C-010-18

Sentencia C-010/18

DETERMINACION DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD (CREE)-Acorde con la Constitución en el entendido de que los contribuyentes podrán compensar el exceso de base mínima presunta en los periodos gravables 2013 y 2014

El problema jurídico que debe abordar la Corte es el siguiente: ¿Los artículos 22 de la Ley 1607 de 2012 y 14 de la Ley 1739 de 2014 violan el principio de equidad tributaria vertical al no haber incluido la compensación de exceso de base mínima presunta en los periodos gravables de 2013 y 2014? Para abordar el problema enunciado, la Corte i) realiza un breve recuento de las generalidades del concepto de impuesto, sus elementos, específicamente la base gravable y el uso de rentas presuntivas; ii) analiza los beneficios y las aminoraciones estructurales en derecho tributario; iii) realiza un breve recuento de la naturaleza del CREE,; iv) se refiere al principio de equidad tributaria y, finalmente, (v) analizará la constitucionalidad de los artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 y 14 de la Ley 1739 de 2014 y fijará el alcance del fallo. La Sala Plena dio respuesta al problema jurídico planteado de la siguiente manera: (i) los artículos 22 de la Ley 1607 de 2012 y 14 de la Ley 1739 de 2014, incurrieron en una omisión legislativa relativa que los hace inconstitucionales por no incluir la posibilidad de compensar el exceso de base mínima presunta en los periodos gravables 2013 y 2014. 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. (ii) encontró que la norma estableció un límite al principio de equidad que no era razonable ni proporcionado. En efecto, la exclusión de ese descuento afectó gravemente un principio constitucional sin beneficiar a otro. (iii) No obstante, ante los efectos inconstitucionales que podrían generarse con una declaratoria de inexequibilidad simple la Corte adopta una decisión de exequiblidad condicionada mediante un fallo integrador, en el sentido de que los artículos 22 de la Ley 1607 de 2012 y 14 de la Ley 1739 de 2014, son constitucionales en el sentido de que los contribuyentes podrán compensar el exceso de base mínima presunta en los periodos gravables 2013 y 2014.

COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL-Función negativa y positiva/COSA JUZGADA

CONSTITUCIONAL-Criterios para determinar su existencia/COSA JUZGADA FORMAL Y COSA JUZGADA MATERIAL-Alcance/COSA JUZGADA ABSOLUTA Y COSA JUZGADA RELATIVA-Conceptos

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DE NORMA SUSTITUIDA O DEROGADA-Criterios para verificación de producción de efectos

Esta Corporación ha establecido que el análisis de la vigencia o eficacia de una norma sustituida o derogada comprende el estudio de los siguientes aspectos: (i) las cláusulas de vigencia del cuerpo normativo que hizo el cambio, (ii) los elementos de la práctica judicial relevantes, (iii) los fenómenos de eficacia social pertinentes o (iv) cualquier otro criterio aplicable que demuestre que la norma continúa con la producción de sus consecuencias.

ACCION PUBLICA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Principio pro actione

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Indicación precisa del objeto demandado, el concepto de violación y la razón por la cual la Corte Constitucional es competente

El artículo 2° del Decreto 2067 de 1991, fija las condiciones o requisitos mínimos de procedibilidad de las demandas de inconstitucionalidad, exigiéndole a los ciudadanos en la presentación de las mismas, que (i) señalen las disposiciones legales contra las que dirigen la acusación; (ii) delimiten las preceptivas constitucionales que consideran violadas y (iii) expliquen las razones o motivos por los cuales estiman que tales normas superiores han sido desconocidas.

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Requisitos de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia

Para la jurisprudencia de esta Corporación el concepto de la violación requiere que los argumentos de inconstitucionalidad contra las normas acusadas sean: i) claros, es decir, que exista un hilo conductor en la argumentación que permita comprender el contenido de la demanda y las justificaciones que la sustentan; ii) ciertos, la demanda habrá de recaer sobre una proposición jurídica real y existente; iii) específicos, en la medida que se precise la manera en que la norma acusada vulnera un precepto o preceptos de la Constitución, con argumentos de oposición objetivos y verificables entre el contenido de la ley y el texto de

la Constitución Política, lo que hace inadmisibles los argumentos vagos, indeterminados, abstractos y globales; iv) pertinentes, el reproche debe ser de naturaleza constitucional pues no se aceptan reproches legales y/o doctrinarios; y, v) suficientes, debe exponer todos los elementos de juicio (argumentativos y probatorios) necesarios para iniciar el estudio y que despierten duda mínima sobre la constitucionalidad de la disposición acusada.

OMISION LEGISLATIVA RELATIVA-Concepto/OMISION LEGISLATIVA RELATIVA-Eventos en que se configura

Las omisiones legislativas relativas se presentan cuando el Legislador "al regular o construir una institución omite una condición o un ingrediente que, de acuerdo con la Constitución, sería exigencia esencial para armonizar con ella. v.gr.: si al regular un procedimiento, se pretermite el derecho de defensa.". Estas omisiones pueden ocurrir de distintas formas "(i) cuando expide una ley que si bien desarrolla un deber impuesto por la Constitución, favorece a ciertos sectores y perjudica a otros; (ii) cuando adopta un precepto que corresponde a una obligación constitucional, pero excluye expresa o tácitamente a un grupo de ciudadanos de los beneficios que otorga a los demás; y (iii) cuando al regular una institución omite una condición o un elemento esencial exigido por la Constitución".

