



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero Ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D. C., diecisiete (17) de julio de dos mil diecisiete (2017)

Radicación:	11001 03 27000 2016 00040 00
No. Interno:	22572
Asunto:	Medio de control de nulidad
Demandante:	MARÍA CAMILA AGUDELO SALAZAR
Demandado:	DIAN
Asunto:	Decide suspensión provisional

El Despacho decide la solicitud de suspensión provisional efectuada por la demandante contra las expresiones *“para hacer efectiva su compensación a partir del año gravable 2016”* y *“por pérdidas”*, del artículo 2 de la Resolución DIAN 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”*.

ANTECEDENTES

Solicitud de suspensión provisional

En ejercicio del medio de control previsto en artículo 137 de la Ley 1437 de 2011, María Camila Agudelo Salazar pidió la nulidad de las expresiones *“para hacer efectiva su compensación a partir del año gravable 2016”* y *“por pérdidas”*, del artículo 2 de la Resolución 000029 de 29 de marzo de 2016, *“Por la cual se prescriben y habilitan los formularios y formatos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en el año 2016”*, expedida por el Director General de la DIAN.

EXPEDIENTE: 11001 03 27000 2016 00040 00 (22572)
DEMANDANTE: MARÍA CAMILA AGUDELO SALAZAR
DEMANDADO: DIAN
MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD
AUTÓ QUE RESUELVE MEDIDA CAUTELAR

El citado artículo modificó 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 DIAN 00004 de 2016*".

Igualmente, pidió que "en la medida en que sea necesario" se suspendan provisionalmente los apartes respectivos del artículo 6 de la *Resolución DIAN 00004 de 2016* y del formulario 140 "*Declaración impuesto sobre la renta para la equidad (CREE)*".

Las razones de la solicitud se resumen así:

Las expresiones "*para hacer efectiva su compensación a partir del año gravable 2016*" y "*por pérdidas*", contenidas en el artículo 2 de la *Resolución 000029 de 29 de marzo de 2016*, son contrarias al artículo 22 de la *Ley 1607 de 2012*, toda vez que solo se admite la compensación de pérdidas fiscales generadas en el impuesto de renta para la equidad CREE en los años gravables 2013 y 2014, a partir del año 2016.

Los apartes del acto acusado cuya suspensión provisional se solicita, dilatan los efectos de la sentencia C-291 de 2015 de la Corte Constitucional, que declaró exequible el artículo 22 de la *Ley 1607 de 2012* en el entendido de que la compensación de pérdidas fiscales se aplica a todas las situaciones no consolidadas, cobijadas por los efectos jurídicos de la referida norma.

En consecuencia, las pérdidas fiscales de los años gravables 2013 y 2014, que no están consolidadas jurídicamente, pueden compensarse en el CREE a partir del año en que se expidió la sentencia de constitucionalidad, esto es, desde el año gravable 2015.

Para sustentar la medida, propuso el siguiente cuadro comparativo entre la resolución demandada y la sentencia C-291 de 2015 de la Corte Constitucional, que

EXPEDIENTE: 11001 03 27000 2016 00040 00 (22572)
DEMANDANTE: MARÍA CAMILA AGUDELO SALAZAR
DEMANDADO: DIAN
MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD
AUTO QUE RESUELVE MEDIDA CAUTELAR

declaró exequible condicionadamente el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 (norma infringida).

RESOLUCIÓN DIAN 000029 DE 2016	NORMA VIOLADA (Artículo 22 de la Ley 1607 de 2012) Sentencia C-291 de 2015 de la Corte Constitucional
Resolución 000029 29-03-2016 <i>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".</i> [...] Resuelve: [...] Artículo 2º. 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 6º 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, <u>para hacer efectiva su compensación a partir del año gravable 2016.</u> 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 <u>por pérdidas y</u> por exceso de base mínima, no	[...] 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. <u>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.</u> Adicionalmente, este fallo de exequibilidad condicionada está circunscrito únicamente al cargo analizado en esta oportunidad. [...] "Segundo.- Declarar EXEQUIBLE el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 "Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones", únicamente por el cargo analizado en esta oportunidad, EN EL ENTENDIDO de que las pérdidas fiscales en que incurran los contribuyentes del Impuesto Sobre la renta para la Equidad (CREE) podrán compensarse en este tributo, de conformidad con lo establecido en el artículo 147 del Estatuto Tributario Nacional, <u>en los términos previstos en la parte motiva de esta providencia.</u> Negrillas y subrayas fuera de texto).

