida contenida en el Artículo 20 de la Ley 1739 de 2014, mediante la cual se prohíbe la compensación de los saldos a favor en el marco del impuesto de renta para la equidad CREE.

En gracia de discusión, al suponer que la finalidad de la medida que se pretende alcanzar, conforme lo advierte la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales es proteger los recursos recaudados a través del CREE, al efectuar un estudio leve de razonabilidad para determinar si la prohibición de la compensación de los saldos a favor del impuesto sobre

la renta para la equidad CREE supera la condición de idoneidad, que conduzca a determinar la compatibilidad de la norma demandada en relación con el parámetro constitucional de equidad tributaria consagrado en los artículos 95.9 y 363 Superior, la Sala Plena observa lo siguiente:

El demandante sostiene que la prohibición de compensar los saldos a favor del impuesto sobre la renta para la equidad CREE con otras obligaciones tributarias vulnera el principio de equidad, toda vez que impiden al contribuyente usar ese monto para pagar obligaciones tributarias causadas por otros conceptos, todo lo cual hace más gravosa la situación del sujeto pasivo del tributo.

Supuestamente, la imposibilidad de compensación tributaria con otros impuestos, se justifica en la necesidad de financiamiento exclusivo para programas sociales, los cuales se verían afectados al permitir cruces de cuentas con otros impuestos que reduzcan la fuente de financiación.

En tal sentido, es necesario prohibir la compensación de saldos para impedir cruces de cuentas con recursos destinados a programas sociales en materia de educación y primera infancia.

Este análisis conllevaría a concluir que el fin de la restricción no es constitucionalmente permitido y, además, que la medida carece de idoneidad, pues cuando existe un saldo a favor del contribuyente, en la práctica dicho valor constituye un pasivo en las cuentas del erario público, (pues pertenece al contribuyente) y, por tal razón, dichos saldos a favor nunca se vuelven de destinación específica. En sentido, el fondo especial nunca se afecta en tanto el valor eventualmente compensable está registrado como un pasivo de la administración tributaria.

Es cierto que el contribuyente puede solicitar la devolución del saldo a favor, pero mientras ello ocurre, mantiene una deuda con la autoridad tributaria, la cual no solamente retiene de manera injustificada ese capital, sino que, además, se queda con los rendimientos que estos producen. Además, es importante tener en cuenta que la utilidad de la compensación como modo de extinción de la obligación tributaria radica en que el contribuyente podría estar ilíquido para efectuar el pago.

Así, la restricción implica la retención injustificada de un saldo que obstaculiza la posibilidad del contribuyente de disponer del monto que constituye saldo a su favor y, de contera, su rendimiento financiero eventualmente podría generar un enriquecimiento sin causa a favor de la administración.

En esta perspectiva, la prohibición de compensación de los saldos a favor es una excepción a la regla general que implica un trato diferenciado, en el que un contribuyente que tenga saldo a favor debe solicitar la devolución para evitar perderlo, aun cuando adeude sumas a la administración tributaria por otros conceptos. El tratamiento diferenciado se presenta respecto de un grupo determinado de contribuyentes (sociedades, personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta) y se manifiesta en el hecho de que los demás impuestos sí son compensables.

La equidad tributaria es un principio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas entre los contribuyentes para evitar que haya imposiciones excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos, en razón de la naturaleza y fines del impuesto en cuestión o cuando los contribuyentes sin razón justificada son tratados de manera desigual.

La medida en juicio (prohibición de compensación de saldos a favor) resulta inadecuada, toda vez que al someter la destinación específica como posible fin de la no compensación al parámetro de equidad tributaria, no es constitucionalmente admisible que al sujeto contribuyente, teniendo un saldo a su favor se le impida con ello cubrir otras obligaciones tributarias.

Al respecto, se debe tener en cuenta que la carga impositiva de las personas jurídicas gravadas con el CREE es lo suficientemente alta, como para que el Estado sobre la supuesta base de la destinación específica impida la aplicación de un modo de extinción de las obligaciones que, al operar *ipso iure* resulta más eficaz, a efectos de que el contribuyente cumplidamente salde sus obligaciones. En efecto, en materia tributaria la compensación como modo de extinguir las obligaciones opera de pleno derecho, cuando es invocada por quien la



pretende hacer valer, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 815 y 857 del Estatuto Tributario.