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD POR OMISION LEGISLATIVA RELATIVA-Requisitos de procedencia

Aunque existen diversas formulaciones de los requisitos que debe reunir una demanda de inconstitucionalidad por omisión legislativa relativa, la sentencia C-833 de 2013 hace una lista detallada de la siguiente forma: i)Que exista una norma sobre la cual se predique necesariamente el cargo; ii) La disposición acusada debe excluir de sus consecuencias jurídicas aquellos casos que, por ser asimilables, tendrían que estar contenidos en el texto normativo cuestionado, o que el precepto omita incluir un ingrediente o condición que, de acuerdo con la Constitución, resulta esencial para armonizar el texto legal con los mandatos de la Carta; iii) La exclusión de los casos o ingredientes carezca de un principio de razón suficiente; iv) La falta de justificación y objetividad genere para los casos excluidos de la regulación legal una desigualdad negativa frente a los que se encuentran amparados por las consecuencias de la norma; v) La omisión surge como consecuencia del incumplimiento de un deber específico impuesto por el constituyente al Legislador; iv) Debe tenerse en

cuenta si la supuesta omisión emerge a primera vista de la norma propuesta, o si por el contrario; iv) Se está más bien, ante normas completas, coherentes y suficientes, que regulan situaciones distintas.

INTEGRACION DE UNIDAD NORMATIVA-Carácter excepcional

INTEGRACION DE UNIDAD NORMATIVA-Reglas jurisprudenciales

La Corte estableció las reglas jurisprudenciales de procedencia de la integración de unidad normativa cuando: i) La demanda versa sobre una disposición jurídica que de manera independiente no tiene un contenido deóntico claro o unívoco, de tal forma que su interpretación y aplicación depende de integrar su contenido con el de otra disposición que no fue objeto de censura constitucional. De no realizarse la integración de normas, se podría incurrir en un fallo inhibitorio; ii) La disposición normativa objeto de control constitucional está reproducida en otras normas del ordenamiento que no fueron demandadas; y, iii) No se verifica ninguna de las causales anteriores, sin embargo, la norma demandada se encuentra "(…) intrínsecamente relacionada con otra disposición que, a primera vista, presenta serias dudas de constitucionalidad". En ese sentido, la procedencia de esta causal está condicionada a la verificación de dos requisitos adicionales, distintos y concurrentes: "(1) que la norma demandada tenga una estrecha relación con las disposiciones no cuestionadas que formarían la unidad normativa; (2) que las disposiciones no acusadas aparezcan, a primera vista, aparentemente inconstitucionales. A este respecto, la Corporación ha señalado que "es legítimo que la Corte entre a estudiar la regulación global de la cual forma parte la norma demandada, si tal regulación aparece prima facie de una dudosa constitucionalidad".

NATURALEZA JURIDICA DEL TRIBUTO-Concepto

El concepto de tributo en la Constitución y como ha sido entendido por la Corte, comprende: i) un sentido amplio y genérico, pues en su definición están contenidos los impuestos, tasas y contribuciones; ii) constituye un ingreso público destinado al financiamiento de la satisfacción de las necesidades por parte del Estado a través del gasto; iii) tiene origen en la ley como expresión de la "potestad tributaria" derivada del "poder de imperio", además de ser una manifestación del principio de representación popular; y iv) su naturaleza es coactiva.

TRIBUTO-clasificación/IMPUESTO-características

TRIBUTO-Elementos/TRIBUTO-Sujeto activo/TRIBUTO-Sujeto pasivo/TRIBUTO-tarifa/TRIBUTO-Hecho generador/TRIBUTO-Base gravable

BENEFICIO TRIBUTARIO-Concepto/BENEFICIOS TRIBUTARIOS Y MINORACIONES ESTRUCTURALES-Distinción/MINORACIONES ESTRUCTURALES-Finalidad

IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD CREE-Naturaleza/IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD CREE-Destinación específica

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Jurisprudencia constitucional/LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Jurisprudencia constitucional

SENTENCIAS INTEGRADORAS INTERPRETATIVAS, ADITIVAS Y SUSTITUTIVAS-Técnicas de modulación de los fallos de constitucionalidad

Referencia: Expediente D-11769

Demanda de inconstitucionalidad en contra del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012.

Demandantes: Alejandra García Jaramillo y María Margarita Parra Gómez.

Magistrada Ponente:

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Bogotá, D. C., siete (7) de marzo de dos mil dos mil dieciocho (2018)

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, consagrada en el artículo 241 de la Constitución Política, las ciudadanas Alejandra García Jaramillo y María Margarita Parra Gómez presentaron ante esta Corporación demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones.”

La demanda fue admitida a través de Auto del dieciséis (16) de noviembre de dos mil dieciséis (2016), únicamente en relación con el cargo por violación del principio de equidad tributaria vertical que genera una presunta omisión legislativa relativa. En esta misma providencia se comunicó la iniciación del proceso al señor Presidente de la República, al Presidente del Congreso de la República, a los Ministerios de Justicia y del Derecho, de Hacienda y Crédito Público; a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y al Departamento Nacional de Planeación, a la Academia Colombiana de Jurisprudencia, al Instituto Colombiano de Derecho Tributario y a las facultades de derechos de las universidades de Antioquia, del Norte de Barranquilla, Externado de Colombia y Sergio Arboleda, en virtud de lo contemplado en el artículo 11 del Decreto 2067 de 1991.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de esta clase de procesos y proferido el concepto de rigor por el señor Procurador General de la Nación, procede la Corte a decidir de fondo la demanda de la referencia.

II. TEXTO DE LA NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012:

Texto original de la Ley 1607 de 2012:

“LEY 1607 DE 2012

(diciembre 26)

Diario Oficial No. 48.655 de 26 de diciembre de 2012

CONGRESO DE LA REPÚBLICA

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

(…)

ARTÍCULO 22. 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."

