

INSTRUCTIVOS TRIBUTARIOS – Naturaleza jurídica / CONTROL DE LEGALIDAD DE INSTRUCTIVOS Y FORMULARIOS DE IMPUESTOS – Procedencia / INSTRUCTIVO PARA PRESENTAR LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD CREE - Control de legalidad

La Sala precisa que el artículo 2º de la Resolución DIAN nro. 000029 del 29 de marzo de 2016 *“Por la cual se modifica la Resolución 000004 de enero 08 de 2016 ‘Por la cual se prescriben y habilitan los formularios y formatos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en el año 2016’”*, objeto de la presente controversia jurídica, es susceptible de control jurisdiccional, por tratarse de una disposición contenida en un acto administrativo de carácter general, en virtud del cual se prescriben las instrucciones para presentar la declaración del CREE por parte de los obligados a la observancia de tal deber formal. En relación con los instructivos emitidos por la DIAN, esta Corporación ha señalado: “No puede desconocerse que tales instructivos contienen indicaciones específicas sobre el diligenciamiento de los respectivos formularios y, en esa medida, constituyen parámetros generales que manifiestan una voluntad administrativa unilateral encaminada a producir efectos jurídicos para contribuyentes indeterminados, con el fin de [que] éstos cumplan satisfactoriamente su deber de declarar; en consecuencia, acceden al control jurisdiccional a través de la acción pública de nulidad consagrada en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo.” De esta manera, el instructivo diseñado por la Administración Tributaria contiene lineamientos en virtud de los cuales los administrados depuran y liquidan el tributo; de ahí que las instrucciones dadas para diligenciar un formulario como el contenido en la Resolución DIAN nro. 000029 del 29 de marzo de 2016 sea objeto de control por la jurisdicción contencioso administrativa.

FUENTE FORMAL: CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTÍCULO 84

IMPOSIBILIDAD DE COMPENSAR PÉRDIDAS FISCALES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD CREE - Exequibilidad condicionada del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 / COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD CON RENTAS LÍQUIDAS ORDINARIAS OBTENIDAS EN AÑOS ANTERIORES – Procedibilidad a partir del año 2015 / IMPOSIBILIDAD DE COLMPENSAR LAS PÉRDIDAS FISCALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD CREE DE LOS AÑOS GRAVABLES 2013 Y 2014 EN LA RENTA LÍQUIDA ORDINARIA DEL CREE DEL AÑO 2015 – Ilegalidad por desconocimiento de la sentencia C-291 de 2015 de la Corte Constitucional / SENTENCIA C-291 DE 2015 CORTE CONSTITUCIONAL – Efectos integradores. Incluyó la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores como parte de la definición de la base gravable del CREE en relación con todas las situaciones jurídicas no consolidadas cobijadas por los efectos jurídicos del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 / CONTROL DE LEGALIDAD DE NORMA SUBROGADA – Procedencia / CONDENA EN COSTAS EN MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD DE ACTO GENERAL – Improcedencia

El artículo 22 (original) de la Ley 1607 de 2012 no estableció la posibilidad de compensar pérdidas fiscales para los contribuyentes del impuesto CREE. Circunstancia por la cual el citado artículo fue demandado ante la Corte Constitucional, Corporación judicial que en sentencia C-291 de 2015 declaró su exequibilidad condicionada, en el entendido que *“las pérdidas fiscales en que incurran los contribuyentes del Impuesto Sobre la renta para la Equidad (CREE) podrán compensarse en este tributo, de conformidad con lo establecido en el artículo 147 del Estatuto Tributario Nacional (...)”*. (Destacado fuera del texto original). Mediante el artículo 13 la Ley 1739 de 2014 el legislador modificó el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, en el sentido de establecer la posibilidad de compensar