EXPEDIENTE: 11001 03 27000 2016 00040 00 (22572)
DEMANDANTE: MARÍA CAMILA AGUDELO SALAZAR
DEMANDADO: DIAN
MEDIÓ DE CONTROL DE NULIDAD
AUTÓ QUE RESUELVE MEDIDA CAUTELAR

<i>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). [...]"</i>	
---	--

Traslado de la medida cautelar

Mediante auto del 12 de agosto de 2016, se ordenó surtir el traslado previsto en el inciso segundo del artículo 233 de la Ley 1437 de 2011.

Dentro del término de ley, la apoderada de la DIAN se opuso a la prosperidad de la medida cautelar solicitada por las siguientes razones:

Con ocasión de la expedición de la Resolución 000029 de 29 de marzo de 2016 no se generó un perjuicio irremediable a la demandante, pues no se está ante un daño frente al cual sea necesaria e inminente la suspensión provisional del acto demandado.

De acuerdo con la sentencia C-291 de 2015 y lo manifestado por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, los contribuyentes del impuesto sobre la renta para la equidad CREE tienen derecho a compensar las pérdidas líquidas generadas en los periodos gravables 2013 y 2014, de conformidad con lo previsto en el artículo 147 del Estatuto Tributario.

La Corte Constitucional hizo dos precisiones al respecto: de una parte, indicó que la compensación de pérdidas fiscales en el CREE se permite siempre y cuando las situaciones jurídicas no estén consolidadas y, de otra, limitó los efectos de su pronunciamiento al régimen establecido en el año 2014 (Ley 1739), que permite la compensación de pérdidas generadas a partir del periodo gravable 2015.

EXPEDIENTE: 11001 03 27000 2016 00040 00 (22572)
DEMANDANTE: MARÍA CAMILA AGUDELO SALAZAR
DEMANDADO: DIAN
MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD
AUTO QUE RESUELVE MEDIDA CAUTELAR

El derecho a compensar las pérdidas fiscales surge con la respectiva liquidación de la pérdida fiscal en la declaración.

Por ello, en la Resolución 000029 de 29 de marzo de 2016 se materializa el derecho que da lugar a la compensación de las pérdidas fiscales, según el inciso 1 del artículo 147 del Estatuto Tributario, es decir, que las pérdidas se compensarán con las rentas líquidas ordinarias que se obtuvieron en los periodos gravables siguientes, sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio, esto es, en este caso, a partir del año gravable 2016.

La DIAN no desconoció el alcance de la sentencia C-291 de 2015, toda vez que el acto demandado permite compensar las pérdidas fiscales generadas en periodos en los que se haya configurado la firmeza de la declaración privada.

El reconocimiento a nivel jurisprudencial del derecho a compensar pérdidas fiscales no implica que los contribuyentes puedan hacerlo de forma inmediata, sin tener en cuenta el procedimiento previsto en el Estatuto Tributario.

CONSIDERACIONES

Este Despacho es competente para decidir la solicitud de suspensión provisional, en virtud de lo previsto en el artículo 125 del CPACA¹, que establece que en los procesos de única instancia le corresponde al magistrado ponente dictar los autos interlocutorios, en concordancia con el artículo 243 numeral 2 de la misma normativa².

¹ Art. 125. De la expedición de providencias. "***Será competencia del juez o magistrado ponente dictar los autos interlocutorios y de trámite; sin embargo, en el caso de los jueces colegiados, las decisiones a que se refieren los numerales 1º, 2º, 3º y 4º del artículo 243 de este código serán de Sala, excepto en los procesos de única instancia. (...)***" (Se subraya).

² **ARTÍCULO 243 CPACA. APELACIÓN.** Son apelables las sentencias de primera instancia de los Tribunales y de los Jueces. También serán apelables los siguientes autos proferidos en la misma instancia por los jueces administrativos:

[...] 2. El que decrete una medida cautelar y el que resuelva los incidentes de responsabilidad y desacato en ese mismo trámite.

[...] Los autos a que se refieren los numerales 1, 2, 3 y 4 relacionados anteriormente, serán apelables cuando sean proferidos por los tribunales administrativos en primera instancia.

De la suspensión provisional en la Ley 1437 de 2011. Aspectos materiales

El artículo 238 de la Constitución Política dispone que la jurisdicción de lo contencioso administrativo puede suspender provisionalmente los efectos de cualquier acto administrativo susceptible de ser impugnado por vía judicial, por los motivos y con los requisitos que establece la ley.

El artículo 229 de la Ley 1437 de 2011 establece que, a petición de parte debidamente sustentada, el juez o magistrado ponente puede decretar las medidas cautelares que considere necesarias para proteger y garantizar, provisionalmente, el objeto del proceso y la efectividad de la sentencia.