III. LA DEMANDA

Las accionantes consideraron que la norma acusada violó los artículos 95 numeral 9° y 363 de la Constitución, puesto que al establecer la base gravable del impuesto de renta para la equidad, en adelante CREE, no tuvo en cuenta la capacidad tributaria del contribuyente razón por la cual desconoció el principio de equidad[1].

Con fundamento en lo anterior, presentaron un cargo por omisión legislativa relativa, por cuanto el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, excluye la posibilidad de compensar el exceso de base mínima del impuesto sobre la renta para la equidad CREE para los años 2013 y 2014, puesto que desde el año 2015 ya existe una ley que lo regula[2], no obstante haber sido modificado por el artículo 11 de la Ley 1739 de 2014[3]. Para sustentar el cargo

presentaron las siguientes razones:

i. La ausencia de inclusión de la compensación por exceso de base mínima del CREE produce una repercusión directa en los contribuyentes al hacerlos tributar sobre una renta presunta que puede ser mucho mayor a la real. En efecto, el impuesto consagra una base gravable que no podrá ser inferior al 3% del patrimonio líquido del sujeto pasivo en el último día del año gravable inmediatamente anterior de conformidad con lo previsto en los artículos 189 y 193 del Estatuto Tributario.

Lo anterior genera una renta presuntiva que de ser mayor debería tener la posibilidad de compensarse en los siguientes años, de tal suerte que su exclusión para los años 2013 y 2014 afecta la equidad vertical entendida como progresividad[4].

ii. El artículo acusado presenta rasgos confiscatorios porque la renta presuntiva puede resultar mayor a la capacidad de pago y esto configura que la tarifa no sea soportable para el sujeto pasivo.

iii. El diseño del CREE no toma en cuenta la capacidad de pago de los sujetos obligados, pues la imposibilidad de hacer la compensación de que trata el artículo 189 del Estatuto Tributario constituye una carga tributaria excesiva sobre quienes atraviesan por momentos de bajos ingresos frente a quienes están en una situación de solvencia económica[5].

IV. INTERVENCIONES

Intervenciones institucionales:

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN[7]

La entidad pública radicó ante la Secretaría General, el doce (12) de diciembre de 2016, escrito de intervención en el que solicitó a la Corte declarar EXEQUIBLE la norma demandada, con fundamento en las siguientes razones:

i) El impuesto de renta y la equidad CREE: expresó que el CREE fue creado para aliviar las cargas parafiscales sobre la nómina, mediante un impuesto específico que gravara las utilidades que a su vez se afectan por el coste laboral, es decir, quien tenga más carga laboral pagará menos impuestos. Adicionalmente realizó un recuento de los antecedentes

gubernamentales y legislativos del mencionado impuesto[8].

ii) El hecho generador y la base gravable: indicó que la norma acusada no contiene una indefinición del hecho generador y adicionalmente la expresión "ingresos que sean susceptibles"[9] es constitucional, puesto que la naturaleza del CREE es análoga al impuesto sobre la renta y complementarios, por lo que los ingresos que genera el tributo son los que obtiene un contribuyente en el año gravable, los cuales conforme al artículo 38 del Decreto 2649 de 1993, son aquellos que generan un aumento de los activos, una disminución de los pasivos o una combinación de los dos. En otras palabras, el ingreso debe generar un enriquecimiento o capitalización en cabeza de quien lo recibe, es decir, debe incrementar el patrimonio en el correspondiente periodo fiscal[10].

Conforme a lo expuesto, manifestó que la norma acusada indica con claridad el hecho generador del tributo. Sin embargo, advirtió que las demandantes confundieron el hecho generador del tributo con la base gravable.

En ese sentido, presentó la definición de la base gravable como elemento del impuesto, los métodos para su determinación[11] y señaló que su depuración se realiza mediante la aplicación de deducciones y exclusiones[12].

No obstante, advirtió que el resultado que se obtenga será la base gravable del CREE, la cual no podrá ser inferior al 3% del patrimonio líquido del contribuyente del año gravable inmediatamente anterior, por lo que se presenta una base presunta mínima[13].

Conforme al artículo 95-9 de la Constitución, los ciudadanos tienen el deber material de tributación y además, el Legislador tiene una amplia facultad de configuración en materia tributaria que le permite fijar con discrecionalidad los elementos del gravamen[14].

Por tal razón, el hecho de que el Legislador no hubiese ordenado para el CREE las deducciones comprendidas en diferentes normas del Estatuto Tributario para otros gravámenes, no configura una omisión legislativa, por lo que no existe un texto legal incompleto como lo exponen las demandantes[15].

En conclusión, reiteró su solicitud de constitucionalidad del 22 de la Ley 1607 de 2012[16].

Ministerio de Hacienda y Crédito Público[17]

El interviniente radicó ante la Secretaría General de esta Corporación, el doce (12) de diciembre de 2016, escrito mediante el cual solicitó a la Corte declararse INHIBIDA de proferir un fallo de fondo y en subsidio la declaratoria de EXEQUIBILIDAD de la norma acusada[18], con fundamento en lo siguiente:

i. Ineptitud sustantiva de la demanda: expresó que el concepto de violación es un requisito que deben cumplir las demandas de inconstitucionalidad y que implica una "carga material profunda" que no se demuestra con la presentación de cualquier tipo de razones o motivos, sino que exige unos mínimos argumentativos que no pueden ser vagos, abstractos, imprecisos o globales[19].

