



CONTROL DE LEGALIDAD DE ACTO ADMINISTRATIVO DE CARÁCTER GENERAL NO VIGENTE – Procedencia. La pérdida de vigencia del acto no impide el juicio de legalidad, que recae sobre los efectos que produjo mientras estuvo vigente / **DECRETO 2701 DE 2013 ARTÍCULO 3 PARÁGRAFO 1 MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO - Pérdida de fuerza ejecutoria**

1.1.- El problema jurídico consiste en determinar la legalidad del numeral sexto del Oficio No. 100202208-357 del 28 de marzo de 2014, por el cargo de desconocimiento del principio de legalidad del tributo. El aparte cuestionado tiene como fundamento el parágrafo 1º, artículo 3º del Decreto 2701 de 2013, que fue declarado nulo por esta sección en la sentencia dictada en el proceso no. 21555, por lo que aquel, al tenor de lo previsto en el artículo 91, numeral 2 del CPACA, perdió fuerza ejecutoria. No obstante, la Sala aborda su análisis habida cuenta de que la pérdida de vigencia del acto no impide el juicio de legalidad, que recae sobre los efectos que produjo el acto mientras estuvo vigente.

FUENTE FORMAL: DECRETO 2701 DE 2013 - ARTÍCULO 3 PARÁGRAFO 1 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 91 NUMERAL 2

BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD CREE ANTES DE LA MODIFICACIÓN DE LA LEY 1607 DE 2012 POR LA LEY 1739 DE 2014 - No inclusión de la renta líquida por recuperación de deducciones. Reiteración de jurisprudencia / IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD CREE - Vigencia / IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD CREE - Normativa aplicable. Se le aplican las normas del impuesto sobre la renta y complementarios señaladas expresamente por el legislador / **IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD CREE – Hecho generador / IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD CREE – Base gravable / BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD CREE – Determinación. Competencia exclusiva y excluyente del legislador en virtud del principio de legalidad tributaria / INCLUSIÓN DE LA RENTA LÍQUIDA POR RECUPERACIÓN DE DEDUCCIONES EN LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD CREE EN LA LEY 1607 DE 2012 - Incompatibilidad.** Al ser el CREE un tributo nuevo, para el año gravable de 2013 no había periodos anteriores en los que se hubieran permitido una deducción recuperable en ese año / **RENTA LÍQUIDA POR RECUPERACIÓN DE DEDUCCIONES – Presupuestos.** Requiere de un hecho que propicie la recuperación, esto es, que en años anteriores se hayan efectuado deducciones, depreciaciones, amortizaciones de las que trata el artículo 195 del Estatuto Tributario / **RENTA POR RECUPERACIÓN DE DEDUCCIONES – Naturaleza jurídica.** No se trata de un ingreso bruto ordinario o extraordinario, sino de una recuperación que va directamente a la base gravable del tributo / **INCLUSIÓN DE LA RENTA LÍQUIDA POR RECUPERACIÓN DE DEDUCCIONES EN LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD CREE – Principio de reserva de la ley.** Requiere su inclusión expresa por el legislador, en razón de que se cambia el tratamiento normal de un ingreso ordinario o extraordinario, a fin de considerarlo renta líquida / **INCLUSIÓN DE LA RENTA LÍQUIDA POR RECUPERACIÓN DE DEDUCCIONES EN LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD CREE ANTES DE LA**



MODIFICACIÓN DE LA LEY 1607 DE 2012 POR LA LEY 1739 DE 2014 – Ilegalidad. Reiteración de jurisprudencia

