



Bogotá, D.C., 18 DIC 2014

Señores

MAGISTRADOS DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

E. S. D.

Ref.: Demanda de inconstitucionalidad parcial contra los artículos 21 y 22 de la Ley 1607 de 2012, "Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones".

Actor: DIEGO QUIÑONEZ CRUZ

Magistrada Ponente: GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO.

Expediente No. D-10473

Concepto No. 5835

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 242, numeral 2o., y 278, numeral 5o., de la Constitución Política, rindo concepto en relación con la demanda que presentó el ciudadano Diego Quiñonez Cruz parcialmente contra los artículos 21 y 22 de la Ley 1607 de 2012, los cuales se citan textualmente con los apartes demandados subrayados:

"LEY 1607 DE 2012

(26 de diciembre de 2012)

Diario Oficial No. 48.655 de 26 de diciembre de 2012

'Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones'.

[...]

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

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

PARÁGRAFO. En los casos de constitución de una persona jurídica durante el ejercicio, el período gravable empieza desde la fecha del registro del acto de constitución en la correspondiente cámara de comercio. En los casos de liquidación, el año gravable concluye en la fecha en que se efectúe la aprobación de la respectiva acta de liquidación, cuando estén sometidas a la vigilancia del Estado, o en la fecha en que finalizó la liquidación de conformidad con el último asiento de cierre de la contabilidad; cuando no estén sometidas a vigilancia del Estado.

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 (sic.) 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”.

1. Planteamiento de la demanda

El accionante afirma que al haberse establecido tanto el hecho generador del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE), entendido como la obtención de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos en el período gravable respectivo, como el correspondiente procedimiento para determinar la base gravable de dicho impuesto, se desconoció el principio de legalidad tributaria. Lo anterior, con motivo de lo que considera que es una falta de precisión en la regulación de los elementos del tributo porque se omitió hacer una definición clara y

completa de las reglas del hecho generador y de la base gravable del mencionado impuesto¹.

Como justificación de lo anterior, se tiene que el actor considera que, por tratarse de un impuesto sobre la renta, el legislador estaba obligado a incluir más deducciones de las que contempló para la determinación del hecho generador y la base gravable del CREE en función del resultado empresarial como base para el impuesto de renta, y no sobre los ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio porque éstos no generan la renta o riqueza final, violación que también se predica por la inclusión de una base gravable presuntiva del CREE porque no admite descuento o deducción alguna. Al respecto, específicamente afirma:

“Así, la primera omisión consiste en no decir cómo se establecerá el resultado empresarial que puede finalmente enriquecer al sujeto. Se enuncia que será la renta pero luego no se desarrolla por el legislador cómo los flujos de ingresos que son susceptibles de enriquecer deberían medirse al entender que los ingresos se reducen considerablemente después de la operación empresarial que reconoce además de los costos directos de producción (admitidos por el CREE) los gastos generales y especiales tales como salarios, prestaciones sociales, gastos por obligaciones legales o administrativas, gastos de ventas, gastos financieros, etc.”.

De igual manera, en la demanda se considera que la forma en la que el legislador reguló el hecho generador y la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad vulnera los principios de justicia y equidad tributarios, porque la omisión de determinadas deducciones termina gravando pérdidas y afectando la capacidad contributiva de los sujetos pasivos al no admitirles deducir gastos efectivamente realizados en el proceso de generación de renta. Así, asume la postura de tratar la omisión como un rechazo de las partidas de gasto no enunciadas por la ley, derivando de allí una inequidad que a su juicio resulta inadmisibles por

¹ Según el actor, esa omisión afecta también la base gravable presuntiva para asegurar un pago mínimo del CREE.

violación del artículo 95.9 y 363 de la Constitución. Al respecto indica el actor:

“A partir de este entendimiento sostengo que el tributo del CREE no es justo, ni equitativo ni razonable, porque termina gravando las pérdidas y no admite muchos gastos efectivamente realizados que afectan la capacidad contributiva del sujeto, que es una noción constitucional inmersa en la equidad y progresividad, elevados entre nosotros a principios constitucionales”.

Finalmente, el accionante afirma que la forma en que el legislador reguló el hecho generador y la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad vulnera la equidad tributaria por imponer una doble tributación, dado que el gravamen CREE es un tributo idéntico al impuesto sobre la renta al que no se le reconocieron algunas deducciones y, en caso de reconocerlas, se confirma dicha identidad. Al respecto expresa:

“Partiendo de la base de que las normas demandadas, que establecen el CREE, evidencian serias lagunas y contradicciones debe reconocerse que se viola el principio de legalidad porque no hay certeza acerca del tipo de la obligación tributaria, pero si se entendiera que la violación al principio de legalidad se puede ‘subsanan’ corrigiendo la tarea del Legislador para conservar la ley, y que por ello para superar todos los vacíos y contradicciones propios del ordenamiento del CREE se puede acudir al régimen legal propio del Impuesto Sobre la Renta, especialmente a la base gravable general del artículo 26 del E.T., bajo el argumento de que, a pesar de estar frente a un tributo que la propia ley señala como ‘de nueva creación’ se está, realmente, frente a un impuesto ‘similar o idéntico’ al ya existente sobre la Renta, se violaría seriamente el artículo 363 constitucional y el artículo 95.9 de la Carta puesto que se quebraría la equidad (y por ende, además de la equidad en sí misma, la justicia como principio rector del sistema tributario), por implantar una doble tributación sobre la misma capacidad contributiva que está gravada y que se aumentaría inequitativamente, tomando para el fisco más de lo que la constitución estaría dispuesta a permitir, respetando la propiedad privada y la iniciativa empresarial (Art. 58 y 333 C.P.)”.