Con fundamento en lo anterior, manifestó que la demanda carece de certeza porque la sustentación de la alegada inconstitucionalidad recae sobre una interpretación incorrecta y deducida erróneamente por las demandantes y no sobre una proposición jurídica real y existente, pues manifestaron que el Legislador tenía la obligación de establecer los mismos factores de depuración que proceden para el impuesto sobre la renta[20].

De esta manera, adujo que los accionantes no realizaron una exposición adecuada de los cargos, los cuales además carecen de pertinencia en la medida en que el reproche se fundamenta en consideraciones legales y doctrinarias y no constitucionales[21].

ii. Oposición a los cargos formulados en contra del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012: inició su argumentación con el análisis del origen y estructuración del CREE[22]; su naturaleza independiente frente al impuesto de renta[23]; y finalmente la ausencia de omisión legislativa. Frente a este último argumento, expuso que la prosperidad del cargo por omisión legislativa relativa depende de una exigencia establecida en la Carta respecto de una condición o tratamiento específico, requisito que no se cumple en el presente asunto[24].

Academia Colombiana de Jurisprudencia[25]

La institución expresó que las pretensiones de las demandantes ESTÁN LLAMADAS A PROSPERAR, por las siguientes razones[26]:

i) El impuesto analizado grava el enriquecimiento, el cual es medido en función de la utilidad fiscal o de la renta líquida fiscal ordinaria, aspecto determinante para identificar el índice de capacidad contributiva.

ii) El régimen de base mínima presunta aplicable en aquellos eventos en los que la base real es inferior al 3% del patrimonio líquido del contribuyente en el último día del año inmediatamente anterior, solo es admisible si el exceso entre la base mínima y la real es susceptible de compensar contra las bases reales de los años subsiguientes, o de los cinco años subsiguientes a que alude el artículo 22-3 del Estatuto Tributario, tal como fue adicionado por el artículo 14 de la Ley 1739 de 2014.

En otras palabras, si un contribuyente debe liquidar el impuesto sobre una base gravable superior a la que realmente le corresponde, como sería la base mínima presunta, debe contar con la oportunidad de compensar el exceso de base con las utilidades fiscales o rentas líquidas ordinarias de los periodos subsiguientes, con lo cual, el tributo puede recobrar su dimensión de equidad.

iii) Conforme a lo expuesto, los contribuyentes que tributen sobre su verdadera utilidad fiscal, y no sobre bases mínimas inferiores, están gravadas con el impuesto en condiciones de ostensible privilegio respecto de los que liquidan sobre la base mínima.

Es decir, si no se permite la compensación del exceso de base, la tarifa real para el contribuyente que paga sobre la base mínima, calculada mediante la división del importe del tributo sobre su utilidad fiscal real, sería más alta que la de quienes no se encuentren en esas circunstancias, lo cual también desconoce el principio de igualdad.

Finalmente indicó que los fundamentos de la demanda coinciden con lo expuesto por la Corte en la sentencia C-291 de 2015[27].

Instituto Colombiano de Derecho Tributario[28]

El interviniente radicó ante la Secretaría General de la Corte, el catorce (14) de diciembre de 2016[29], documento en el que solicitó la declaratoria de EXEQUIBILIDAD CONDICIONADA de la norma acusada, en el sentido de incluir la compensación del exceso de base presuntiva en los términos del artículo 14 de la Ley 1739 de 2014, para que se

aplique a todas las situaciones no consolidadas amparadas por el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 y que comprenda su vigencia y el momento en que deje de producir efectos jurídicos[30].

Para sustentar su petición, presentó los siguientes argumentos:

i) La norma acusada fue modificada por los artículos 11, 13 y 14 de la Ley 1739 de 2014, lo cual implica que el efecto de la acción de inconstitucionalidad versa sobre el tiempo transcurrido desde la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012, hasta la aplicación de las normas contenidas en la Ley 1739 de 2014.

ii) Se configura la tacha de inconstitucionalidad, puesto que no reconocer la compensación por exceso de base presuntiva obliga al contribuyente a tributar sobre un supuesto económico ficto –como ocurriría de no poder deducir las pérdidas de ejercicios anteriores-, aspecto que fue regulado posteriormente con el artículo 14 de la Ley 1739 de 2014[32].

El interviniente realizó una extensa transcripción de la sentencia C-291 de 2015, y aseguró que al igual que en aquella oportunidad, en el presente asunto se configuró la violación de la equidad tributaria en su dimensión vertical[33].

Intervenciones ciudadanas

La ciudadana Lucy Cruz de Quiñones, radicó ante la Secretaría General de esta Corporación, intervención en la que manifestó que COADYUVA la demanda en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad de la referencia[34]. En su escrito hizo referencia a su legitimación como coadyuvante y a la oportunidad para presentar sus argumentos en el proceso de la referencia[35].

De igual manera, realizó un contexto del debate constitucional planteado en la demanda y los efectos de la sentencia C-291 de 2015[36], para concluir que no existe cosa juzgada absoluta y por lo tanto, procede el estudio de constitucionalidad propuesto.