pérdidas fiscales del CREE a partir del año gravable 2015. (...) [L]a Sala advierte que en efecto la DIAN desconoció lo determinado por la Corte Constitucional en la sentencia C-291 de 2015, al no permitir compensar en la renta líquida ordinaria del CREE del año 2015, las pérdidas fiscales de éste tributo originadas en los años gravable 2013 y 2014 (...) La Sala observa que la Corte Constitucional en la providencia transcrita tuvo en cuenta la modificación introducida por el artículo 13 la Ley 1739 de 2014 al artículo 22 de la Ley 1607 de 2012. Señaló que a pesar de su modificación, éste último artículo se encontraba vigente para el año gravable 2014 y que podía producir efectos hasta el año 2019, inclusive. De igual forma, acorde con la Corte Constitucional, la omisión en que incurrió el legislador en el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, referente a la no inclusión de la compensación de pérdidas fiscales en el impuesto CRRE con rentas líquidas que se obtengan en años posteriores, conllevó a que el tributo en mención tuviera rasgos confiscatorios, se afectara gravemente el principio de equidad tributaria y se generara un efecto regresivo en el sistema tributario. De allí a que la Corte Constitucional, en atención a los efectos que podía producir el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 (aún después de haber sido modificado por la Ley 1739 de 2014), declarara su constitucionalidad condicionada, en el sentido de permitir la compensación de pérdidas fiscales en el impuesto CREE. (...) [L]a Corte Constitucional adoptó un fallo integrador, en virtud del cual incluyó *“la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores como parte de la definición de la base gravable del CREE”*, en relación con todas las situaciones jurídicas no consolidadas, cobijadas por los efectos jurídicos del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 y hasta que ésta disposición normativa pueda producir consecuencias jurídicas. De esta manera, no es válido afirmar que sólo pueden compensarse pérdidas fiscales del CREE de los años gravables 2013 y 2014 a partir del año gravable 2016, como lo determinó la Administración Tributaria en el artículo 2º de la Resolución 000029 de 29 de marzo de 2016. En contraposición, es viable compensar pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores, lo que implica que los contribuyentes del CREE cuentan con la posibilidad de compensar las pérdidas fiscales de los años gravables 2013 y 2014 con la renta ordinaria de la declaración del CREE del ejercicio fiscal de 2015. Contrario a lo señalado por la DIAN en la contestación de la demanda, no todas las situaciones jurídicas están consolidadas para efectos de compensar pérdidas líquidas del CREE de los años 2013 y 2014 con la renta ordinaria generada en el año 2015, dado que puede haber contribuyentes del CREE que hayan efectuado la compensación de pérdidas fiscales de los años 2013 y 2014 en la declaración del año gravable 2015 y estén debatiendo su procedencia bien sea en sede administrativa o en instancia judicial. Por ende, con fundamento en la sentencia C-291 de 2015, las pérdidas fiscales del CREE de los años 2013 y 2014 son susceptibles de ser compensadas con las rentas líquidas del año 2015 y, en este sentido, prospera el cargo y la Sala procederá a declarar la nulidad de las expresiones demandadas del artículo 2º de la Resolución 000029 de 29 de marzo de 2016 emitida por la DIAN. En lo referente a los apartes del artículo 6º de la Resolución DIAN No. 000004 de 2016 y de la casilla 38 del formulario 140 de la *“Declaración de impuesto sobre la renta para la equidad (CREE)”* que fueron modificados por el artículo 2º de la Resolución DIAN No 000029 del 29 de marzo de 2016, la Sala concluye que no se deben anular, por cuanto fueron subrogados por el artículo 2º de la Resolución DIAN No. 000029 de 29 de marzo de 2016, el cual mantiene vigencia, salvo las expresiones *“para hacer efectiva su compensación a partir del año gravable 2016”* y *“por pérdidas y”* las cuales se anulan, que era lo que imposibilitaba la compensación de pérdidas fiscales del CREE de los años 2013 y 2014 con la renta ordinaria generada en la declaración del CREE del año 2015. Finalmente, en atención a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, no procede condena en costas, por cuanto en el presente asunto se debate una pretensión de nulidad general, la cual lleva inmersa un interés público.

FUENTE FORMAL: LEY 1607 DE 2012 – ARTÍCULO 22 / LEY 1739 DE 2014 – ARTÍCULO 13 / LEY 1437 DE 2011 – ARTÍCULO 188

NORMA DEMANDADA: RESOLUCIÓN 000029 DE 2016 (29 de marzo) DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN – ARTÍCULO 2 (PARCIAL) (Anulado) / RESOLUCIÓN 000004 DE 2016 DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN – ARTÍCULO 6 (PARCIAL) (No anulado) / FORMULARIO 140 DECLARACIÓN DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD CREE – CASILLA 38 (No anulado)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D. C., diez (10) de mayo de dos mil dieciocho (2018)

Radicación número: 11001-03-27-000-2016-00040-00(22572)B

Actor: MARÍA CAMILA AGUDELO SALAZAR

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el medio de control de nulidad instaurado por María Camila Agudelo Salazar.