2. Problema jurídico

De acuerdo con la demanda arriba resumida esta jefatura considera que en el presente proceso corresponde determinar si el legislador, al haber establecido tanto el hecho generador del impuesto sobre la renta para la

equidad (CREE) —entendido como la obtención de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos en el período gravable respectivo²—, como el consecuente procedimiento para determinar la base gravable de dicho impuesto³, violó:

(i) El principio de legalidad⁴ tributaria por falta de precisión en la regulación de los elementos del tributo. Esto, al supuestamente haber omitido hacer una definición clara y completa de las reglas del hecho generador y de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad, al no incluir como aplicables a éste la totalidad de las deducciones procedentes para el impuesto de renta, aun cuando el CREE se trataría de un tributo sobre la renta donde el hecho generador y la base gravable deben determinarse en función del resultado empresarial y no sobre los ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio, ya que estos ingresos no generan la renta o riqueza final;

(ii) Los principios de justicia y equidad tributarios porque la omisión de determinadas deducciones presuntamente termina gravando pérdidas y afectando la capacidad contributiva de los sujetos pasivos al no admitirles deducir la totalidad de los gastos efectivamente realizados en el proceso de generación de renta; y

(iii) El principio de equidad tributaria por aparentemente haber impuesto una doble tributación dado que el CREE sería un tributo idéntico al impuesto sobre la renta.

² Ley 1607 de 2012, artículo 21.

³ Ley 1607 de 2012, artículo 22.

⁴ Del contexto de la demanda se infiere que realmente lo que se cuestiona el principio de igualdad en la ley tributaria por omisión legislativa.

3. Aclaración previa

De antemano el jefe del ministerio público considera que esa corporación debe declararse inhabilitada para conocer de fondo acerca de la presente acción debido a que, al parecer, la demanda inicial inadmitida mediante auto del 9 de octubre de 2014 fue presentada por un ciudadano y la corrección a la misma por otro, como se concluye a partir de las firmas, las cédulas de ciudadanía y las tarjetas profesionales de abogado obrantes en cada uno de los escritos (demanda inicial, reverso página 0042-escrito de corrección, página 15). Circunstancias que indican que no existió corrección de la demanda, por lo que la Corte debe inhibirse frente a este caso por las mismas razones señaladas en relación con la demanda inicial.

Al respecto, debe advertirse que si bien es cierto que toda persona que ostente la calidad de ciudadano colombiano tiene el derecho fundamental de interponer demandas de inconstitucionalidad contra las leyes de la República, también lo es que para ejercer dicho derecho tiene el deber fundamental de no dejar ninguna duda de su condición de tal y de su plena identificación durante toda la actuación procesal y no solamente al presentar la demanda, lo que, al parecer, no ocurrió en el presente caso.

Por tanto, respetuosamente se solicitará a la Corte, como primera petición principal, declararse inhabilitada para conocer de fondo acerca de la presente acción por falta de legitimación en la causa por activa debido a la ausencia de claridad en la identidad del ciudadano que actúa en este proceso que lleva a concluir que, en realidad, nunca se corrigió la demanda por parte del ciudadano que inicialmente presentó la acción de inconstitucionalidad.

Si pese a la anterior solicitud la Corte Constitucional decide conocer de fondo el presente proceso, a continuación esta jefatura procede a rendir el concepto legal pertinente.

4. Análisis constitucional

Corresponde establecer si el impuesto sobre la renta para la equidad - CREE es igual o idéntico al impuesto de renta, o si se trata de impuestos complementarios. Lo anterior, toda vez que el problema de fondo que motiva la acción de inconstitucionalidad *sub examine* es una presunta omisión legislativa en la definición de las reglas del hecho generador y de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) que compromete el principio de igualdad de trato ante la ley, al partir de considerar este tributo como un impuesto sobre la renta, lo que supondría, como consecuencia, que habría una violación de los principios de justicia y equidad del contribuyente del CREE. Lo anterior, toda vez que existiría un mayor pago de éste impuesto causado por el hecho de que no se le permita aplicar todas las deducciones y descuentos que proceden para el impuesto de renta para decantar en forma total el resultado empresarial como base del CREE.

Para poder resolver esta cuestión es importante tener en cuenta que, desde el punto de vista tributario, la renta es todo ingreso económico proveniente de la explotación de bienes o servicios o de incrementos patrimoniales, pero únicamente en lo que constituye utilidades o beneficios para quien los percibe. A su vez, el impuesto sobre la renta es aquél gravamen o cobro que hace el Estado sobre las utilidades o beneficios que perciben quienes explotan bienes o servicios como consecuencia de incrementos en sus patrimonios. Por lo que, para determinar la renta que constituye la base gravable de la obligación de tributar, hay que hacer un ejercicio contable consistente en descontarle a los ingresos todos los factores que se consideran gastos (devoluciones, rebajas, descuentos, costos relacionados con la generación del ingreso y deducciones)⁵ en un período que legalmente previsto (un año).

⁵ Estatuto Tributario, artículo 26: "LOS INGRESOS SON BASE DE LA RENTA LÍQUIDA. La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año

Así, el impuesto de renta es uno de los medios por los que se redistribuye la riqueza en el país, especialmente para cubrir los gastos de funcionamiento de las instituciones y las inversiones, razón por la cual no tiene destinación específica sino que está encaminado a financiar parte del presupuesto general de la Nación de la correspondiente vigencia fiscal⁶, a partir de una sola bolsa de recaudo⁷ que financia la totalidad del gasto público.