De otra parte, solicitó a la Corte la integración de la unidad normativa mediante la formulación de la proposición jurídica completa entre los artículos 22 de la Ley 1607 2012 y 14 de la Ley 1739 de 2014, con base en las siguientes razones[37]:

i) El artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, no prescribió nada sobre el tratamiento de las pérdidas del impuesto de renta o ganancias denominado CREE, al igual que no advirtió lo que ocurría en el periodo en que se generaron dichas pérdidas, cuando el contribuyente en mala condición económica tuvo que pagar un impuesto mínimo originado en la presunción de rentabilidad del 3%. Por tal razón, los efectos de la sentencia C-291 de 2015, resultaron insuficientes, porque la inequidad continuó para esos sujetos que sufrieron pérdidas para los periodos 2013 y 2014, puesto que la base calculada teóricamente aun sin utilidades reales se deja como definitiva, sin la posibilidad de ser compensada, es decir, el contribuyente soportó el impuesto sin capacidad contributiva para tal fin[38].

ii) El artículo 14 de la Ley 1739 de 2014, que adicionó el artículo 22-3 a la Ley 1607 de 2012, si consideró los dos efectos de las pérdidas, incluido el relativo a la compensación del exceso de base mínima, sin embargo, surgió el problema de la temporalidad porque sus efectos empezaron a regir a partir del año gravable 2015 y dejó en "el limbo" las pérdidas sufridas durante los periodos 2013 y 2014, en los cuales rigió la norma demandada.

Por tal razón, consideró que ésta Corporación debe integrar las dos normas, la inicial y la modificatoria del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, para que se establezca que el límite temporal no significa el inicio de un trato equitativo con las pérdidas y compensaciones de la renta mínima con bases positivas posteriores, sino que siempre debió entenderse de esta forma, pues existen dos años que están pendientes de compensar[39].

Para sustentar su solicitud, la ciudadana transcribió apartes del concepto 013698 del primero (1º) de junio 2016 de la DIAN, en la que esa entidad afirmó que: "Las compensaciones por pérdidas y por exceso de base mínima no aplican para el año gravable 2015, toda vez que de conformidad con el artículo 13 y 14 de la Ley 1739 de 2014, esta solo podrán tomarse contra las rentas determinadas en los gravables siguientes."

Ahora bien, en relación con el cargo por violación al principio de equidad, la interviniente expresó lo siguiente:

i) Los artículos 95.9 y 363 de la Carta, consagran un límite material a la libre configuración del Legislador, puesto que aquel tiene la obligación de establecer una opción de tributación que respete la justicia y la equidad[40].

ii) Un impuesto que grave la renta es justo y equitativo en la medida en que afecta las ganancias del contribuyente, a través de una alícuota razonable que no consuma la riqueza producida sino que haga participe al Estado del éxito privado de los negocios. De esta manera, la compensación de pérdidas fiscales, no constituye un beneficio fiscal sino que obedece a una minoración estructural propia de la noción de renta disponible, que como objeto gravable resulta de la utilidad neta después de imputar a los ingresos los costos y gastos necesarios para producirla.

Conforme a lo anterior, si el contribuyente en lugar de ganar pierde, debe pagar un impuesto mínimo que parte de una presunción de rentabilidad, pero cuando gana debe contar con la posibilidad de compensar ese efecto en sus rentas reales, para que en el periodo en que gane se disminuya la base gravable con el valor que temporalmente se asumió como ganancia irreal o ficta[41].

iii) Refirió que el diseño constitucional del tributo está basado en el concepto de autocontención, pero no siempre se comprende de esta manera. En efecto, la mencionada noción enlaza el interés recaudatorio con los derechos del contribuyente de ser gravado de forma justa y equitativa, por lo que cada norma tributaria debe interpretarse en una relación de fin a medios legítimos.

De esta suerte, la renta es real cuando coincide con las utilidades disponibles que son gravadas como un índice de capacidad contributiva que promueve la redistribución de rentas de los más favorecidos hacía los que no tienen capacidad económica. Esa concepción se rompe cuando los contribuyentes carecen de utilidades y rentas y sin embargo, deben calcular una base presunta de rentabilidad, modalidad de recaudo que ha sido justificada como un instrumento para la lucha contra la evasión. No obstante, para evitar un sacrificio exagerado o confiscatorio esa base irreal se "enjuga" con las utilidades reales cuando estas se produzcan con un cierto límite temporal definido por el Legislador. En este evento, la medida no se entiende como un alivio sino como un mecanismo de restauración de la equidad[42].

iv) Cuando un tributo absorbe una parte sustancial de la operación gravada y media una desproporcionada magnitud entre el monto de la operación y el impuesto pagado, se produce un "vicio" de confiscación fiscal o de tributación injusta y exagerada. Por tal razón,

debe permitirse a los sujetos pasivos la posibilidad de excluir del gravamen la cifra irreal sobre la que temporalmente se tributó, de lo contrario, los impuestos causados sobre base mínima constituirían una confiscación indirecta como carga actual sin capacidad[43].

Finalmente, la ciudadana reiteró su petición a la Corte para declarar la inconstitucionalidad del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, por desconocer los principios de equidad y capacidad contributiva[44].

V. CONCEPTO DE LA PROCURADORÍA GENERAL DE LA NACIÓN[45]

El Procurador General de la Nación pidió a la Corte Constitucional declarar la EXEQUIBILIDAD del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, BAJO LA CONDICIÓN de que la compensación del exceso de base mínima del CREE contenida en la Ley 1739 de 2014, rige también para los años 2013 y 2014, pues configuran situaciones que aún no están consolidadas[46].

Para el Ministerio Público el cargo está llamado a prosperar, puesto que la inexistencia de compensación por exceso de base mínima del CREE, en situaciones que no se encuentran consolidadas, desconoce los principios que rigen los asuntos tributarios, específicamente los invocados por las demandantes[47].

En ese sentido, no existe una razón suficiente para que la Ley 1739 de 2014, haya excluido de compensación por exceso de base los años 2013 y 2014, pero si haya regulado lo pertinente para el año 2015, situación que contradice el principio de equidad en materia tributaria[48].