DEMANDA

En ejercicio del medio de control previsto en los artículos 137 de la Ley 1437 de 2011 o Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y en concordancia con el artículo 165 *ídem*, la demandante solicitó que se declarara la nulidad de los apartes del artículo 2º de la Resolución 000029 de 29 de marzo de 2016 de la DIAN, que se subrayan a continuación:

“Resolución 000029

29-03-2016

Por la cual se modifica la Resolución 000004 de enero 08 de 2016 “Por la cual se prescriben y habilitan los formularios y formatos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en el año 2016”.

[...]

Resuelve:

[...] **Artículo 2°.** Modificar, con base en la Sentencia C-291 de 2015 de la Corte Constitucional, la etiqueta de la casilla 38 del Formulario 140 “Declaración Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), habilitado en el artículo 6° de la Resolución 000004 de 2016, la cual quedará así:

38. Pérdida líquida Años 2013 y/o 2014 / Compensaciones.

La parte pertinente del instructivo del Formulario 140, en la casilla 38, quedará así:

38. Pérdida Líquida Años 2013 y/o 2014 / Compensaciones: Conforme a la Sentencia C-291 de 2015 de la Corte Constitucional, incluya en esta casilla las pérdidas en que incurrió el contribuyente del Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE, liquidadas para los años 2013 y/o 2014, **para hacer efectiva su compensación a partir del año gravable 2016.**

De igual manera, se debe registrar el exceso de base mínima de Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), de conformidad con el artículo 22-3 de la Ley 1607 de 2012, si a ello hubiera lugar.

Nota: Las compensaciones **por pérdidas y** por exceso de base mínima, no aplican para el año gravable 2015, toda vez que de conformidad con los artículos 13 y 14 de la Ley 1739 de 2014, estas solo podrán tomarse contra las rentas determinadas en los años gravables siguientes. (Artículo 147 del Estatuto Tributario). [...]”.

Adicionalmente, de conformidad con las pretensiones de la demanda, como la Resolución DIAN No 000029 del 29 de marzo de 2016 modificó la casilla 38 del formulario 140 “Declaración de impuesto sobre la renta para la equidad (CREE)”, habilitado en el artículo 6° de la Resolución No 000004 de 2016, también es objeto de control de nulidad la parte respectiva del artículo 6° de la Resolución DIAN No 000004 de 2016 y del formulario 140.

La parte demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

El artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, interpretado con autoridad por la Corte Constitucional mediante sentencia C-291 de 2015.

Como concepto de la violación, la demandante expuso los argumentos que se resumen así:

En la sentencia C-291 de 2015 de la Corte Constitucional, por medio de la cual interpretó con autoridad el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, dicha Corporación

judicial determinó que la providencia en mención opera frente a situaciones jurídicas no consolidadas.

En este sentido, la Corte Constitucional estableció la posibilidad de compensar pérdidas fiscales del impuesto sobre la renta para la equidad CREE (en adelante CREE) durante el término en el que el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 produzca efectos; de allí que las pérdidas fiscales de los años 2013 y 2014, que aún no tienen una situación jurídica consolidada, pueden ser compensadas con rentas líquidas ordinarias que se generen en el periodo gravable 2015, inclusive.

Mientras la Corte Constitucional en la sentencia C-291 de 2015 corrigió la inequidad tributaria que no permitía la compensación de pérdidas fiscales en el CREE, los apartes impugnados de la Resolución No 000029 de 2016 de la DIAN disponen que las pérdidas fiscales de los años gravables 2013 y 2014 solo pueden compensarse a partir de año gravable 2016, imposibilitando su compensación con las rentas líquidas ordinarias del ejercicio fiscal 2015.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

En la contestación de la demanda, la DIAN señaló:

De acuerdo con el artículo 13 de la Ley 1739 de 2014 y 147 del Estatuto Tributario, la compensación de pérdidas fiscales corresponde a una aminoración estructural que permite a las sociedades compensar pérdidas dentro de los cinco (5) años siguientes a su generación.

A fin de dar cumplimiento a la sentencia C-291 de 2015 de la Corte Constitucional, la DIAN emitió la Resolución 29 de 2016, para permitir que los contribuyentes del CREE pudieran compensar pérdidas fiscales en los términos del artículo 147 del E.T.