De otra parte, el impuesto sobre la renta para la equidad -CREE-, contrario a lo que afirma el actor, si bien toma como referente o punto de partida para determinar el hecho generador y la base gravable algunos conceptos aplicados en el impuesto de renta, es un tributo diferente al impuesto de renta, especialmente en lo que tiene que ver tanto con el hecho generador y su correspondiente base gravable, como con la finalidad que persigue.

En efecto, el hecho generador del CREE lo constituye la obtención de ingresos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos durante el año gravable, mientras que el hecho generador del impuesto de renta lo constituye la suma de todos los ingresos durante el

o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley".

⁶ Constitución Política, artículos 345: "En tiempo de paz no se podrá percibir contribución o impuesto que no figure en el presupuesto de rentas, ni hacer erogación con cargo al Tesoro que no se halle incluida en el de gastos"; 347: "El proyecto de ley de apropiaciones deberá contener la totalidad de los gastos que el Estado pretenda realizar durante la vigencia fiscal respectiva. Si los ingresos legalmente autorizados no fueren suficientes para atender los gastos proyectados, el Gobierno propondrá, por separado, ante las mismas comisiones que estudian el proyecto de ley del presupuesto, la creación de nuevas rentas o la modificación de las existentes para financiar el monto de gastos contemplados. El presupuesto podrá aprobarse sin que se hubiere perfeccionado el proyecto de ley referente a los recursos adicionales, cuyo trámite podrá continuar su curso en el período legislativo siguiente".

⁷ Decreto 111 de 1996, artículo 16: "UNIDAD DE CAJA. Con el recaudo de todas las rentas y recursos de capital se atenderá el pago oportuno de las apropiaciones autorizadas en el Presupuesto General de la Nación".

período gravable correspondiente que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio durante el correspondiente ejercicio gravable.

Como consecuencia de lo anterior, se tiene que la base gravable del impuesto de renta se determina a partir de descontarle a la totalidad de los ingresos brutos obtenidos y susceptibles de incrementar el patrimonio del sujeto pasivo todos los factores que el legislador considera como gastos⁸, mientras que para la base gravable del CREE determina a partir de descontarle a la totalidad de los ingresos brutos obtenidos y susceptibles de incrementar el patrimonio del sujeto pasivo no todos los factores que se consideran gastos sino únicamente aquellos que el legislador limita expresamente, en comparación con los que se permiten descontar para el impuesto de renta⁹.

En segundo lugar, esto es, en cuanto a la finalidad de los tributos, para esta vista fiscal es claro que el impuesto de renta está destinado a financiar el presupuesto general de la Nación durante cada vigencia, sin discriminación alguna en el gasto, mientras que el CREE tiene una destinación específica cual es beneficiar a los trabajadores, generar empleo y hacer inversión social¹⁰.

⁸ Se aplica la totalidad de lo establecido en los artículos 1 a 239-1 del Estatuto Tributario.

⁹ El artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 permite restar de los ingresos brutos susceptibles de incrementar el patrimonio del sujeto pasivo del CREE las devoluciones, rebajas, descuentos, 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, 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, y 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.

¹⁰ Ley 1607 de 2012, artículo 24: "**DESTINACIÓN ESPECÍFICA.** A partir del momento en que el Gobierno Nacional implemente el sistema de retenciones en la fuente para el recaudo del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) y, en todo caso antes del 1o de julio de 2013, el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) de que trata el artículo 20 de la presente ley se destinará a la financiación de los programas de inversión social orientada prioritariamente a beneficiar a la población usuaria más necesitada, y que estén a cargo del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) y del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF).

Ahora bien, dado que la limitación o restricción para hacer descuentos a los ingresos brutos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio del sujeto pasivo del CREE para determinar su base gravable está enfocada a garantizar la financiación de la finalidad de dicho impuesto, expresada a través de su destinación específica, el legislador estableció una base gravable mínima presuntiva que contribuya a garantizar dicha finalidad tributaria, mientras que en el impuesto de renta es aceptable que la base gravable genere pérdidas durante el ejercicio fiscal, con el fin de no pagar el tributo el sujeto obligado.

En este sentido, esta jefatura considera que, desde el punto de vista de la justicia y la equidad, en el presente caso el ejercicio de la potestad de configuración que le asiste al legislador para establecer las contribuciones fiscales, imponerlas y fijar sus elementos esenciales (entre ellos los hechos generadores y las bases gravables de los mismos¹¹), se ciñe plenamente a los principios tributarios referidos en la acción (legalidad, justicia y equidad), lo que justifica plenamente la forma en que se estableció tanto el hecho generador como la determinación de la base gravable del CREE, sobre todo si se tiene en cuenta que el impuesto de renta para las

A partir del 1o de enero de 2014, el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) se destinará en la forma aquí señalada a la financiación del Sistema de Seguridad Social en Salud en inversión social, garantizando el monto equivalente al que aportaban los empleadores a título de contribución parafiscal para los mismos fines por cada empleado a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley. Los recursos que financian el Sistema de Seguridad Social en Salud se presupuestarán en la sección del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y serán transferidos mensualmente al Fosyga, entendiéndose así ejecutados.