De esta manera, se configuró una omisión legislativa relativa, puesto que el único criterio de diferenciación es el año en el cual se generó el exceso de base mínima, el cual resulta insuficiente, puesto que para los años 2013 y 2014, se presentan situaciones idénticas a las reguladas para el 2015 y subsiguiente, lo que obliga a establecer un trato homogéneo[49].

Recordó que esta Corporación profirió la sentencia C-291 de 2015, y expresó que la ratio decidendi de aquel pronunciamiento es aplicable al asunto de la referencia, por lo que debe decidirse en el sentido de declarar la exequibilidad condicionada de la norma[50].

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

Competencia

1. Conforme al artículo 241 numeral 4º de la Constitución, la Corte es competente para conocer de la constitucionalidad del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 "Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones", ya que se trata de una demanda de inconstitucionalidad en contra de una norma que hace parte de una Ley de la República.

Asuntos preliminares

2. La demanda, las intervenciones y el concepto del Ministerio Público generan para la Sala Plena la necesidad de pronunciarse sobre cuestiones previas antes de analizar las vulneraciones acusadas. Por tal razón, se analizaran los siguientes aspectos preliminares: i) la ausencia de cosa juzgada en relación co la sentencia C-291 de 2015; ii) la vigencia de la disposición jurídica objeto de censura constitucional; iii) la aptitud sustantiva de la demanda; y iv) la necesidad de integrar la unidad normativa. Una vez se hayan verificado los anteriores elementos, y de ser procedente, la Corte abordará el estudio de fondo de la demanda de la referencia.

La ausencia de cosa juzgada en el presente asunto

3. Una de las intervinientes[51] analizó los efectos de la sentencia C-291 de 2015[52] sobre la norma acusada y concluyó que no operó el fenómeno de la cosa juzgada. En aquella oportunidad, la Corte analizó una demanda sobre el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, por desconocer el principio de equidad tributaria consagrada en los artículos 95-9 y 363 de la Constitución. En efecto, se trató de una omisión legislativa relativa porque la norma acusada no contemplo la posibilidad de compensar las pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores, para calcular la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE).

Esta Corporación en la mencionada providencia resolvió declarar la EXEQUIBILIDAD CONDICIONADA de la norma que actualmente es objeto de estudio en el presente expediente, exclusivamente en esa oportunidad, en el sentido de que 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, en los términos previstos en la parte motiva de esta providencia.

Conforme al artículo 243 de la Carta, las sentencias proferidas por la Corte, en ejercicio del control de constitucionalidad, hacen tránsito a cosa juzgada constitucional, por lo que: "Ninguna autoridad podrá reproducir el contenido material del acto jurídico declarado inexequible por razones de fondo, mientras subsistan en la Carta las disposiciones que sirvieron para hacer la confrontación entre la norma ordinaria y la Constitución".

De igual manera, los artículos 46 y 48 de la Ley 270 de 1996, al igual que el artículo 22 del Decreto 2067 de 1991, complementan el enunciado Superior al definir que las decisiones que dicte la Corte en ejercicio del control de constitucionalidad son definitivas, de obligatorio cumplimiento y tienen efectos erga omnes[55].

5. Esta Corporación en sentencia C-228 de 2015[56], reiteró las funciones de la cosa juzgada tanto en una dimensión negativa como positiva. A tal efecto: "(…) la cosa juzgada tiene una función negativa, que consiste en prohibir a los funcionarios judiciales conocer, tramitar y fallar sobre lo ya resuelto, y una función positiva, que es proveer seguridad a las relaciones jurídicas[57]."[58]

En esa misma providencia se reiteraron las reglas jurisprudenciales de verificación de la existencia de cosa juzgada una vez: "(…) (i) que se proponga estudiar el mismo contenido normativo de una proposición jurídica ya estudiada en una sentencia anterior; (ii) que se presenten las mismas razones o cuestionamientos (esto incluye el referente constitucional o norma presuntamente vulnerada), analizados en ese fallo antecedente; y (iii) que no haya variado el patrón normativo de control[59]."[60]

6. En relación con la cosa juzgada constitucional, la jurisprudencia de este Tribunal ha considerado que la misma puede ser formal o material. Se tratará de una cosa juzgada constitucional formal cuando[61]: "(…) cuando existe una decisión previa del juez constitucional en relación con la misma norma que es llevada posteriormente a su estudio…"[62], o, cuando se trata de una norma con texto normativo exactamente igual, es decir, formalmente igual[63]. Este evento hace que "… no se pueda volver a revisar la

decisión adoptada mediante fallo ejecutoriado…"[64]"

De otra parte, habrá cosa juzgada constitucional material cuando: "(…) existen dos disposiciones distintas que, sin embargo, tienen el mismo contenido normativo. En estos casos, es claro que si ya se dio un juicio de constitucionalidad previo en torno a una de esas disposiciones, este juicio involucra la evaluación del contenido normativo como tal, más allá de los aspectos gramaticales o formales que pueden diferenciar las disposiciones demandadas[65]. Por tanto opera el fenómeno de la cosa juzgada."[66]

7. Ahora bien, los efectos de la cosa juzgada en materia de control abstracto de constitucionalidad están condicionados a la manera en que la Corte resuelve las demandas que son sometidas a su jurisdicción. En efecto, la declaratoria de inexequibilidad de una norma, implica que no existe objeto para un nuevo pronunciamiento de esta Corporación, por tal razón la demanda que se presente con posterioridad deberá rechazarse o proferirse un fallo estándose a lo resuelto en la decisión anterior[67].