[E]l Oficio No. 100202208-357 de 2014, en su numeral sexto (6º), reitera lo dicho por el parágrafo 1º, artículo 3º del Decreto 2701 de 2013, en el sentido de que la renta líquida por recuperación de deducciones hace parte de la base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE). Los argumentos aducidos por los actores contra dicho aparte se refieren a la transgresión del principio de legalidad, toda vez que el oficio demandado incluye la renta líquida por recuperación de deducciones en la base gravable del CREE, pese a que el legislador no lo hace. Dicho aspecto fue objeto de análisis por la Sala en la sentencia dictada en el proceso no. 21555 a la que se hizo referencia previamente, y que por lo tanto, se reiterará en esta oportunidad. En ese orden, la Sala precisa: 1) Los artículos 21 y 22 de la Ley 1607 de 2012, antes de la modificación introducida por la Ley 1739 de 2014, no incluyeron la renta líquida por recuperación de deducciones como un elemento integrante del CREE, y en consecuencia, la administración no podía incluirla. 2) La Ley 1607 de 2012 estableció el CREE, nuevo impuesto que empezó a regir a partir del 1º de enero de 2013 y para el que aplican las normas del impuesto sobre la renta y complementarios, cuando así lo haya determinado **expresamente** el legislador. 3) Dispone el artículo 21 de la Ley 1607 de 2012: *“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”*. (Énfasis propio). 4) El artículo 22 de la ley 1607 de 2012 estableció la base gravable del CREE, elemento esencial de todo tributo, cuya determinación es de competencia exclusiva y excluyente del legislador en virtud del principio de legalidad consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política. 5) La base gravable del CREE, estipulada en el artículo 22 de la citada ley, se obtiene al restar de los ingresos brutos susceptibles de incrementar el patrimonio, las detracciones expresamente especificadas en la norma como lo son las rebajas, devoluciones y descuentos; a cuyo resultado se le restan los ingresos no constitutivos de renta específicamente señalados; al igual que los costos, las deducciones y rentas exentas expresamente autorizadas. 6) Conforme la Ley 1607 de 2012, para los años gravables 2013 y 2014 el artículo 195 del Estatuto Tributario no era aplicable al CREE, no solo porque el legislador no lo incluyó dentro de la base del tributo, sino porque en efecto resultaba incompatible con el impuesto en mención. 7) La renta por recuperación de deducciones es una renta líquida especial, para cuya existencia se requiere de un hecho que propicie dicha recuperación, esto es, que en años anteriores se hayan efectuado depreciaciones, deducciones, amortizaciones y pérdidas de las que trata el artículo 195 del E.T. En el caso de la renta por recuperación de deducciones no se trata de un ingreso bruto ordinario o extraordinario, sino de una recuperación que va directamente a la base gravable del tributo. Al ser el CREE un tributo nuevo, para el año gravable 2013 no había periodos anteriores en los que se hubiesen permitido una deducción recuperable en el año en mención. Admitir lo contrario, esto es, que fuese posible tomar las deducciones hechas con anterioridad a su creación (año 2012) implicaría una aplicación retroactiva de la ley. 8) Dado que la renta líquida por recuperación de deducciones incide directamente en la base gravable del impuesto, la cual es un elemento esencial de todo gravamen, para que pueda hacer parte del CREE debe ser expresamente incluida por el legislador, so pena de vulnerarse el principio de reserva de ley, en atención a que se cambia el



Radicado: 11001-03-27-000-2014-00012-00(20998)
Demandante: CARLOS ALFREDO RAMÍREZ GUERRERO Y OTROS

tratamiento normal de un ingreso ordinario o extraordinario, a fin de considerarlo renta líquida.

FUENTE FORMAL: LEY 1607 DE 2012 - ARTÍCULO 21 / LEY 1607 DE 2012 - ARTÍCULO 22 / LEY 1739 DE 2014 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 195 /

CONDENA EN COSTAS EN ACCIONES PÚBLICAS - Improcedencia

No procede condena en costas por tratarse de una acción pública.