Del ocho por ciento (8%) de la tarifa del impuesto al que se refiere el artículo 21 de la presente ley, 2.2 puntos se destinarán al ICBF, 1.4 puntos al SENA y 4.4 puntos al Sistema de Seguridad Social en Salud.

PARÁGRAFO 1o. *Tendrán esta misma destinación los recursos recaudados por concepto de intereses por la mora en el pago del CREE y las sanciones a que hayan lugar en los términos previstos en esta ley.*

PARÁGRAFO 2o. *Sin perjuicio de lo establecido en la presente ley tanto el ICBF como el SENA conservarán su autonomía administrativa y funcional. Lo dispuesto en esta ley mantiene inalterado el régimen de dirección tripartita del SENA contemplado en el artículo 7o de la Ley 119 de 1994.*

PARÁGRAFO TRANSITORIO. *Para los periodos gravables 2013, 2014 y 2015 el punto adicional de que trata el párrafo transitorio del artículo 23, se distribuirá así: cuarenta por ciento (40%) para financiar las instituciones de educación superior públicas, treinta por ciento (30%) para la nivelación de la UPC del régimen subsidiado en salud, y treinta por ciento (30%) para la inversión social en el sector agropecuario. Los recursos de que trata este párrafo serán presupuestados en la sección del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y transferidos a las entidades ejecutoras. El Gobierno Nacional reglamentará los criterios para la asignación y distribución de que trata este párrafo.*

¹¹ Constitución Política de Colombia, artículos 150 numeral 12 y 338.

personas jurídicas que son sujetos pasivos del impuesto CREE fue disminuido del 33% al 25%¹², liberándolas de ese 8% del impuesto de renta como contraprestación por asumir el CREE y por haberse eliminado en su favor la obligación de pagar los tributos parafiscales sujetos a sus nóminas en lo referente a los empleados que devenguen hasta 10 salarios mínimos legales mensuales vigentes¹³.

Además de lo anterior, debe destacarse que los sujetos pasivos del CREE pueden deducir las expensas necesarias en que hayan incurrido en el desarrollo de sus actividades productoras de renta y los aportes parafiscales que hayan tenido que pagar por los empleados de sus nóminas que devenguen más de 10 salarios mínimos legales mensuales vigentes¹⁴. Y, así mismo, debe entenderse que la creación e imposición del CREE se ajusta al principio de equidad tributaria en lo que a la redistribución del ingreso se refiere, toda vez que busca estimular la generación de empleo no sólo a través de las personas jurídicas que están obligadas a declarar y pagar el CREE sino, también, mediante las personas naturales que emplean a más de un trabajador¹⁵.

Ahora, desde el punto de vista económico la razón del CREE es que hay que pagar los costos para cubrir las prestaciones sociales que se financian mediante los impuestos parafiscales a las nóminas en que incurren los sujetos obligados, pero de los cuales quedan exonerados en virtud del pago del impuesto sobre la renta para la equidad ya que se trata de costos fijos en los procesos de generación de renta. Razón por la cual estos costos se deben cubrir con o sin ganancias, debido a la especial protección constitucional de la cual gozan los empleados en virtud del derecho

¹² Ley 1607 de 2012, artículo 94.

¹³ Estatuto Tributario, artículos 108 y 114, por expresa remisión de los artículos 22, 25, 31, 34 y 35 de la Ley 1607 de 2012.

¹⁴ Estatuto Tributario, artículos 107 y 108, por expresa remisión del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012.

¹⁵ Ley 1607 de 2012, artículo 25.

fundamental al trabajo, especialmente en lo atinente a la garantía fundamental a la seguridad social¹⁶.

Así mismo, en el contexto de regulación del impuesto sobre la renta para la equidad también se debe tener en cuenta que, además de los descuentos contemplados en el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012¹⁷, los sujetos obligados también pueden hacer otros, tales como los descuentos sobre el CREE por los impuestos que hayan pagado en el exterior como consecuencia de rentas que hayan percibido¹⁸ que tengan una fuente extranjera, o el equivalente al porcentaje de los ingresos de orden internacional que hayan obtenido las empresas de transporte aéreo o marítimo dentro del total de sus ingresos¹⁹.

Por lo tanto, de manera general hay razones que justifican la existencia del CREE en forma independiente al impuesto sobre la renta, a pesar de que aquel tome algunos referentes de éste para su determinación. Así, revisando los artículos del Estatuto Tributario que el demandante echa de

¹⁶ Constitución Política, artículos 25 y 53.

¹⁷ **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, 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.

¹⁸ Ley 1607 de 2012, artículo 96.

¹⁹ *Ibidem*, artículos 96 y 97.

menos²⁰ para ser aplicados en el proceso de depuración de la base gravable del CREE, y por los que solicita la inconstitucionalidad de las normas demandadas por falta de trato igual en la ley por omisión legislativa, se observa que la exclusión de los mismos no se hizo arbitraria o caprichosamente sino respondiendo a la finalidad perseguida con la creación del impuesto sobre la renta para la equidad –CREE cual es, precisamente, garantizar una financiación mínima para cumplir con su objetivo social de estimular la generación de empleo a través de la destinación específica de los recursos captados por tal imposición y de la consecuente exoneración del pago de las contribuciones parafiscales²¹ con cargo a las nóminas de los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta para la equidad.