Si este Tribunal ha resuelto la exequibilidad de una norma que con posterioridad es nuevamente demandada, debe analizarse cuál fue el alcance de la decisión previa, con la finalidad de "(…) definir si hay lugar a un pronunciamiento de fondo o si por el contrario la problemática ya ha sido resuelta, caso en el cual, la demanda deberá rechazarse de plano o, en su defecto la Corte emitirá un fallo en el cual decida estarse a lo resuelto en el fallo anterior."[68]

En este último caso, esta Corporación ha considerado que:

"(…) la cosa juzgada puede ser absoluta o relativa[69], en la medida en que la Corte defina en la sentencia anterior, los efectos que se derivan de la declaración de exequibilidad. Así, en la práctica podría dejarse abierta la posibilidad de que se presenten nuevas demandas en relación con un precepto evaluado con anterioridad. Esta Corporación indicó que 'mientras la Corte Constitucional no señale que los efectos de una determinada providencia son de cosa juzgada relativa, se entenderá que las sentencias que profiera hacen tránsito a cosa juzgada absoluta'[70].

Según lo anterior, existe cosa juzgada absoluta cuando el juez constitucional, en la parte resolutiva de una sentencia de exequibilidad, omite precisar los efectos de esa decisión,

pues se presume que el precepto analizado es válido frente a la totalidad de las normas constitucionales. Por tanto, la Corte no podría volver a fallar sobre esa materia. Por el contrario, existe cosa juzgada relativa cuando la Corte delimita en la parte resolutiva el efecto de dicha decisión[71].”[72]

No obstante, en sentencia C-818 de 2012[73], este Tribunal consideró que la cosa juzgada absoluta puede ser aparente cuando:

“(…) en la parte motiva de una sentencia la Corte no se pronuncia en lo absoluto sobre el contenido normativo de un texto, pero por error resuelve de fondo en relación con tal contenido normativo.[74] Sin embargo, la existencia de una cosa juzgada aparente no depende de que determinados cargos hayan sido estudiados en la parte motiva de la sentencia, sino de que el texto sobre el cual recae el pronunciamiento haya sido analizado.[75] Por lo tanto, no hay cosa juzgada aparente sólo porque en la parte motiva no se haga una referencia explícita a un cargo hipotético planteado a posteriori en relación con algún elemento contenido en una de tales disposiciones, salvo que la inconstitucionalidad suscitada por el nuevo cargo sea evidente.”

Así las cosas, no se está frente a una cosa juzgada absoluta sino relativa implícita, por lo que la Corte puede decidir otras demandas contra la misma norma, siempre y cuando no se refieran a los cargos ya analizados[76].

8. Ahora bien, en el caso que es objeto de estudio por parte de la Corte en esta oportunidad, es claro que frente a la sentencia C-291 de 2015, que resolvió una demanda de inconstitucionalidad contra la misma disposición acusada en el asunto de la referencia, no operó el fenómeno de la cosa juzgada constitucional relativa, porque en aquella oportunidad, si bien existió identidad en el cargo por omisión legislativa relativa, aquel se predicó por la imposibilidad de compensar pérdidas fiscales con rentas liquidas obtenidas en años posteriores, para calcular la base gravable del Impuesto sobre la renta para la equidad (CREE).

En esta ocasión, la Corte analiza en la presente demanda el cargo por omisión legislativa relativa por la ausencia de compensación de base mínima presunta en años posteriores, específicamente en los periodos 2013 y 2014.

Conforme a lo expuesto, para la Sala no existe identidad en el objeto de estudio, por lo que operó el fenómeno de la cosa juzgada relativa al presentarse identidad en la disposición jurídica acusada, pero diferencia en la norma censurada.

Vigencia de la disposición jurídica acusada

2. El artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, demandando en esta oportunidad, fue reformado por el artículo 11 de la Ley 1739 de 2014[77], vigente desde el veintitrés (23) de diciembre de ese mismo año[78]. De igual manera, los artículos 12 a 16 de la Ley 1739 de 2014, le adicionan varios numerales a la disposición jurídica objeto de censura constitucional.

Adicionalmente, el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, vigente desde el veintinueve (29) de diciembre de 2016[79], derogó los artículos 22, 22-1, 22-2, 22-3, 22-4 y 22-5 de la Ley 1607 de 2012.

El requisito de vigencia de las normas sometidas a control constitucional y sus excepciones

10. Esta Corporación realiza un control judicial que, por regla general, recae sobre normas jurídicas vigentes. Sin embargo, la jurisprudencia de la Corte ha identificado varias excepciones a ese criterio, las cuales no tienen vocación de taxatividad[80], puesto que muchas normas infraconstitucionales pueden producir efectos jurídicos en cualquier tiempo, no obstante haber sido reformadas o derogadas[81] y en consecuencia, podrían impactar al derecho positivo y afectar la Supremacía de la Carta.

Por eso, la determinación de la vigencia y eficacia de las normas sometidas a control abstracto de constitucionalidad constituye una fase previa, que permite determinar su procedencia[82]. En la sentencia C-291 de 2015[83], se reiteró que una norma puede ser objeto de sustitución o derogatoria, sin embargo esta circunstancia no puede ser prima facie motivo o causa para el rechazo de la demanda o para proferir una decisión inhibitoria, puesto que la disposición puede producir efectos en la actualidad o llegar a producirlos en el futuro, lo que impone la obligación de una sentencia de fondo. De esta manera, la Corte ha considerado que mantiene su competencia para conocer y decidir demandas de inconstitucionalidad presentadas contra disposiciones jurídicas que han perdido vigencia, pero que mantienen su eficacia en el ordenamiento jurídico, pues producen efectos jurídicos

no obstante haber sido derogadas o sustituidas.