NORMA DEMANDADA: OFICIO 100202208-357 DE 2014 (28 de marzo) DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN - NUMERAL 6 (Anulado)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., veintidós (22) de mayo de dos mil diecinueve (2019)

Radicación número: 11001-03-27-000-2014-00012-00(20998)

Actor: CARLOS ALFREDO RAMÍREZ GUERRERO Y OTROS

Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Y DIAN

FALLO

11001-03-27-000-2014-00012-00(20998)(acumulado)
11001-03-27-000-2014-00049-00(21204)
11011-03-27-000-2014-00061-00(21249)

Procede la Sección a proferir sentencia en el proceso de nulidad promovido contra el numeral sexto del Oficio No. 100202208-357 del 28 de marzo de 2014, expedido por la U.A.E. DIAN¹.

¹ Es del caso precisar, que la demanda inicialmente pretendía también la nulidad del parágrafo 1º del artículo 3 del Decreto 2701 de 2013. No obstante, en la audiencia inicial se dio por terminado el proceso en relación con dicha norma, habida cuenta de que respecto de la misma había operado el fenómeno de cosa juzgada, en la medida en que la Sala en la sentencia del 24 de mayo de 2018 (Exp. 21555), declaró su nulidad.



ANTECEDENTES

1. Acto demandado

1.1.- Se pide la nulidad del numeral sexto (6º) del Oficio No. 100202208-357 del 28 de marzo de 2014, expedido por la U.A.E. DIAN, que establece:

“(…)

6. *¿Se encuentra gravada con el impuesto sobre la renta para la Equidad – CREE, la recuperación de deducciones?*

El artículo 21 de la Ley 1607 de 2012, establece como hecho generador del impuesto sobre la renta para la equidad la obtención de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio.

Por su parte el Decreto 2701 de 2013, reglamentario de este impuesto, consagra en el parágrafo 1 del artículo 3 “La base gravable determinada en el presente artículo incluirá la renta líquida por recuperación de deducciones”

Ahora bien, el artículo 195 del Estatuto Tributario, establece que constituye renta líquida la recuperación de las cantidades concedidas en uno o varios años o períodos gravables como deducción de la renta bruta por depreciación, pérdida de activos fijos, amortización de inversiones, deudas de dudoso o difícil cobro, deudas perdidas o sin valor, pensiones de jubilación o invalidez, o cualquier otro concepto; hasta concurrencia del monto de la recuperación.

Bajo este contexto a partir del año gravable 2013 la recuperación de las deducciones que para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios constituyen renta líquida, deberán tener el mismo tratamiento en el Impuesto Sobre la Renta para la Equidad – CREE.

(…)”

2. Normas violadas y concepto de la violación

2.1.- Para los demandantes, el aparte del acto cuestionado vulnera las siguientes normas:

- Artículos 58, 95-9, 121, 150-12, 338 y 363 de la Constitución Política de Colombia.
- Artículo 195 del Estatuto Tributario Nacional



- Artículos 20 y 22 de la Ley 1607 de 2012.
- Artículos 1 y 3 de la Ley 1437 de 2011.
- Artículo 19 del Decreto 4048 de 2008.

2.2.- Según los actores, el oficio cuestionado vulnera el principio de legalidad y reserva de ley del tributo.

Todo, porque al interpretar el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, que regula la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad - CREE, incluye un elemento al que este no se refirió, esto es, la renta líquida por recuperación de deducciones, que fue establecida de manera exclusiva para el impuesto sobre la renta y complementarios.

3. Oposición

3.1.- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-

La Dian se pronunció a favor de la legalidad del aparte cuestionado. En ese sentido, expuso que este es legal, en la medida en que la Contribución Especial para la Equidad (CREE) deviene de una “reorganización del actual impuesto sobre la renta”. Así las cosas, no es ajena a ella la figura de la renta líquida por recuperación de deducciones.

Por tratarse de una “reorganización del impuesto de renta” es claro que el hecho generador es el mismo. En ese orden, los ingresos que tienen la virtualidad de aumentar el patrimonio de los sujetos pasivos, como es el caso de la renta líquida por recuperación de deducciones, también están sometidos al CREE.

Por eso, en realidad el acto cuestionado es un desarrollo natural de la Ley 1607 de 2012, y en consecuencia, con su expedición no se transgrede el principio de legalidad tributaria.