En concordancia con las normas anteriores, el artículo 230 de la Ley 1437 de 2011 prevé la suspensión provisional de los efectos del acto administrativo, entre las medidas cautelares que pueden ser decretadas por el juez o el magistrado ponente.

El artículo 231 de la Ley 1437 de 2011 señala que la suspensión provisional de los efectos de un acto administrativo procede por la violación de las normas invocadas como violadas en la demanda o en la solicitud que se presente en escrito separado. Tal violación debe surgir del análisis del acto administrativo y de su confrontación con las normas invocadas como violadas o del estudio de las pruebas allegadas con la solicitud.

Por auto del 24 de febrero de 2015, la Sección hizo las siguientes precisiones acerca de la medida cautelar de suspensión provisional³:

"[...] uno de los criterios materiales que determinaban la procedencia de la medida cautelar en la legislación anterior [se refiere al CCA] correspondía a la manifiesta infracción de las normas invocadas como sustento de la respectiva petición, de modo que tal estudio no aparejaba, ni permitía, la realización de un análisis minucioso o detallado de los mandatos aducidos como vulnerados, ni del material probatorio allegado con la solicitud, puesto que el mismo se encontraba reservado para la sentencia que desatara el fondo del asunto.

³ Expediente 20998, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

EXPEDIENTE: 11001 03 27000 2016 00040 00 (22572)
 DEMANDANTE: MARÍA CAMILA AGUDELO SALAZAR
 DEMANDADO: DIAN
 MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD
 AUTO QUE RESUELVE MEDIDA CAUTELAR

De ahí que la jurisprudencia de esta Corporación haya sido enfática en afirmar que la procedencia de la suspensión provisional de un acto administrativo estaba condicionada a que la violación al ordenamiento jurídico fuera evidente, ostensible, notoria, palmar, a simple vista o prima facie, lo que se lograba mediante un sencillo y elemental cotejo directo entre el acto administrativo demandado y las normas que se invocaban como transgredidas, en un proceso comparativo a doble columna, que no requería de mayores esfuerzos interpretativos o probatorios

La situación en la Ley 1437 de 2011 es diferente, ya que en la disposición que regula los presupuestos específicos de procedencia de la suspensión provisional no se calificó el nivel de la infracción, como sí lo hacía el Decreto 01 de 1984.

En efecto, en el artículo 231 ibídem, sólo se previó sobre el particular que "cuando se pretenda la nulidad de un acto administrativo, la suspensión provisional de sus efectos procederá por violación de las disposiciones invocadas en la demanda o en la solicitud que se realice en escrito separado, cuando tal violación surja del análisis del acto demandado y su confrontación con las normas invocadas como violadas o del estudio de las pruebas allegadas con la solicitud" (Subrayas propias).

*Nótese, pues, que la norma carece de la calificación de la infracción. Luego, **el análisis que deberá realizar el funcionario judicial no se circunscribe a la simple comparación normativa, puesto que si la norma no distinguió la entidad de la infracción, mal haría el intérprete en establecerla.** [...]*

En este sentido, la Ley 1437 de 2011, (CPACA) incluye los tipos de cautelas y los requisitos para decretarlas recogidos en las legislaciones de los distintos países de la Unión Europea, esto es, las cautelas positivas y las negativas y los tres requisitos para su decreto:

- i) Apariencia de buen derecho (fumus bonis iuris), que exige un examen preliminar que no constituye prejuzgamiento bien respecto de la legalidad del acto (cautela suspensiva o negativa), bien respecto de la titularidad del derecho subjetivo que sustenta las pretensiones;*
- ii) Urgencia (periculum in mora). El juez determinará en cada caso si la duración del proceso puede tornar ineficaz un eventual fallo estimatorio de las pretensiones de la demanda, y*
- iii) Ponderación de intereses en conflicto, esto es, identificar las ventajas, para el interés general y los inconvenientes, para el derecho del demandante derivados de la denegación de la medida cautelar, versus, las ventajas para el derecho del demandante y los inconvenientes para el interés general, al otorgar la medida cautelar". (Se destaca)*

Con base en las anteriores directrices generales, se aborda el caso concreto.