Así, se tiene que, contrario a lo que se afirma en la demanda, las indemnizaciones por daño emergente cubiertas por seguros de daños (artículo 45 del Estatuto Tributario), por ejemplo, son descontables del CREE a manera de ingreso no constitutivo de renta, como expresamente establece en el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012. Mientras la renta bruta de las compañías de seguros de vida y de capitalización (artículo 96 del mismo Estatuto), también hacen parte del proceso para establecer la base gravable del CREE de esas personas jurídicas, en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario²², como una renta bruta especial que surge de

²⁰ Tales artículos del Estatuto Tributario son: 45, 96, 100, 102, 118-1, 119, 125 a 125-4, 126, 126-2, 126-4, 126-5, 147, 150, 156, 157, 158, 158-1, 158-2, 158-3, 160, 161 a 166, 167 a 170, 173, 175, 195, 196, 197, 198, 199, 200 a 202, 203, 204, y 204-1.

²¹ Ley 1607 de 2012, artículo 25: “EXONERACIÓN DE APORTES. A partir del momento en que el Gobierno Nacional implemente el sistema de retenciones en la fuente para el recaudo del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) , y en todo caso antes del 1o de julio de 2013, estarán exoneradas del pago de los aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional del Aprendizaje (SENA) y del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, correspondientes a los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, hasta diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes”.

²² Estatuto Tributario, artículo 107: “Las expensas necesarias son deducibles. Son deducibles las expensas realizadas durante el año o periodo gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

la naturaleza económica misma de la actividad que realizan tales compañías mediante la captación de dineros del público para cubrir aseguramientos, como se desprende de lo contemplado en el artículo 22.

Lo anterior, al mismo tiempo que la determinación de la renta bruta en contratos de renta vitalicia (artículo 100) y la determinación de la renta bruta en contratos de fiducia mercantil (artículo 102) no hacen parte del proceso de depuración del CREE porque las obligaciones tributarias que allí se causan devienen de una relación contractual que no involucra costos laborales en lugar de ser parte de la actividad económica de una persona jurídica.

Así mismo, el límite en la deducción de intereses por endeudamiento con el fin de evitar la subcapitalización empresarial y prevenir negocios sin sustento patrimonial sólido (artículo 118-1) no hace parte de la depuración del CREE, porque esa exclusión está destinada a incrementar el estímulo de proyectos empresariales basados en soportes económicos más sólidos, a partir de un mayor compromiso patrimonial, con el fin de que esa solidez empresarial garantice el pago del CREE, entre otros. Y la deducción de intereses sobre préstamos hipotecarios para la adquisición de vivienda (artículo 119) tampoco hace parte de la depuración tributaria aludida, porque esos intereses no guardan relación de causalidad con la producción de la renta, que es la que genera los costos de seguridad social que deben ser cubiertos con el impuesto sobre la renta para la equidad.

A su vez, la deducción por donaciones a entidades sin ánimo de lucro y asimiladas (artículos 125 a 125-4) tampoco hacen parte de la depuración del CREE porque se trata de donaciones que se hacen sobre la renta líquida del contribuyente, lo cual no tiene ninguna relación con el proceso

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes”.

de producción de tal renta, que es donde se incurre en los costos laborales que deben ser cubiertos con el CREE. Por el contrario, allí se trata del dinero que se regala una vez generada dicha renta bajo un presunto criterio de mera liberalidad. Y lo mismo puede decirse sobre las donaciones a la corporación General Gustavo Matamoros D'costa y a otras entidades (artículos 126-2), y de la deducción por donaciones para financiar parques nacionales o conservación de bosques naturales (artículo 126-5).

Las deducciones a contribuciones a fondos mutuos de inversión (artículo 126), por su parte, tampoco hacen parte del CREE porque se trata de aportes empresariales a dichos fondos que no son obligatorios. Como tampoco lo hacen el incentivo por ahorro para el fomento de la construcción (artículo 126-4) en tanto que se trata de un incentivo dirigido a personas naturales, las cuales no son sujetos pasivos del CREE²³.

²³ Ley 1607, artículo 20: "ARTÍCULO 20. IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD (CREE). Créase, a partir del 1o de enero de 2013, el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) como el aporte con el que contribuyen las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, en beneficio de los trabajadores, la generación de empleo, y la inversión social en los términos previstos en la presente ley.

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

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

PARÁGRAFO 2o. Las entidades sin ánimo de lucro no serán sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), y seguirán obligados a realizar los aportes parafiscales y las cotizaciones de que tratan los artículos 202 y 204 de la Ley 100 de 1993, y los pertinentes de la Ley 1122 de 2007, el artículo 7o de la Ley 21 de 1982, los artículos 2o y 3o de la Ley 27 de 1974 y el artículo 1o de la Ley 89 de 1988, y de acuerdo con los requisitos y condiciones establecidos en las normas aplicables.

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

La compensación de pérdidas fiscales (artículo 147 del Estatuto Tributario) tampoco hace parte del CREE porque las pérdidas fiscales para la declaración del impuesto de renta incluyen los costos laborales en que la persona jurídica ha incurrido en la generación de la renta, que son costos fijos que las empresas deben cubrir, haya o no ganancias, para garantizar el derecho fundamental al trabajo de sus empleados; costos que deben incluir el pago tributario a través del CREE para cubrir los pagos de seguridad social de los trabajadores, tal y como lo venían haciendo obligatoriamente las sociedades mediante el pago de contribuciones parafiscales para cubrir las prestaciones sociales nominales a cargo de tales personas jurídicas.