3.2.- Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Para el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la intención del legislador no fue dejar por fuera ingresos que pudiesen aumentar el patrimonio de los contribuyentes. En esa medida, la renta líquida por recuperación de deducciones, que constituye un ingreso, hace parte de la base gravable del CREE, y en consecuencia, el acto cuestionado es ajustado a derecho.



4.- Alegatos de conclusión

4.1.- El ciudadano Álvaro Andrés Díaz Palacios y el coadyuvante en el proceso, presentaron alegatos de conclusión en los que reiteraron lo dicho en los escritos de demanda y coadyuvancia, respectivamente.

5.- Concepto del Ministerio Público

5.1.- El Ministerio Público presentó concepto en el que señaló que debía declararse la nulidad del aparte demandado, habida cuenta de que la norma en que se fundaba había sido anulada, y toda vez que de la Ley 1607 de 2012 no se desprende que la renta líquida por recuperación de deducciones haga parte de la base gravable del CREE.

CONSIDERACIONES

1.- Problema jurídico

1.1.- El problema jurídico consiste en determinar la legalidad del numeral sexto del Oficio No. 100202208-357 del 28 de marzo de 2014, por el cargo de desconocimiento del principio de legalidad del tributo.

El aparte cuestionado tiene como fundamento el parágrafo 1º, artículo 3º del Decreto 2701 de 2013, que fue declarado nulo por esta sección en la sentencia dictada en el proceso no. 21555², por lo que aquel, al tenor de lo previsto en el artículo 91, numeral 2 del CPACA, perdió fuerza ejecutoria.

No obstante, la Sala aborda su análisis habida cuenta de que la pérdida de vigencia del acto no impide el juicio de legalidad, que recae sobre los efectos que produjo el acto mientras estuvo vigente.

2.-Del Oficio No. 100202208-357 de 2014. Reiteración jurisprudencial.

Como se precisó, el Oficio No. 100202208-357 de 2014, en su numeral sexto (6º), reitera lo dicho por el parágrafo 1º, artículo 3º del Decreto 2701 de 2013, en el

² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 11001 03 27000 2014 00190 00 [21555]. Sentencia del 24 de mayo de 2018. C.P. Milton Chaves García.



sentido de que la renta líquida por recuperación de deducciones hace parte de la base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE).

Los argumentos aducidos por los actores contra dicho aparte se refieren a la transgresión del principio de legalidad, toda vez que el oficio demandado incluye la renta líquida por recuperación de deducciones en la base gravable del CREE, pese a que el legislador no lo hace. Dicho aspecto fue objeto de análisis por la Sala en la sentencia dictada en el proceso no. 21555 a la que se hizo referencia previamente, y que por lo tanto, se reiterará en esta oportunidad.

En ese orden, la Sala precisa:

1) Los artículos 21 y 22 de la Ley 1607 de 2012, antes de la modificación introducida por la Ley 1739 de 2014, no incluyeron la renta líquida por recuperación de deducciones como un elemento integrante del CREE, y en consecuencia, la administración no podía incluirla.

2) La Ley 1607 de 2012 estableció el CREE, nuevo impuesto que empezó a regir a partir del 1º de enero de 2013 y para el que aplican las normas del impuesto sobre la renta y complementarios, cuando así lo haya determinado **expresamente** el legislador.

3) Dispone el artículo 21 de la Ley 1607 de 2012:

“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”. (Énfasis propio).

4) El artículo 22 de la ley 1607 de 2012 estableció la base gravable del CREE, elemento esencial de todo tributo, cuya determinación es de competencia exclusiva y excluyente del legislador en virtud del principio de legalidad consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política.

5) La base gravable del CREE, estipulada en el artículo 22³ de la citada ley, se obtiene al restar de los ingresos brutos susceptibles de incrementar el patrimonio,

³ “Base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE). 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



las detracciones expresamente especificadas en la norma como lo son las rebajas, devoluciones y descuentos; a cuyo resultado se le restan los ingresos no constitutivos de renta específicamente señalados; al igual que los costos, las deducciones y rentas exentas expresamente autorizadas.