En términos extremadamente simplificados la irrazonabilidad de la medida es más evidente aún, si se tiene en cuenta que no distingue o consulta las circunstancias económicas del contribuyente, quien podría encontrarse en condiciones de iliquidez o quiebra para saldar otras obligaciones y, al tener un saldo a su favor para cubrir tal deuda se afecta al no recibir un tratamiento equitativo por parte de la autoridad tributaria. Esto pone a la administración en posición de superioridad o exorbitancia frente al administrado y rompe el equilibrio que supone la garantía de equidad que debe preservar toda carga impositiva.

En ese sentido, conforme a las consideraciones generales (*supra* 5) la Corte reitera que la libertad de configuración del legislador no es una facultad impositiva sin límites que, de manera inconsulta con los derechos del administrado pueda imponerle restricciones injustificadas que dificulten el cumplimiento de sus obligaciones.

Así lo sostuvo esta Corporación a propósito de la demanda de inconstitucionalidad formulada contra el Artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 que establece la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad CREE y que dio lugar a declarar su constitucionalidad condicionada, en el entendido de que las pérdidas fiscales en que incurran los contribuyentes podrán compensarse en este tributo. Para ello la Corte mediante la Sentencia C-291 de 2015<sup>45</sup> se valió de un test de razonabilidad a través del cual determinó que la incompensabilidad de la base gravable del tributo comporta una omisión legislativa relativa que la hace inconstitucional:

*“La determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) efectuada por el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 incurrió en una omisión legislativa relativa que lo hace inconstitucional por no haber incluido la posibilidad de descontar la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores. Esta omisión es contraria a la Carta Política porque viola el principio de equidad tributaria (arts. 95-9 y 363*

---

<sup>45</sup> M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

**CP) en su dimensión vertical.** *Esta Corporación encontró que la norma estableció un límite al principio de equidad que no era razonable ni proporcionado. En efecto, la exclusión de ese descuento (i) afectó gravemente un principio constitucional sin beneficiar a otro, (ii) generó rasgos confiscatorios en el gravamen e (iii) impactó el sistema tributario con su carácter regresivo. No obstante lo anterior, ante los efectos inconstitucionales que podrían generarse con una declaratoria de inexecutable simple –como la falta de recursos para el SENA, el ICBF y el sistema general de seguridad social en salud- la Corte adopta un fallo integrador en el que incluye la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores como parte de la definición de la base gravable del CREE, regla adoptada en el artículo 147 del ET. Este entendimiento o integración se aplicará a todas las situaciones, no consolidadas, cobijadas por los efectos jurídicos del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 y perdurará mientras esta disposición tenga la entidad de producir consecuencias normativas. Adicionalmente, este fallo de exequibilidad condicionada está circunscrito únicamente al cargo analizado en esta oportunidad.”*  
(Subrayas y negrillas fuera de texto)

En términos generales, la providencia en cita constituye precedente judicial aplicable a la presente cuestión de constitucionalidad por versar sobre un elemento de la compensación del tributo.

La lógica subyacente a todo este análisis conduce a la Corte a determinar que la medida en juicio no es razonable.

En virtud de lo anterior, la Sala Plena concluye que la medida es contraria al principio de equidad tributaria consagrado en los Artículos 95.9 y 363 de la Carta Política y, en consecuencia, el precepto demandado del Artículo 20 de la Ley 1739 de 2015 será declarado inexecutable.

## **6. Síntesis**

**6.1.** El Artículo 20 de la Ley 1607 de 2012, creó a partir del 1 de enero de 2013 el impuesto sobre la renta para la equidad CREE, como tributo que grava la percepción de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio

de las sociedades y personas jurídicas y asimiladas, en beneficio de los trabajadores, la generación de empleo y la inversión social. Su objetivo principal es sustituir los aportes al SENA, al ICBF y a la salud, exonerando del pago de éstos a los aportantes, sujetos pasivos del impuesto, siempre y cuando cuenten con trabajadores que devenguen menos de diez salarios mínimos legales mensuales vigentes.