La Corte Constitucional, en la sentencia C-291 de 2015, hizo dos precisiones, de una parte señaló que la compensación de pérdidas del CREE se permite siempre y cuando la situación jurídica no esté consolidada y, por otro lado, limitó los efectos de la sentencia al régimen establecido en el año 2014 (Ley 1739), el cual permite compensar las pérdidas generadas a partir del año gravable 2015.

De esta manera, la aplicación de los efectos de la sentencia se da únicamente a situaciones jurídicas no consolidadas, de donde surge que todos los denuncios

rentísticos que se encuentran en firme no son susceptibles de ser modificados y, por ende, es inoperable la compensación de pérdidas fiscales.

En este orden de ideas, la DIAN no tenía que desarrollar ninguna acción para dar cumplimiento al artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, sino que cada contribuyente debía ejercer sus derechos y presentar solicitudes de corrección ante la Autoridad Tributaria, quien, en desarrollo de su facultad fiscalizadora le correspondía determinar si le asistía o no el derecho al contribuyente respectivo.

No obstante, la DIAN, con ánimo garantista, emitió la Resolución No. 000029 de 2016, para que los contribuyentes pudieran incluir las pérdidas fiscales de “*ejercicios no materializados*” correspondientes a las declaraciones de los años 2013 y 2014. Sin embargo, en el caso de la declaración de renta del año gravable 2015, como no se rige por el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, sino por el artículo 13 de la Ley 1739 de 2014, las pérdidas fiscales del año 2015 solamente son compensables a partir de del año 2016, en los términos del artículo 147 del E.T.

En consecuencia, no se vulnera el derecho fundamental a la igualdad por la imposibilidad de compensar pérdidas de los años 2013 y 2014 con la renta ordinaria del año 2015 del CREE, toda vez que acorde con la sentencia C-291 de 2015, la compensación de pérdidas procede cuando se esté en presencia de situaciones jurídicas no consolidadas y, por demás, los efectos de la sentencia se encuentran limitados por el régimen establecido en la Ley 1739 de 2014.

Por ende, el acto demandado no desconoce el pronunciamiento de la Corte Constitucional, por el contrario, permite la compensación de pérdidas fiscales de conformidad con la sentencia C-291 de 2015.

AUDIENCIA INICIAL

El 4 de abril de 2018 se llevó a cabo audiencia inicial en el presente proceso. Conforme con los cargos de nulidad planteados por la parte demandante y los argumentos de la contestación de la demanda, se realizó lo siguiente:

Fijación del litigio

Acorde con la fijación del litigio realizada en la audiencia inicial, la Sala debe resolver el siguiente problema jurídico:

Si las expresiones “*para hacer efectiva su compensación a partir del año gravable 2016*” y “*por pérdidas y*” que hacen parte del artículo 2º de la Resolución DIAN 000029 de 29 de marzo de 2016, al igual que apartes del artículo 6º de la Resolución DIAN No. 000004 de 2016 y del formulario 140 “Declaración de impuesto sobre la renta para la equidad (CREE)” vulneran el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 en los términos señalados en la sentencia C-291 de 2015 de la Corte Constitucional, al no permitir la compensación de pérdidas fiscales generadas en las declaraciones de CREE de los años gravables 2013 y 2014, en la declaración del CREE del año gravable 2015.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión previa

La Sala precisa que el artículo 2º de la Resolución DIAN nro. 000029 del 29 de marzo de 2016 “*Por la cual se modifica la Resolución 000004 de enero 08 de 2016 ‘Por la cual se prescriben y habilitan los formularios y formatos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en el año 2016’*”, objeto de la presente controversia jurídica, es susceptible de control jurisdiccional, por tratarse de una disposición contenida en un acto administrativo de carácter general, en virtud del cual se prescriben las instrucciones para presentar la declaración del CREE por parte de los obligados a la observancia de tal deber formal.

Dicha Resolución fue expedida por el Director de la DIAN con fundamento en el numeral 12 del artículo 6º del Decreto 4048 de 2008, los artículos 335, 341, 574, 578, 579-2, 596, 599, y 606 del Estatuto Tributario, artículo 27 de la Ley 1607 de 2012, y los artículos 11, 21, y 24 de la Ley 1739 de 2014.