EXPEDIENTE: 11001 03 27000 2016 00040 00 (22572)
DEMANDANTE: MARÍA CAMILA AGUDELO SALAZAR
DEMANDADO: DIAN
MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD
AUTO QUE RESUELVE MEDIDA CAUTELAR

Del caso concreto

La parte demandante solicita la suspensión provisional de las expresiones “para hacer efectiva su compensación a partir del año gravable 2016” y “por pérdidas”, del artículo 2 de la Resolución DIAN 000029 del 29 de marzo de 2016, que, en lo pertinente, dispone lo siguiente:

**“DIAN
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”.

**El Director General de la Unidad Administrativa Especial Dirección de
Impuestos y Aduanas Nacionales**

En uso de sus facultades legales y, en especial, de las que le confieren el numeral 12 del artículo 6° 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.

Considerando:

Que mediante Resolución 000004 del 8 de enero de 2016 se prescribieron y habilitaron los formularios y formatos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias en el año 2016.

Que la Sentencia C-291 de 2015 de la Corte Constitucional declaró Exequible el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, en el entendido de que las pérdidas en las que incurran los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta sobre la Equidad (CREE), podrán compensarse de acuerdo con lo establecido en el artículo 147 del Estatuto Tributario.

Que en acatamiento de dicha sentencia se debe modificar el formulario 140 “Declaración del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), habilitado mediante Resolución 000004 de 2016.

Que se deben aclarar los instructivos de algunos formularios que podrían inducir a error en su diligenciamiento.

Que es necesario modificar el parágrafo 1° del artículo 2° de la mencionada Resolución.

Que en cumplimiento de lo dispuesto en el numeral 8 del artículo 8° de la Ley 1437 de 2011, el presente proyecto de resolución fue publicado en la página web de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN),

Resuelve:

EXPEDIENTE: 11001 03 27000 2016 00040 00 (22572)
DEMANDANTE: MARÍA CAMILA AGUDELO SALAZAR
DEMANDADO: DIAN
MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD
AUTO QUE RESUELVE MEDIDA CAUTELAR

[...] **Artículo 2º.** *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 6º 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). [...]

A su vez, solicita "en la medida en que sea necesario", la suspensión provisional de los apartes respectivos del artículo 6 de la Resolución DIAN 00004 de 2016, "por la cual se prescriben y habilitan los formularios y formatos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en el año 2016" y del formulario 140 "Declaración Impuesto sobre la Renta para la equidad (CREE)".

El artículo 6 de la Resolución DIAN 00004 de 2016 prevé lo siguiente:

"Artículo 6º. Declaración Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE – Formulario número 140. *Habilitar para la presentación de la "Declaración Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE" fracción de año 2016, el Formulario Modelo número 140, prescrito a través de la Resolución 000073 de julio 7 de 2015, diseño que forma parte integral de la presente Resolución.*

El Formulario Modelo número 140, "Declaración del Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE", será de uso obligatorio para las sociedades, personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios y las sociedades y entidades extranjeras contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, que sean sujetos pasivos del Impuesto

sobre la Renta para la Equidad CREE, por sus ingresos de fuente nacional obtenidos mediante sucursales y establecimientos permanentes.

Parágrafo. Los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE estarán obligados a presentar la declaración a través de los servicios informáticos electrónicos, utilizando el mecanismo de firma digital emitido por la DIAN. Las declaraciones presentadas por un medio diferente, se tendrán como no presentadas”.

Por su parte, por Resolución 073 de 2015, la DIAN prescribió el formulario 140 “Declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE”.

La demandante fundamenta la solicitud de suspensión en la presunta violación del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, que fijó la base gravable del impuesto sobre renta para la equidad (CREE), pero omitió incluir la posibilidad de compensar pérdidas fiscales.

Para “incentivar la creación de empleo y combatir las consecuencias negativas que representa tener altos niveles de informalidad⁴”, mediante el artículo 20 de la Ley 1607 de 2012, el legislador creó el impuesto sobre la renta para la equidad-CREE, como un alivio a las cargas tributarias que recaían sobre las nóminas de las empresas. Se constituyó entonces, como una alternativa de financiamiento a las políticas de generación de empleo e inversión social que antes cubrían las contribuciones parafiscales⁵.

El artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 dispuso la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad-CREE, en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 22. 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, 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

⁴ Exposición de motivos al proyecto de ley “por medio de la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”, que luego se convirtió en la Ley 1607 de 2012.

⁵ Auto de 24 de febrero de 2015, Exp. 20998, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

EXPEDIENTE: 11001 03 27000 2016 00040 00 (22572)
 DEMANDANTE: MARÍA CAMILA AGUDELO SALAZAR
 DEMANDADO: DIAN
 MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD
 AUTO QUE RESUELVE MEDIDA CAUTELAR

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".