De igual forma, la deducción de pérdidas agropecuarias (artículo 150) no hace parte de la depuración del CREE porque tal deducción sólo está dirigida a personas naturales, quienes no son sujetos pasivos de ese tributo²⁴. Mientras que el artículo 156 del mismo Estatuto establece que las pérdidas empresariales no pueden afectar rentas de trabajo, lo cual incluye y no excluye — como parece entenderlo el actor— la obligación de pagar el CREE, toda vez que este tributo está encaminado, se reitera, a financiar el pago de gastos en seguridad social derivados de la relación laboral.

Tampoco hace parte del proceso de depuración del CREE la deducción por inversión en nuevas plantaciones, riegos, pozos y silos (artículo 157), dado que se trata de un estímulo a nuevas inversiones en determinados sectores agrícolas, las cuales parten de una mayor capacidad económica del inversor, lo que debe incluir los costos laborales en los que incurra la decisión de invertir, incluido el pago del CREE para financiar el pago de gastos en seguridad social derivados de la relación laboral. Esto último, teniendo en cuenta que la propiedad cumple una función social que

²⁴ Ídem, ibídem.

implica obligaciones, especialmente las relacionadas con la redistribución del ingreso para garantizar el derecho fundamental al trabajo.

Así mismo, la deducción por amortización en el sector agropecuario (artículo 158) no hace parte del proceso de depuración del CREE porque se trata de nuevas inversiones en la construcción y reparación de viviendas rurales para trabajadores, y para la fundación, ampliación y mejoramiento de fincas rurales, las cuales parten de la base de una mayor capacidad económica del inversor, lo que debe incluir los costos laborales en los cuales incurra la decisión de invertir, incluido el pago del CREE.

La deducción por inversiones o donaciones en proyectos de investigación y desarrollo tecnológico (artículo 158-1) tampoco hace parte del proceso de depuración del CREE dado que el valor invertido o donado en tales proyectos se deduce de la renta líquida del contribuyente, el cual no tiene ninguna relación con el proceso y los costos de generación de dicha renta sino con las ganancias del sujeto obligado. Y lo mismo sucede con la deducción por inversiones en el control y mejoramiento del medio ambiente (artículo 158-2), ya que esas inversiones se deducen de la renta líquida del contribuyente.

La deducción por inversión en activos fijos a la que se refiere el artículo 158, numeral 3°, del Estatuto Tributario, no hace parte de depuración del CREE por la sencilla razón de que éste fue derogado expresamente por el artículo 1 de la Ley 1430 de 2010²⁵. Mientras que las deducciones por amortización de inversiones hechas en exploración de petróleo en contratos vigentes al 28 de octubre de 1974 (artículo 160) no hace parte del CREE porque tales deducciones se hacen con cargo a la renta proveniente de explotaciones petrolíferas hechas en el país, lo que no tiene

²⁵ Ley 1430 de 2010, artículo 1 mediante el cual se adicionó el parágrafo 3° al artículo 158-3: "A partir del año gravable 2011, ningún contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios podrá hacer uso de la deducción de que trata este artículo".

ninguna relación con el proceso y los costos de generación de dicha renta sino con las ganancias del sujeto obligado.

La deducción por agotamiento en la explotación de hidrocarburos en contratos vigentes a 28 de octubre de 1974 (artículos 161 a 166) tampoco hacen parte del proceso de depuración del CREE porque los costos laborales fijos de producción son los mismos con o sin la deducción aludida, teniendo en cuenta que tal deducción para efectos del impuesto de renta se hace sobre un porcentaje del valor bruto del producto natural extraído del depósito, por lo que tales costos laborales deben ser cubiertos por el CREE de acuerdo con sus finalidades, especialmente en los casos donde los contribuyentes están exonerados del pago de contribuciones parafiscales derivadas de la relación laboral. Además, se debe tener en cuenta que la deducción aludida recae sobre la renta líquida, lo cual no tiene ninguna relación con el proceso y los costos de generación de dicha renta sino con las ganancias del sujeto obligado.

Los artículos 167 a 170 ibídem (deducción por agotamiento en la explotación de minas, gases distintos a los hidrocarburos y depósitos naturales en contratos vigentes a octubre 28 de 1974) tampoco hacen parte del proceso de depuración del CREE porque los costos laborales fijos de producción son los mismos con o sin la deducción aludida, teniendo en cuenta que tal deducción para efectos del impuesto de renta se hace sobre un porcentaje del valor bruto del producto natural extraído del depósito o mina, por lo que tales costos laborales deben ser cubiertos por el CREE teniendo en cuenta que la finalidad de este tributo es cubrir los costos de seguridad social derivados de las relaciones laborales, especialmente en los casos donde los contribuyentes están exonerados del pago de contribuciones parafiscales derivadas de la relación laboral. Además, se debe tener en cuenta que la deducción aludida recae sobre la renta líquida, lo cual no tiene ninguna relación con el proceso y los costos de generación de dicha renta sino con las ganancias del sujeto obligado.

En lo que se refiere a las deducciones en plantaciones de reforestación (artículo 173), éstas no tienen relación con el CREE porque en la norma que las contempla se hace es una presunción de derecho de acuerdo con la cual el 80% de la inversión en tales plantaciones son costos y deducciones, lo que significa que se trata de un sistema especial de determinación del impuesto de renta como estímulo tributario para que los contribuyentes inviertan sus ganancias o capitales en reforestación, asunto que no tiene nada que ver con los procedimientos y costos de generación de tales capitales o rentas.