En relación con los instructivos emitidos por la DIAN, esta Corporación ha señalado:

“No puede desconocerse que tales instructivos contienen indicaciones específicas sobre el diligenciamiento de los respectivos formularios y, en esa medida, constituyen parámetros generales que manifiestan una voluntad administrativa unilateral encaminada a producir efectos jurídicos para contribuyentes indeterminados, con el fin de [que] éstos cumplan satisfactoriamente su deber de declarar; en consecuencia, acceden al control jurisdiccional a través de la acción

pública de nulidad consagrada en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo.”¹

(Destacado fuera del texto)

De esta manera, el instructivo diseñado por la Administración Tributaria contiene lineamientos en virtud de los cuales los administrados depuran y liquidan el tributo; de ahí que las instrucciones dadas para diligenciar un formulario como el contenido en la Resolución DIAN nro. 000029 del 29 de marzo de 2016 sea objeto de control por la jurisdicción contencioso administrativa.

Consideraciones

El artículo 22² (original) de la Ley 1607 de 2012 no estableció la posibilidad de compensar pérdidas fiscales para los contribuyentes del impuesto CREE. Circunstancia por la cual el citado artículo fue demandado ante la Corte Constitucional, Corporación judicial que en sentencia C-291 de 2015 declaró su exequibilidad condicionada, en el entendido que *“las pérdidas fiscales en que incurran los contribuyentes del Impuesto Sobre la renta para la Equidad (CREE) **podrán compensarse en este tributo, de conformidad con lo establecido en el***

¹ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Magistrada ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ. Bogotá D.C. Sentencia de dieciséis (16) de junio del dos mil once (2011). Radicación número. 17001-23-31-000-2007-00143-01. No. interno. 18156.

² **Artículo 22 de la Ley 1607 de 2012:** “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 realizados en el año gravable, las devoluciones rebajas y descuentos y de lo así obtenido se restarán los que correspondan a los ingresos no constitutivos de renta establecidos en los artículos 36, 36-1, 36-2, 36-3, 36-4, 37, 45, 46, 46-1, 47, 48, 49, 51, 53 del Estatuto Tributario. De los ingresos netos así obtenidos, se restarán el total de los costos susceptibles de disminuir el impuesto sobre la renta de que trata el Libro I del Estatuto Tributario y de conformidad con lo establecido en los artículos 107 y 108 del Estatuto Tributario, las deducciones de que tratan los artículos 109 a 118 y 120 a 124, y 124-1, 124-2, 126-1, 127 a 131, 131-1, 134 a 146, 148, 149, 151 a 155, 159, 171, 174, 176, 177, 177-1 y 177-2 del mismo Estatuto y bajo las mismas condiciones. A lo anterior se le permitirá restar las rentas exentas de que trata la Decisión 578 de la Comunidad Andina y las establecidas en los artículos 4º del Decreto 841 de 1998, 135 de la Ley 100 de 1993, 16 de la Ley 546 de 1999 modificado por el artículo 81 de la Ley 964 de 2005, 56 de la Ley 546 de 1999.

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

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

artículo 147 del Estatuto Tributario Nacional (...)". (Destacado fuera del texto original).

Mediante el artículo 13 la Ley 1739 de 2014 el legislador modificó el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, en el sentido de establecer la posibilidad de compensar pérdidas fiscales del CREE a partir del año gravable 2015.

Según señala la demandante, la Administración Tributaria en la Resolución No 000029 de 2016 desconoció la sentencia C-291 de 2015 de la Corte Constitucional, al disponer que las pérdidas fiscales del CREE de los ejercicios fiscales 2013 y 2014 solo pueden ser compensadas en la declaración del CREE del periodo impositivo del año 2016, sin que se permita compensar dichas pérdidas en el año gravable 2015.

En relación con lo manifestado por la demandante, la Sala advierte que en efecto la DIAN desconoció lo determinado por la Corte Constitucional en la sentencia C-291 de 2015, al no permitir compensar en la renta líquida ordinaria del CREE del año 2015, las pérdidas fiscales de éste tributo originadas en los años gravable 2013 y 2014, como pasa a exponerse.