**6.2.** La jurisprudencia constitucional se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre algunos aspectos normativos de este impuesto. Así, en Sentencia C-289 de 2014, esta Corporación se refirió a la naturaleza jurídica de este gravamen, precisando que, si bien se trata de un tributo basado en el impuesto a la renta, solo son sujetos pasivos del mismo las personas jurídicas que obtengan ingresos susceptibles de aumentar su patrimonio. Así mismo, en Sentencia C-465 de 2014, esta Corporación explicó el alcance de algunos elementos del impuesto sobre la renta para la equidad CREE. De manera puntual, se refirió a los Artículos 24 (destinación específica del CREE), 28 (garantía de financiación del CREE) y 29 (Fondo Especial) de la Ley 1607 de 2012. Recientemente, en Sentencia C-291 de 2015 la Corte se pronunció en relación con la base gravable del CREE, al declarar exequible de manera condicionada el Artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, en el entendido de que las pérdidas fiscales en que incurran los contribuyentes del impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), podrán compensarse con ese impuesto, de conformidad con la regla general establecida en el Artículo 147 del Estatuto Tributario.

**6.3.** La compensación es una forma de extinción de la obligación fiscal que permite al contribuyente saldar su deuda con otro crédito tributario que se encuentra a su favor. Bajo esta figura se habilita la realización de un cruce de cuentas, por virtud del cual el deudor del fisco solicita a la autoridad tributaria finiquitar la deuda que tiene en un impuesto determinado, con un saldo a su favor que se le generó en otro tributo diferente. En principio son objeto de compensación todas las obligaciones tributarias con los saldos a favor del contribuyente, ya sea con otro impuesto o siendo el mismo, se puede compensar con el de la vigencia fiscal posterior.

**6.4.** Acorde con lo dispuesto en los artículos 150 numeral 12, 154 y 338 de la Carta Política, en materia tributaria el legislador goza de un amplio

margen de configuración para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones, así como para regular todos los aspectos relacionados con su recaudo, base gravable, sujetos pasivos y activos, tiempo de vigencia, forma de cobro, exenciones y limitaciones. Sin embargo, esta Corporación ha reiterado que la amplitud en el margen de configuración del Legislador en esta específica materia, no lo habilita de manera absoluta, pues el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia, progresividad y proporcionalidad, razón por la cual, existen límites materiales que no pueden sobrepasarse al momento de ejercer la potestad impositiva.

**6.5.** Para determinar la constitucionalidad de la disposición demandada, la Sala Plena sometió su contenido prescriptivo al escrutinio leve de razonabilidad. Dicho test permite evaluar si la finalidad está constitucionalmente permitida y si la medida (prohibición de compensación tributaria) es idónea en relación con el fin que persigue.

Si bien es claro que el fin perseguido por el impuesto sobre la renta para la equidad CREE consiste en incrementar el recaudo tributario para la ejecución de programas sociales, no obstante, la prohibición de compensación no cuenta en la correspondiente exposición de motivos con una justificación expresa que explique su finalidad.

Esta sola circunstancia impide determinar si la finalidad está constitucionalmente permitida, y no le está dado a la Corte deducir de oficio la razón por la cual el legislador ha aprobado un determinado precepto legal. Es deber del Congreso de la República justificar de manera explícita los motivos perseguidos con la restricción para compensar un tributo.

Al no estar explicitado el motivo de la restricción, es imposible proceder al próximo paso, consistente en un examen de idoneidad que permita determinar la capacidad del medio para cumplir el fin que persigue.

**6.6.** La libertad de configuración del legislador en materia tributaria no es una facultad impositiva irrestricta o sin límites que, de manera inconsulta con los derechos de los contribuyentes pueda imponerles restricciones injustificadas que dificulten el cumplimiento de sus obligaciones. En este aspecto, constituye un marco de comparación que en otros impuestos

nacionales los saldos a favor del contribuyente sí son objeto de compensación con otras obligaciones tributarias. Con fundamento en ello la Sala Plena encuentra que la medida en juicio no es constitucionalmente admisible en relación con el principio de equidad tributaria consagrado en los Artículos 95.9 y 363 de la Carta Política y, en consecuencia, será declara inexecutable.