Lo mismo sucede con lo dispuesto en el artículo 175 del mismo Estatuto, dado que allí se establece el derecho que tiene el Fondo Nacional de Garantías de deducir anualmente el valor de las reservas técnicas o de siniestralidad constituidas durante el respectivo ejercicio, un asunto netamente financiero que no tiene ninguna incidencia en el CREE en lo que compete a los costos de generación de ganancias o rentas, los cuales funcionan como valores fijos con o sin la aludida deducción, incluidos los costos laborales que son la razón de ser del impuesto sobre la renta para la equidad.

Las deducciones por renta líquida (artículo 195), por su parte, tampoco tienen relación con el CREE, porque allí se trata no de la reducción sino del incremento de la renta líquida para efectos de liquidar el impuesto de renta, lo que haría más oneroso el impuesto CREE, de allí que no tenga que ver con los costos de generación de renta del ejercicio gravable. Esto se entiende así porque con esas deducciones se trata de recuperar grandes cantidades de dinero concedidas en uno o varios períodos gravables como deducción de la renta bruta por circunstancias que se consideraron en el respectivo momento fiscal como pérdidas para las empresas, pero

que luego se recuperan²⁶. Y lo mismo puede decirse en relación con la renta líquida por recuperación de deducciones en bienes depreciados (artículos 196²⁷), la recuperación de la deducción en las provisiones de pensiones de jubilación (artículo 197²⁸), la recuperación de deducciones por amortización (artículo 198²⁹) y la recuperación por pérdidas compensadas modificadas por la liquidación de revisión (artículo 199³⁰).

La renta líquida en contratos de servicios autónomos (artículo 200) tampoco tiene ninguna relación con el CREE dado que en la norma que la trata se establece un sistema para determinar la renta líquida del impuesto de renta en tales contratos (contrato de obra, empresa o de suministros), cuya naturaleza representa la diferencia entre el precio de los servicios y los costos y deducciones imputables a su realización. Mientras que, por su parte, la determinación de la renta líquida en los contratos de servicios autónomos de construcción cuando el pago de los servicios se haga por cuotas para períodos de ejecución mayores a un año (artículo 202), es la expresión del artículo 200 del Estatuto Tributario

²⁶ Estatuto Tributario, artículo 195: "*Deducciones cuya recuperación constituyen renta líquida. Constituyen renta líquida:*

1. *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.*

2. *La distribución de las cantidades concedidas en años anteriores por concepto de reservas para protección o recuperación de activos, fomento económico y capitalización económica, o la destinación de tales reservas a finalidades diferentes*".

²⁷ Ibidem, artículo 196: "*Renta líquida por recuperación de deducciones en bienes depreciados. La utilidad que resulte al momento de la enajenación de un activo fijo depreciable deberá imputarse, en primer término, a la renta líquida por recuperación de deducciones*".

²⁸ Ibidem, artículo 197: "*Recuperación de la deducción en las provisiones de pensiones de jubilación. Cuando la cuota anual, determinada en la forma prevista en el artículo 113, resulte negativa, constituirá renta líquida por recuperación de deducciones*".

²⁹ Óp. Cit., artículo 198: "*Recuperación de deducciones por amortización. Cuando el contribuyente obtenga ingresos o aprovechamientos por concepto de recuperaciones, con ocasión de la venta de bienes tangibles o intangibles o de devoluciones o rebajas de pagos constitutivos de inversiones, para cuya amortización se hayan concedido deducciones, constituye renta el valor de tales ingresos o aprovechamientos, hasta concurrencia de las deducciones concedidas*".

³⁰ Óp. Cit., artículo 199: "*Recuperación por pérdidas compensadas modificadas por la liquidación de revisión. Las pérdidas declaradas por las sociedades que sean modificadas por liquidación oficial y que hayan sido objeto de compensación, constituyen renta líquida por recuperación de deducciones, en el año al cual corresponda la respectiva liquidación*".

aplicado a la industria de la construcción, lo que explica que ésta tampoco tenga ninguna relación con el CREE.

En lo que tiene que ver con la determinación de la renta líquida por parte de empresas de transporte internacional no residentes en Colombia que prestan sus servicios regularmente entre lugares colombianos y extranjeros (artículo 203), ésta no tiene ninguna relación con el CREE ya que su fin es establecer qué parte de las rentas mixtas que originan tales servicios se producen en Colombia para, así, determinar el correspondiente impuesto sobre la renta y evitar la doble tributación. Y porcentaje que constituye renta líquida en la explotación de películas cinematográficas de personas naturales y de compañías extranjeras sin domicilio en Colombia (artículo 204) tampoco se relaciona con el CREE porque se trata de un porcentaje del monto de las regalías o arrendamientos percibidos por tal explotación que se le paga a la persona extranjera, sin que haya costos de producción incurridos en Colombia al respecto para efectos de establecer el impuesto sobre la renta para la equidad.

Por último, en cuanto a la renta líquida gravable en la explotación de programas de computador por parte de personas extranjeras que no tienen residencia en Colombia (artículo 204-1 del Estatuto Tributario), que el actor también echa de menos que no opere como una deducción en la determinación del CREE, esta jefatura advierte que ésta tampoco tiene ninguna relación con el CREE porque el tributo lo constituye un porcentaje del precio que percibe determinada persona por dicha explotación, donde no hay costos de producción incurridos en Colombia al respecto, para efectos de establecer el impuesto sobre la renta para la equidad.

Una vez visto el anterior contexto, sin duda relevante para resolver los problemas jurídicos planteados a partir de que se afirma en la demanda

sub examine, esta vista fiscal procede a resolverlos específicamente uno a uno.