La Corte Constitucional, en la sentencia C-291 de 2015, señaló lo siguiente:

“Cuando se integran estas normas al análisis, la conclusión sobre la producción de efectos jurídicos del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 cambia. Su alcance va desde el momento en que entró en vigencia -26 de diciembre de 2012- hasta el momento en que prescriba la última acción de cobro posible, que podría generarse cinco años después de la ocurrencia de cualquiera de las hipótesis del artículo 817 ET que se refieran al CREE del periodo gravable de 2014, es decir, aproximadamente a finales de 2019. De lo visto hasta ahora, la Corte encuentra que la norma parcialmente acusada, a pesar de haber sido reformada, se encuentra vigente para efectos del periodo gravable de 2014, en el que la obligación de presentar la declaración ya está en curso en 2015 y, puede proyectar efectos jurídicos hasta 2019, fecha en la cual prescribirán las últimas acciones de cobro en los casos en los que éste proceda. Como puede observarse, los efectos del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 permanecen y ya que podrían tener un fundamento inconstitucional, tal como lo afirman el demandante y varios intervinientes, el control de constitucionalidad resultaría procedente.

11. En conclusión, si bien el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, fue modificado y adicionado por la Ley 1739 de 2014, ésta Corporación se pronunciará sobre el texto parcialmente acusado por los efectos que puede tener hacia el futuro. De tal suerte se garantiza la vigencia material de los postulados de la Carta Política por medio del reconocimiento de la hipótesis de la vigencia ultraactiva de las normas legales, que ha llevado a que la jurisprudencia constitucional admita que la Corte se pronuncie sobre normas derogadas que, a pesar de ello, continúen surtiendo efectos en el ordenamiento jurídico o pudieren llegar a producirlos en el futuro.³ (Destacado fuera del texto original).

(...)

38.3. La Corte encuentra que no es razonable ni proporcional excluir la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores para definir la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad CREE. Efectivamente, la omisión (i) afecta gravemente un principio constitucional sin que se beneficie ningún otro, (ii) presenta rasgos confiscatorios y (iii) genera un claro impacto regresivo en el sistema tributario.

(i) Como fue visto previamente, la omisión alegada, que limita el principio de equidad tributaria, no parece perseguir algún otro fin constitucionalmente valioso que justifique su permanencia en el sistema jurídico. En efecto, incluir la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores para definir la base gravable del CREE, no tendría un impacto negativo en la finalidad del tributo ni lo desnaturalizaría. Es probable que genere un recaudo menor, pero ello dependerá de las circunstancias económicas de los sujetos obligados, sobre quienes es plausible pensar que pretenden mantenerse en buenas condiciones económicas. En ese sentido, que el Legislador incluyera esta compensación, no afectaría ningún otro principio constitucional, mientras que su exclusión sí incide en la equidad vertical entendida como progresividad.

(ii) El no considerar la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores para definir la base gravable del CREE presenta rasgos confiscatorios, pues al no tomar en cuenta las pérdidas del sujeto obligado para efectos de tributar, podría impedir que su negocio genere ganancias, además hace imposible que las empresas se recuperen de sus pérdidas, pues la detracción

³Sentencias C-193 de 2011 MP Mauricio González y C-898 de 2009 MP Luis Ernesto Vargas.

que implica la obligación tributaria puede ser superior a la capacidad de pago, en contravía con lo establecido por la Constitución en sus artículos 58, 95-9, 333 y 363. De tal forma, el tributo no asegura de que el monto de la tarifa sea soportable para el sujeto pasivo.

(iii) El diseño del CREE no toma en cuenta la capacidad de pago de los sujetos obligados. La imposibilidad de hacer la compensación de pérdidas fiscales de que trata el artículo 147 ET genera una carga tributaria excesiva sobre quienes atraviesan por momentos de pérdidas y los iguala al grupo de quienes no pasan por esa situación. (...)

Fallo a adoptar y su alcance

39. De los fundamentos anteriores puede concluirse que el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 es inconstitucional por haber incurrido en una omisión legislativa relativa. Ésta se configuró al no incluir dentro la definición de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores (art. 147 ET). La mencionada omisión vulnera el principio de equidad tributaria en su dimensión vertical por generar una indiscutible dosis de regresividad en el sistema tributario.” (Subrayas fuera del texto original, negrillas propia del texto original.)

La Sala observa que la Corte Constitucional en la providencia transcrita tuvo en cuenta la modificación introducida por el artículo 13 la Ley 1739 de 2014 al artículo 22 de la Ley 1607 de 2012. Señaló que a pesar de su modificación, éste último artículo se encontraba vigente para el año gravable 2014 y que podía producir efectos hasta el año 2019, inclusive.