6) Conforme la Ley 1607 de 2012, para los años gravables 2013 y 2014 el artículo 195 del Estatuto Tributario no era aplicable al CREE, no solo porque el legislador no lo incluyó dentro de la base del tributo, sino porque en efecto resultaba incompatible con el impuesto en mención.

7) La renta por recuperación de deducciones es una renta líquida especial, para cuya existencia se requiere de un hecho que propicie dicha recuperación, esto es, que en años anteriores se hayan efectuado depreciaciones, deducciones, amortizaciones y pérdidas de las que trata el artículo 195 del E.T.

En el caso de la renta por recuperación de deducciones no se trata de un ingreso bruto ordinario o extraordinario, sino de una recuperación que va directamente a la base gravable del tributo.

Al ser el CREE un tributo nuevo, para el año gravable 2013 no había periodos anteriores en los que se hubiesen permitido una deducción recuperable en el año en mención. Admitir lo contrario, esto es, que fuese posible tomar las deducciones

realizados en el año gravable, las devoluciones rebajas y descuentos y de lo así obtenido se restarán los que correspondan a los ingresos no constitutivos de renta establecidos en los artículos 36, 36-1, 36-2, 36-3, 36-4, 37, 45, 46, 46-1, 47, 48, 49, 51, 53 del Estatuto Tributario. De los ingresos netos así obtenidos, se restarán el total de los costos susceptibles de disminuir el impuesto sobre la renta de que trata el Libro I del Estatuto Tributario y de conformidad con lo establecido en los artículos 107 y 108 del Estatuto Tributario, las deducciones de que tratan los artículos 109 a 118 y 120 a 124, y 124-1, 124-2, 126-1, 127 a 131, 131-1, 134 a 146, 148, 149, 151 a 155, 159, 171, 174, 176, 177, 177-1 y 177-2 del mismo Estatuto y bajo las mismas condiciones. A lo anterior se le permitirá restar las rentas exentas de que trata la Decisión 578 de la Comunidad Andina y las establecidas en los artículos 4° del Decreto 841 de 1998, 135 de la Ley 100 de 1993, 16 de la Ley 546 de 1999 modificado por el artículo 81 de la Ley 964 de 2005, 56 de la Ley 546 de 1999.

Para efectos de la determinación de la base mencionada en este artículo se excluirán las ganancias ocasionales de que tratan los artículos 300 a 305 del Estatuto Tributario. Para todos los efectos, la base gravable del CREE no podrá ser inferior al 3% del patrimonio líquido del contribuyente en el último día del año gravable inmediatamente anterior de conformidad con lo previsto en los artículos 189 y 193 del Estatuto Tributario.

Parágrafo transitorio. Para los periodos correspondientes a los 5 años gravables 2013 a 2017 se podrán restar de la base gravable del impuesto para la equidad, CREE, las rentas exentas de que trata el artículo 207-2, numeral 9 del Estatuto Tributario.”.



hechas con anterioridad a su creación (año 2012) implicaría una aplicación retroactiva de la ley.

8) Dado que la renta líquida por recuperación de deducciones incide directamente en la base gravable del impuesto, la cual es un elemento esencial de todo gravamen, para que pueda hacer parte del CREE debe ser expresamente incluida por el legislador, so pena de vulnerarse el principio de reserva de ley, en atención a que se cambia el tratamiento normal de un ingreso ordinario o extraordinario, a fin de considerarlo renta líquida.

No procede condena en costas por tratarse de una acción pública.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

1.- Declarar la nulidad del numeral sexto (6º) del Oficio No. 100202208-357 del 28 de marzo de 2014, expedido por la U.A.E. DIAN, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

2.- Sin costas en atención a la naturaleza pública del medio de control.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Presidente

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ



Radicado: 11001-03-27-000-2014-00012-00(20998)
Demandante: CARLOS ALFREDO RAMÍREZ GUERRERO Y OTROS