En primer lugar, en lo que tiene que ver con la presunta violación del principio de igualdad tributaria por no haberse incluido como procedentes en la definición del hecho generador y de la base gravable del CREE la totalidad de las deducciones aplicables al impuesto de renta, bajo la hipótesis de que ambos impuestos son iguales, el jefe del ministerio público concluye que con la definición del hecho generador y base gravable aludidos no se incurre en la acusada vulneración de la Carta Política dado que, en realidad, se trata de tributos muy diferentes en sí mismo considerados, y que tienen una justificación de existencia legal diversa y razonable desde el punto de vista de los principios superiores de la tributación, especialmente los de justicia y equidad.

De igual manera, la acusación que hace el actor no está llamada a prosperar porque cada una de las deducciones del impuesto de renta que trae a colación el impugnante como omitidas, porque considera que deberían poderse aplicar al proceso de depuración del CREE, no tiene ninguna relación con la determinación del impuesto de la renta para la equidad, como se demostró al hacer el análisis a los 47 artículos del Estatuto Tributario que refiere.

Como consecuencia de la anterior, esta jefatura considera que tampoco se vulneraron los principios de justicia y equidad tributarios con la definición del hecho generador y de la base gravable del CREE.

En este sentido, contrario a lo que afirma el actor³¹, para esta jefatura la definición del hecho generador y de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad se establecen sobre los ingresos susceptibles de

³¹ Para quien es reprochable que el legislador no le hubiese permitido a los sujetos pasivos del CREE deducir los gastos efectivamente realizados, como sucede con el impuesto sobre la renta

incrementar el patrimonio del contribuyente, siendo impertinente que al final del ejercicio contable tributario el incremento neto del patrimonio sea menor o incluso negativo, toda vez este criterio de depuración para determinar tal tributo incluye los costos fijos laborales en que haya incurrido el sujeto pasivo del CREE para efectos de que, sobre dichos costos, aquel efectivamente contribuya y se pueda cumplir así con la finalidad de este tributo, cual es financiar los costos parafiscales de los cuales fueron exonerados los empleadores a partir de la disminución del impuesto de renta a cargo de tales contribuyentes del CREE —del 33% al 25%—.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que la regulación tributaria demandada fue creada para cumplir con el objetivo último de la ley tributaria, cual es el de estimular la generación de empleo a través de una política tributaria de redistribución de ingreso que, como tal, es un asunto que lejos de ir en contravía de los principios de justicia y equidad tributarios —como erróneamente lo presenta el accionante—, los refuerza y reafirma a partir del ejercicio de la potestad de configuración de la que goza el legislador para la creación e imposición de contribuciones fiscales, a fin de que el Estado cumpla con los fines para el cual fue creado y, en especial, el de permitir que todas las personas colombianas participen en la vida económica de la República³².

Por último, esta vista fiscal considera que no es posible aceptar que con la definición del hecho generador y de la base gravable del CREE se esté ante una violación del principio de equidad tributaria por doble tributación, considerando este tributo como idéntico al impuesto sobre la renta, toda vez que, como ya se demostró, lo cierto es que se trata de regulaciones tributarias diferentes entre sí que no riñen con los principios constitucionales que rigen la contribución ni con el ejercicio de la potestad de configuración que le asiste al Congreso de la República en esta materia.

³² Constitución Política de Colombia, artículos 2, 333 y 334.

Por el contrario, quienes están obligados a pagar el impuesto sobre la renta para la equidad deben tener en cuenta que en Colombia la propiedad privada es una función social que implica obligaciones³³, incluidas las tributarias, para cooperar con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado en forma justa y equitativa, lo que implica contribuir a la redistribución del ingreso en función del desarrollo nacional.

5. **Petición final**

De conformidad con lo anterior el jefe del ministerio público le solicita a la Corte Constitucional declarar **EXEQUIBLES** las expresiones “ingresos que sean susceptibles”, contenida en el artículo 21 de la Ley 1607 de 2012; y “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”, “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”, “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”, “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” y “Para todos los efectos, la base gravable del CREE no podrá

³³ Constitución Política, Artículo 58: Se garantizan la propiedad privada y los demás derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles, los cuales no pueden ser desconocidos ni vulnerados por leyes posteriores. Cuando de la aplicación de una ley expedida por motivos de utilidad pública o interés social, resultare en conflicto los derechos de los particulares con la necesidad por ella reconocida, el interés privado deberá ceder al interés público o social.

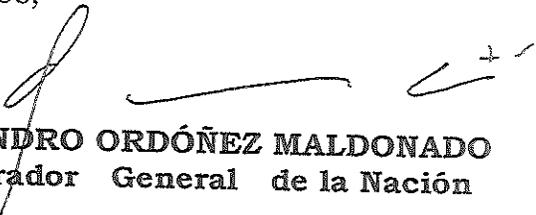
La propiedad es una función social que implica obligaciones. Como tal, le es inherente una función ecológica.

El Estado protegerá y promoverá las formas asociativas y solidarias de propiedad.

Por motivos de utilidad pública o interés social definidos por el legislador, podrá haber expropiación mediante sentencia judicial e indemnización previa. Este se fijará consultando los intereses de la comunidad y del afectado. En los casos que determine el legislador, dicha expropiación podrá adelantarse por vía administrativa, sujeta a posterior acción contenciosa-administrativa, incluso respecto del precio.

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”, contenidas en el artículo 22 de la misma ley.

De los Señores Magistrados,



ALEJANDRO ORDÓÑEZ MALDONADO
Procurador General de la Nación

ABG/JD Contreras B.