De igual forma, acorde con la Corte Constitucional, la omisión en que incurrió el legislador en el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, referente a la no inclusión de la compensación de pérdidas fiscales en el impuesto CRRE con rentas líquidas que se obtengan en años posteriores, conllevó a que el tributo en mención tuviera rasgos confiscatorios, se afectara gravemente el principio de equidad tributaria y se generara un efecto regresivo en el sistema tributario.

De allí a que la Corte Constitucional, en atención a los efectos que podía producir el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 (aún después de haber sido modificado por la Ley

1739 de 2014), declarara su constitucionalidad condicionada, en el sentido de permitir la compensación de pérdidas fiscales en el impuesto CREE.

En cuanto a los efectos de la sentencia C-291 de 2015, la Corte Constitucional manifestó lo siguiente:

“44. En el presente caso, la ausencia del texto que debe declararse inexecutable puede resultar más gravosa que su presencia debido a la pérdida de recursos que sufrirían el SENA, el ICBF y el sistema general de seguridad social en salud. Con todo, una sentencia diferida no tendría mucho sentido ya que el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 tiene ya un plazo de vigencia y de pervivencia de efectos limitado por la reforma contenida en Ley 1739 de 2014, por tanto, la Corte encuentra el fallo integrador como el más razonable en este asunto.

Para llenar el vacío generado por la omisión legislativa relativa, y con el objetivo de respetar al máximo el principio democrático y el trabajo del Legislador, la Corte tomará en cuenta la nueva normativa sobre el CREE para proferir su fallo. Como fue mencionado previamente, el Congreso reformó el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 por medio de la Ley 1739 de 2014. Esta reforma incluyó, en su artículo 13, la compensación de pérdidas fiscales para efectos de definir la base gravable del CREE en los siguientes términos

ARTÍCULO 13. Adiciónese el artículo 22-2 a la Ley 1607 de 2012 el cual quedará así:

Artículo 22-2. Compensación de Pérdidas Fiscales. *Las pérdidas fiscales en que incurran los contribuyentes del Impuesto Sobre la renta para la Equidad (CREE) a partir del año gravable 2015, podrán compensarse en este impuesto de conformidad con lo establecido en el artículo 147 del Estatuto Tributario Nacional”.*

Sin embargo, la norma sólo es aplicable a partir del año gravable 2015. Para efectos de hacer que el artículo 22 se ajuste a la Carta, es necesario que esta norma opere frente a todas las situaciones, no consolidadas, cobijadas por sus efectos jurídicos y que perdure mientras la norma tenga la entidad de producirlos, por lo tanto se entenderá como parte del artículo 22 en estos términos. Ya que puede haber dudas sobre el momento en que esta decisión comienza a regir, la Corte se limita a anotar que la vigencia de este fallo seguirá las reglas generales de este tipo de providencias (artículo 21 Decreto 2067 de 1991), y así habrá de ser entendida para todos los

efectos pertinentes. Adicionalmente, este Tribunal insiste en que el fallo se circunscribe sólo al cargo analizado en esta ocasión.

Conclusión

(...)

No obstante lo anterior, ante los efectos inconstitucionales que podrían generarse con una declaratoria de inexequibilidad 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”. (Destacado fuera del texto original).

El Tribunal Constitucional expresamente señaló que no profirió un fallo con efectos diferidos, por cuanto el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 tiene un límite de vigencia, el cual se encuentra determinado por la Ley 1739 de 2014. Última norma en la cual el legislador permitió la compensación de pérdidas fiscales en el CREE, pero solo a partir del año gravable 2015, esto es, se viabilizó la compensación de las pérdidas fiscales del CREE generadas en el año 2015 con rentas líquidas ordinarias que se obtengan en el CREE en el ejercicio fiscal 2016.

Con fundamento en lo anterior, la Corte Constitucional adoptó un fallo integrador, en virtud del cual incluyó *“la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores como parte de la definición de la base gravable del CREE”*, en relación con todas las situaciones jurídicas no consolidadas, cobijadas por los efectos jurídicos del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 y hasta que ésta disposición normativa pueda producir consecuencias jurídicas.

De esta manera, no es válido afirmar que sólo pueden compensarse pérdidas fiscales del CREE de los años gravables 2013 y 2014 a partir del año gravable 2016, como lo determinó la Administración Tributaria en el artículo 2º de la Resolución 000029 de 29 de marzo de 2016.

En contraposición, es viable compensar pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores, lo que implica que los contribuyentes del CREE cuentan con la posibilidad de compensar las pérdidas fiscales de los años gravables 2013 y 2014 con la renta ordinaria de la declaración del CREE del ejercicio fiscal de 2015.