## **VI. DECISIÓN**

En mérito de lo expuesto, la Corte Constitucional de la República de Colombia, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

### **RESUELVE**

**PRIMERO.-** Declarar **INEXEQUIBLE**, el aparte demandado del Artículo 20 (parcial) de la Ley 1739 de 2015, el cual dispone: **“Del mismo modo, los saldos a favor que se liquiden en las declaraciones del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, y su sobretasa, no podrán compensarse con deudas por concepto de otros impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones.”**

**SEGUNDO.-** Notifíquese, comuníquese, publíquese, cúmplase y archívese el expediente.

MARÍA VICTORIA CALLE CORREA

Presidenta

*Con salvamento parcial de voto*

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Magistrado

MARTÍN BERMUDEZ MUÑOZ

Conjuez

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO  
Magistrado

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO  
Magistrada

JORGE IVÁN PALACIO PALACIO  
Magistrado  
*Con salvamento de voto*

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB  
Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS  
Magistrado

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA  
Magistrado  
*Con salvamento de voto*

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ  
Secretaria General

**SALVAMENTO PARCIAL DE VOTO DE LA MAGISTRADA  
MARÍA VICTORIA CALLE CORREA  
A LA SENTENCIA C-393/16**

Expediente D-11057

*Demanda de inconstitucionalidad contra el Artículo 20 (parcial) de la Ley 1739 de 2014 ‘por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones’*

Demandante: Gustavo Alberto Pardo Ardila y José María Ayala Gómez

Magistrado Ponente:  
ALBERTO ROJAS RÍOS

Con el debido respeto, salvo el voto. La mayoría de la Sala Plena resolvió en esta ocasión declarar inexecutable la norma, que prevé una prohibición de compensación de saldos a favor - originados en el pago del CREE y su sobretasa - con deudas producidas por otros impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones. Lo hizo con base en que la disposición no persigue una finalidad legítima identificable, y no es una medida idónea para alcanzar el objetivo que vagamente se alcanza a conjeturar, cual es –según la mayoría- la necesidad de financiamiento exclusivo para programas sociales, propósito que además es inconstitucional. Discrepo parcialmente de este razonamiento, y de la solución a la que condujo, por cuanto (1) no es cierto que la norma acusada carezca de finalidad identificable, (2) tampoco lo es que el objetivo de la disposición sea inconstitucional, y (3) finalmente disiento que sea una medida inidónea para obtener los cometidos que efectivamente persigue.

1. La Sala sostiene, en primer lugar, que la medida no busca satisfacer un fin legítimo, por cuanto no puede identificarse un propósito expreso en la exposición de motivos o en los debates parlamentarios que antecedieron a la expedición de la Ley. En realidad, este es apenas un argumento contribuyente pero no determinante para concluir que la disposición cuestionada carezca de finalidad. Una acción deliberada como legislar

está usualmente orientada por un fin. Por lo mismo, el juez constitucional debe presumir que toda ley busca la realización de un objetivo, salvo que se demuestre suficientemente lo contrario. La labor del intérprete no es entonces *encontrar* el fin de las normas, sino atribuírselo razonablemente para dotarlas de sentido. Solo cuando esto resulte realmente imposible se justifica sostener que está desprovista de finalidad. Esto era tan claro para la Sala, que tras señalar sin justificación suficiente que la norma carecía de objetivo identificable, identificó sin embargo uno de forma imprecisa e injustificada, que a continuación juzgó inconstitucional.

2. Ahora bien, la mayoría señaló en segundo lugar que ese objetivo conjetural del precepto demandado era financiar programas sociales, lo cual juzgó inconstitucional pues se haría en parte con dinero que les pertenece en realidad a los contribuyentes. No obstante, la Sala se abstuvo de señalar por qué la finalidad de la norma era esa, y omitió también considerar otros fines susceptibles de atribuírsele razonablemente a la norma, y que se expusieron durante el debate. En efecto, el CREE tiene destinación específica, pues sus recaudos se destinan al Sistema de Seguridad Social en Salud en inversión social, y a financiar los programas de inversión social orientada prioritariamente a beneficiar a la población usuaria más necesitada, y que esté a cargo del SENA y del ICBF, según el artículo 24 de la Ley 1607 de 2012. Para garantizar esta destinación específica, el artículo 28 de la Ley 1607 de 2012 ordena crear un Fondo Especial sin personería jurídica, en el cual se han de incluir los recaudos del CREE. La norma demandada establece entonces que los saldos o dineros a favor de los contribuyentes, originados en el CREE, no puedan servir para pagar o compensar otras obligaciones fiscales (como IVA, renta, o sanciones), aunque sí las obligaciones de CREE. Como se observa, esta medida no busca financiar programas sociales. Ese es el objetivo global del CREE. La limitación a la posibilidad de compensación de saldos tiene propósitos más específicos: (i) primero, mantener una cuenta del CREE fiscalmente separada de las cuentas generales por otros tributos, y evitar cruces para darle orden a la administración de los ingresos por CREE; (ii) segundo, darles una base segura y consistente a las proyecciones de inversión con estos recursos del CREE.

