

V. EXPEDIENTE D-11057 - SENTENCIA C-393/16 (Julio 28)
M.P. Alberto Rojas Ríos

1. Norma acusada

LEY 1739 DE 2014
(Diciembre 23)

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, 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. Decisión

Declarar **INEXEQUIBLE** el aparte demandado del artículo 20 de la Ley 1739 de 2015, el cual disponía: *“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”*.

3. Síntesis de la providencia

En el presente proceso, la Corte debía determinar si el artículo 20 de la Ley 1739 de 2014, en lo demandado, al prohibir la compensación de saldos a favor del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, con obligaciones tributarias causadas por concepto de otros impuestos, quebranta el principio de equidad tributaria consagrado en los artículos 95.9 y 363 de la Constitución Política.

El análisis de la Corte comenzó por reiterar que la potestad tributaria del legislador no es un facultad impositiva irrestricta o sin límites que, de manera inconsulta con los derechos del contribuyente, pueda imponerle restricciones injustificadas que dificulten el cumplimiento de sus obligaciones. Para el caso bajo estudio, constituía 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 el test aplicado, encontró que la medida cuestionada era constitucionalmente desproporcionada en relación con el principio de equidad tributaria.

En efecto, el artículo 20 de la Ley 1607 de 2012 creó a partir del 1º 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 es sustituir los aportes al SENA, al ICBF y a la salud, exonerando del pago de estos a los aportantes, sujetos pasivos del impuesto, siempre y cuando tengan trabajadores que devenguen menos de diez salarios mínimos mensuales vigentes. 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. La Corte en sentencia C-291/15 se pronunció en relación con la base gravable del CREE, al declarar la exequibilidad condicionada del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, en el sentido de entender que las pérdidas fiscales en que incurran los contribuyentes del impuesto a la renta para la equidad CREE, podrán compensarse con ese impuesto, de conformidad con lo establecido en el artículo 147 del Estatuto Tributario, decisión que constituye un precedente aplicable por versar sobre un elemento de la compensación del mismo tributo, como forma de extinguir una obligación fiscal al saldar la deuda con otro crédito tributario a su favor, a través del cruce de cuentas. 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.

Al someter la medida de prohibición de compensar saldos a favor con otros tributos, al test intermedio de razonabilidad, la Corte encontró que: *(i)* la finalidad de esta prohibición es asegurar la financiación de programas sociales en materia de educación y mejorar la calidad de atención a la primera infancia, a través de la destinación específica (art. 359 C. Po.), lo cual a todas luces reviste relevancia constitucional; *(ii)* el medio es adecuado para alcanzar este fin, toda vez que la prohibición de compensación tributaria logra evitar cruce de cuentas entre recursos situados en distintos rubros presupuestales; *(iii)* en el ámbito tributario no existe otra figura que con la misma eficacia logre este objetivo, por lo que la medida es necesaria; sin embargo, *(iv)* la medida bajo examen resulta desproporcionada frente al parámetro de equidad tributaria (art. 95.9 y 363 C.Po.), ya que la destinación específica como sustento de la no compensación, es inadmisibles desde una perspectiva, al crear una ventaja injustificada para la administración que limita al contribuyente que cuenta con un saldo a su favor y tiene el derecho a que la administración tributaria le permita con ello, cubrir obligaciones de esta naturaleza.

Precisó que cuando existe un saldo a favor del contribuyente, en la práctica este valor no ingresa a las cuentas del erario público porque está registrado como un pasivo de la administración que pertenece al sujeto contribuyente y en esta medida, tales saldos a favor nunca se vuelven de destinación específica. Esto hace que la prohibición de compensación sea desproporcionada, puesto que siendo posible que el contribuyente solicite la devolución del saldo a su favor, mientras esto ocurre, mantiene una deuda con la autoridad tributaria (aun cuando pueda encontrarse en una situación de iliquidez), la cual no solamente retiene de manera injustificada ese capital, sino que además se queda con los rendimientos que el saldo a favor produce. Para la Corte, este procedimiento implica la retención injustificada

de un saldo que obstaculiza la posibilidad del deudor tributario de disponer del monto que constituye saldo a su favor y de contera, su rendimiento financiero, que genera un enriquecimiento sin causa para la administración. Por consiguiente, procedió a declarar la inexequibilidad del aparte demandado, contenido el artículo 20 de la Ley 1739 de 2015.

4. Salvamentos y aclaraciones de voto

La magistrada **María Victoria Calle Correa**, de manera parcial y los magistrados **Jorge Iván Palacio Palacio** y **Luis Ernesto Vargas Silva**, salvaron el voto por considerar, en el caso de la magistrada **Calle Correa** que la prohibición de compensar saldos a favor del contribuyente del impuesto sobre la renta para la equidad CREE solo era inconstitucional en relación con la sobretasa. Para los magistrados **Palacio Palacio** y **Vargas Silva**, dicha prohibición no contrariaba el principio de equidad tributaria, en la medida que su propósito era preservar la destinación específica de ese impuesto para fines sociales relacionados con la educación y la atención de la infancia.

Para la magistrada **María Victoria Calle**, el test que debía aplicarse para analizar la razonabilidad, por tratarse de una medida tributaria, debía ser de intensidad leve y en esa medida, la prohibición de compensar saldos a favor del impuesto CREE supera ese test, toda vez que constituye un desarrollo racional de la amplia facultad que en materia tributaria ostenta el legislador y en particular, para determinar el control y garantizar una adecuada administración de los rubros que tienen destinación específica. De esta forma, se preserva la finalidad a que se encamina esta medida y así asegurar los recursos necesarios para financiar programas de inversión social, lo cual justifica la limitación en aras de objetivos de orden superior. No ocurre lo mismo con la sobretasa al CREE, que como pago adicional que no tiene la naturaleza de recurso parafiscal, no estaría afectado a tales objetivos y por lo mismo no tiene justificación la prohibición de compensar los saldos que se paguen por este concepto con otras obligaciones tributarias del contribuyente ese impuesto.

Para los magistrados **Palacio Palacio** y **Vargas Silva** la destinación específica del impuesto sobre la renta para la equidad CREE procura la materialización de derechos fundamentales a través de asegurar su financiación. Observaron que los recursos recaudados por concepto de este impuesto se dirigen por mandato del legislador a la financiación de programas de inversión social orientada a de manera prioritaria a beneficiar a la población usuaria más necesitada, programas que estén a cargo del SENA y el ICBF. Por tanto, esta finalidad de orden constitucional justifica la limitación impuesta en la disposición demandada, acorde con los principios de justicia y equidad tributaria. Advirtieron que, en todo caso, el contribuyente podía acudir a solicitar la devolución de los saldos que pague por concepto del impuesto CREE, de manera que sin afectar el recaudo y destinación del mismo, pueda disponer de los mismos. Por estas razones, la prohibición de compensación de saldos del CREE con otras obligaciones tributarias establecida en el artículo 20 de la Ley 1739 de 2014, ha debido ser declarada exequible.

El magistrado **Luis Guillermo Guerrero Pérez** y el conuez **Martín Gonzalo Bermúdez Muñoz** se reservaron la presentación de aclaraciones de voto.

LA LIMITACIÓN DE COMPENSAR LOS SALDOS A FAVOR DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD CREE, CON OTRAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS, DESCONOCE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA Y EQUIDAD TRIBUTARIA