La citada norma fue modificada por el artículo 11 de la Ley 1739 de 2014⁶. Además, el artículo 13 de la Ley 1739 de 2014 incluyó la compensación de pérdidas fiscales para los contribuyentes del CREE, así:

⁶ "Artículo 11. Modifíquese (sic) el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, el cual quedará así: "Artículo 22. 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, 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".

EXPEDIENTE: 11001 03 27000 2016 00040 00 (22572)
 DEMANDANTE: MARÍA CAMILA AGUDELO SALÁZAR
 DEMANDADO: DIAN
 MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD
 AUTO QUE RESUELVE MEDIDA CAUTELAR

“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”.

En sentencia C-291 de 2015⁷, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad condicionada del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012. Al respecto, la Corte Constitucional sostuvo lo siguiente:

“45. 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.

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”.

Tratándose de compensación de pérdidas fiscales, el artículo 147 del Estatuto Tributario prevé lo siguiente:

“Artículo 147. Compensación de pérdidas fiscales de sociedades. Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales reajustadas fiscalmente, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren en los periodos gravables siguientes sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. Las pérdidas de las sociedades de las sociedades no serán trasladables a los socios [...]”.

⁷ M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado

EXPEDIENTE: 11001 03 27000 2016 00040 00 (22572)
DEMANDANTE: MARÍA CAMILA AGUDELO SALAZAR
DEMANDADO: DIAN
MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD
AUTO QUE RESUELVE MEDIDA CAUTELAR

De acuerdo con las precisiones de la Corte Constitucional, se pueden compensar las pérdidas fiscales de los años gravables 2013 y 2014 con las rentas líquidas obtenidas en años posteriores, siempre y cuando se trate de situaciones jurídicas no consolidadas.

Con base en el artículo 147 del Estatuto Tributario y la sentencia C-291 de 2015, las pérdidas fiscales de los años gravables 2013 y 2014, cobijadas por los efectos jurídicos del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, pueden compensarse con rentas líquidas en el año gravable 2015, que es al que se refiere la resolución demandada.

En consecuencia, no es válido afirmar que solo puedan compensarse pérdidas fiscales de los años 2013 y 2014, a partir del año gravable 2016.

Así mismo, deben suspenderse los efectos de la expresión “pérdidas” prevista en la nota del artículo 2 de la Resolución 00004 de 2016, pues las compensaciones por pérdidas son viables en el año gravable 2015.

En ese orden de ideas, lo procedente es acceder a la solicitud de suspensión provisional de la expresión *“para hacer efectiva su compensación a partir del año gravable 2016”* y *“por pérdidas”*, del artículo 2 de la Resolución DIAN 000029 del 29 de marzo de 2016, pues, se reitera, las pérdidas fiscales liquidadas en los años gravables 2013 y 2014 pueden compensarse con las rentas líquidas en el año gravable 2015.

Por último, no procede la suspensión de los efectos de los apartes respectivos del artículo 6 de la Resolución DIAN 00004 de 2016, *“por la cual se prescriben y habilitan los formularios y formatos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en el año 2016”* y del formulario 140 *“Declaración Impuesto sobre la Renta para la equidad (CREE)”*, pues el demandante no explicó los fundamentos y argumentos para acceder a la medida de suspensión provisional.

EXPEDIENTE: 11001 03 27000 2016 00040 00 (22572)
DEMANDANTE: MARÍA CAMILA AGUDELO SALAZAR
DEMANDADO: DIAN
MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD
AUTO QUE RESUELVE MEDIDA CAUTELAR

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta,

RESUELVE

Primero: DECRÉTASE la **SUSPENSIÓN PROVISIONAL** de los efectos de las expresiones “*para hacer efectiva su compensación a partir del año gravable 2016*” y “*por pérdidas*”, del artículo 2 de la Resolución DIAN 000029 del 29 de marzo de 2016.

Segundo: NIÉGASE la **SUSPENSIÓN PROVISIONAL** de los efectos de los apartes respectivos del artículo 6 de la Resolución DIAN 00004 de 2016⁸ y del formulario 140 “*Declaración Impuesto sobre la Renta para la equidad (CREE)*”.

Tercero: De conformidad con el inciso 3º del artículo 232 de la Ley 1437 de 2011, no se fija caución.

Tercero: RECONÓCESE personería a Maritza Alexandra Díaz Granados, como apoderada de la DIAN, en los términos del poder conferido, aportado en el folio 15.

Cópiese, notifíquese y cúmplase,



MILTON CHAVES GARCÍA

⁸ “Por la cual se prescriben y habilitan los formularios y formatos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en el año 2016”