Ambas finalidades eran legítimas. En cuanto a la primera, en general, el Estado puede imponer límites a los contribuyentes para compensar obligaciones públicas con saldos también públicos a su favor. Así, por ejemplo, la imposición de una multa en un proceso penal o disciplinario, puede no ser compensable con los saldos que a favor de la persona quedan del impuesto sobre la renta, pues se trata de asuntos separados fiscalmente, y para darles orden a las cuentas públicas es razonable que



se mantengan de ese modo. No hay entonces un derecho absoluto a compensar obligaciones públicas con saldos también públicos a favor, pues puede haber límites derivados de la necesidad de ordenar las finanzas estatales. En cuanto al segundo objetivo, también se ajusta a la Constitución. Dada la importancia de los objetivos que persigue el CREE, asociados a inversión social fundamental, es importante dotar de un grado alto de seguridad sus proyecciones con una base presupuestaria firme, que tienda a la conservación. Lo cual implica que puedan limitarse, mas no prohibirse absolutamente, las compensaciones, con el fin de que los dineros ya recaudados por concepto del CREE no se vean sujetos a alteraciones drásticas, de magnitudes fuertes o insuficientemente justificadas, que erosionen la estabilidad y seguridad a los proyectos de inversión social nutridos por el referido tributo.

3. La norma acusada es conducente para alcanzar esas dos finalidades pues, limitarle al contribuyente la posibilidad de compensar saldos a favor del CREE, ciertamente les da orden a las cuentas y seguridad a los proyectos de inversión. Al tratarse entonces de una medida que persigue fines identificables y legítimos, y ser idónea para alcanzarlos, era en mi concepto constitucional.

4. No obstante, algo distinto debía concluirse respecto de la imposibilidad de compensar saldos de la sobretasa del CREE con deudas originadas en otros impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones. La sobretasa no tiene destinación específica, sino que ingresa a las arcas generales del Estado, y en consecuencia su estabilidad en las finanzas no tiene esa preponderancia pública, social y fundamental que sí tienen los saldos derivados del CREE propiamente dicho. Entonces, mientras los recaudos del CREE en cuanto tal tienen destinación específica (arts 24 y 28 Ley 1607 de 2012), y en consecuencia respecto de ellos se justifica limitar la compensación de saldos con otras obligaciones públicas, en contraste los recaudos de la sobretasa al CREE no tienen destinación especial, como dice el artículo 23 de la Ley 1739 de 2014, y por tanto respecto de estos no se justifica igualmente esa limitación.<sup>46</sup> El límite a la posibilidad de compensación en este último caso no persigue ningún fin legítimo, pues no se trata de garantizar la separación de cuentas, ni la seguridad en la proyección de las inversiones sociales fundamentales, ya que no se está ante un recaudo con destinación específica. Tampoco hay en el fondo un objetivo social

---

<sup>46</sup> Artículo 23. “**No destinación específica.** La sobretasa al impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) no tiene destinación específica. Los recursos que se recauden por este tributo no estarán sometidos al régimen previsto en los artículos 24 y 28 de la Ley 1607 de 2012, no formarán parte del Fondo Especial sin personería Fondo CREE, y harán unidad de caja con los demás ingresos corrientes de la Nación, de acuerdo con las normas previstas en el Estatuto Orgánico del Presupuesto.

fundamental, que justifique una ponderación del interés de las personas jurídicas en admitir la compensación de sus obligaciones fiscales. Lo que hay es un recaudo tributario con destinación ordinaria y general, que no tendría un fin social fundamental definido, por lo cual no se observa ninguna razón que impida admitir usarlos en la compensación de otras obligaciones fiscales. En esa medida, lo que debía declararse inexecutable era el segmento de la norma que dice “y *su sobretasa*”, pero dejar intacto lo demás. Dado que la Sala Plena fue parcialmente de otra opinión, decidí salvar el voto.

*Fecha ut supra,*

MARÍA VICTORIA CALLE CORREA  
Magistrada