Contrario a lo señalado por la DIAN en la contestación de la demanda, no todas las situaciones jurídicas están consolidadas para efectos de compensar pérdidas líquidas del CREE de los años 2013 y 2014 con la renta ordinaria generada en el año 2015, dado que puede haber contribuyentes del CREE que hayan efectuado la compensación de pérdidas fiscales de los años 2013 y 2014 en la declaración del año gravable 2015 y estén debatiendo su procedencia bien sea en sede administrativa o en instancia judicial.

Por ende, con fundamento en la sentencia C-291 de 2015, las pérdidas fiscales del CREE de los años 2013 y 2014 son susceptibles de ser compensadas con las rentas líquidas del año 2015 y, en este sentido, prospera el cargo y la Sala procederá a declarar la nulidad de las expresiones demandadas del artículo 2º de la Resolución 000029 de 29 de marzo de 2016 emitida por la DIAN.

En lo referente a los apartes del artículo 6º de la Resolución DIAN No. 000004 de 2016 y de la casilla 38 del formulario 140 de la *“Declaración de impuesto sobre la renta para la equidad (CREE)”* que fueron modificados por el artículo 2º de la Resolución DIAN No 000029 del 29 de marzo de 2016, la Sala concluye que no se deben anular, por cuanto fueron subrogados por el artículo 2º de la Resolución DIAN No. 000029 de 29 de marzo de 2016, el cual mantiene vigencia, salvo las expresiones *“para hacer efectiva su compensación a partir del año gravable 2016”* y *“por pérdidas y”* las cuales se anulan, que era lo que imposibilitaba la compensación de pérdidas fiscales del CREE de los años 2013 y 2014 con la renta ordinaria generada en la declaración del CREE del año 2015.

Finalmente, en atención a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, no procede condena en costas, por cuanto en el presente asunto se debate una pretensión de nulidad general, la cual lleva inmersa un interés público.

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

FALLA

PRIMERO: DECLARAR la nulidad de las siguientes expresiones “*para hacer efectiva su compensación a partir del año gravable 2016*” y “*por pérdidas y*” del artículo 2º de la Resolución DIAN No 000029 del 29 de marzo de 2016 emitida por la DIAN, conforme con lo dispuesto en la parte considerativa de esta providencia.

SEGUNDO: NEGAR la demás pretensiones de la demanda.

TERCERO: Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese y comuníquese.

MILTON CHAVES GARCÍA

Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Expediente 22572 – Pretensión de nulidad de acto de carácter general

Tema: Compensación de pérdidas fiscales del impuesto CREE en vigencia del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012.

Referencia: CPACA

Demandante: María Camila Agudelo Salazar

Demandado: DIAN.

Apoderada: Maritza Alexandra Díaz Granados

Argumento de demanda: Se demanda la nulidad de las expresiones “*para hacer efectiva su compensación a partir del año gravable 2016*” y “*por pérdidas y*” del artículo 2º de la Resolución DIAN No 000029 del 29 de marzo de 2016 emitida por la DIAN, por haber desconocido la sentencia C-291 de 2015 de la Corte Constitucional, al no permitir la compensación de pérdidas fiscales de los años gravables 2013 y 2014 del CREE, con la renta ordinaria del año 2015.

Argumento de la contestación: La DIAN dio un efectivo cumplimiento a la sentencia C-291 de 2015 de la Corte Constitucional, al establecer la posibilidad de compensar pérdidas del CREE de los años 2013 y 2014 a partir del año gravable 2016, por cuanto la compensación de pérdidas fiscales del CREE se encuentra permitida a partir del año 2015, acorde con el artículo 13 de la Ley 1739 de 2014.

Decisión: Declara la nulidad de las expresiones “*para hacer efectiva su compensación a partir del año gravable 2016*” y “*por pérdidas y*” del artículo 2º de la Resolución DIAN No 000029 del 29 de marzo de 2016 emitida por la DIAN, dado que la Corte Constitucional en la sentencia C-291 de 2015 emitió un fallo condicionado, en virtud del cual determinó la posibilidad de compensar pérdidas con rentas líquidas generadas en el CREE, de allí que no existe fundamento para no permitir la compensación de pérdidas de los años gravables 2013 y 2014 sólo a partir del año 2016 y no desde el año 2015, como fue determinado por la DIAN en el acto demandado.