Esta Corporación ha establecido que el análisis de la vigencia o eficacia de una norma sustituida o derogada comprende el estudio de los siguientes aspectos: (i) las cláusulas de vigencia del cuerpo normativo que hizo el cambio, (ii) los elementos de la práctica judicial relevantes, (iii) los fenómenos de eficacia social pertinentes o (iv) cualquier otro criterio aplicable que demuestre que la norma continúa con la producción de sus consecuencias[84].

El artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 no se encuentra vigente pero sí produce efectos jurídicos en la actualidad

11. El artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 fue modificado por el artículo 11 de la Ley 1739 de 2014 y adicionado por los artículos 12 a 16 de la misma Ley. Los cambios fueron los siguientes:

LEY 1607 DE 2012

LEY 1739 DE 2014

ARTÍCULO 22. 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 11. Modifíquese 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, 53del 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".

La Ley 1739 de 2014, adicionó el mencionado artículo en los siguientes términos:

ARTÍCULO 12. Adiciónese el artículo 22-1 a la Ley 1607 de 2012 el cual quedará así:

"Artículo 22-1. Rentas Brutas y Líquidas Especiales. Las rentas brutas especiales previstas en el Capítulo IV, del Título I del Libro primero del Estatuto Tributario, y las Rentas líquidas por recuperación de deducciones, señaladas en los artículos 195 a 199 del Estatuto Tributario serán aplicables para efectos de la determinación del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE)."

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".

ARTÍCULO 14. Adiciónese el artículo 22-3 a la Ley 1607 de 2012 el cual quedará así:

“Artículo 22-3. Compensación de exceso de base mínima. El exceso de base mínima de Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) calculada de acuerdo con el inciso 2o del artículo 22 de esta ley sobre la base determinada conforme el inciso 1o del mismo artículo, que se genere a partir del periodo gravable 2015, podrá compensarse con las rentas determinadas conforme al inciso 1o del artículo 22 citado dentro de los cinco (5) años siguientes, reajustado fiscalmente”.

ARTÍCULO 15. Adiciónese el artículo 22-4 a la Ley 1607 de 2012 el cual quedará así:

“Artículo 22-4. Remisión a las normas del impuesto sobre la renta. Para efectos del Impuesto Sobre la renta para la Equidad (CREE) será aplicable lo previsto en el Capítulo XI del Título I del Libro I, en el artículo 118-1 del Estatuto Tributario Nacional, y en las demás disposiciones previstas en el Impuesto sobre la Renta siempre y cuando sean compatibles con la naturaleza de dicho impuesto”.

ARTÍCULO 16. Adiciónese el artículo 22-5 a la Ley 1607 de 2012 el cual quedará así:

“Artículo 22-5. Descuento por impuestos pagados en el exterior. Las sociedades y entidades nacionales que sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) y su sobretasa, cuando sea el caso, y que perciban rentas de fuente extranjera sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen, tienen derecho a descontar del monto del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) y su sobretasa, cuando sea el caso, el impuesto sobre la renta pagado en el país de origen, cualquiera sea su denominación, liquidado sobre esas mismas rentas el siguiente valor:

Donde:

– TRyC es la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.

– TCREE es la tarifa del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.

– STCREE es la tarifa de la sobretasa al impuesto sobre la renta para la Equidad (CREE) aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.

– ImpExt es el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero, cualquiera sea su denominación, liquidado sobre esas mismas rentas.

El valor del descuento en ningún caso podrá exceder el monto del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) y su sobretasa, de ser el caso, que deba pagar el contribuyente en Colombia por esas mismas rentas.

Cuando se trate de dividendos o participaciones provenientes de sociedades domiciliadas en el exterior, habrá lugar a un descuento tributario en el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) y su sobretasa, de ser el caso, por los impuestos sobre la renta pagados en el exterior, de la siguiente forma:

a) El valor del descuento equivale al resultado de multiplicar el monto de los dividendos o participaciones por la tarifa del impuesto sobre la renta a la que hayan estado sometidas las utilidades que los generaron multiplicado por la proporción de que trata el literal h) de este inciso;

c) Para tener derecho al descuento a que se refiere el literal a) del presente artículo, el contribuyente nacional debe poseer una participación directa en el capital de la sociedad de la cual recibe los dividendos o participaciones (excluyendo las acciones o participaciones sin derecho a voto). Para el caso del literal b), el contribuyente nacional deberá poseer indirectamente una participación en el capital de la subsidiaria o subsidiarias (excluyendo las acciones o participaciones sin derecho a voto). Las participaciones directas e indirectas señaladas en el presente literal deben corresponder a inversiones que constituyan activos fijos para el contribuyente en Colombia, en todo caso haber sido poseídas por un periodo no inferior a dos años;

d) Cuando los dividendos o participaciones percibidas por el contribuyente nacional hayan estado gravados en el país de origen el descuento se incrementará en el monto que resulte de multiplicar tal gravamen por la proporción de que trata el literal h) de este inciso;

e) En ningún caso el descuento a que se refiere este inciso, podrá exceder el monto del Impuesto de Renta para la Equidad (CREE) y su sobretasa, de ser el caso, generado en Colombia por tales dividendos;

f) Para tener derecho al descuento a que se refieren los literales a), b) y d), el contribuyente deberá probar el pago en cada jurisdicción aportando certificado fiscal del pago del impuesto expedido por la autoridad tributaria respectiva o en su defecto con prueba idónea;

g) Las reglas aquí previstas para el descuento tributario relacionado con dividendos o participaciones provenientes del exterior serán aplicables a los dividendos o participaciones que se perciban a partir de 1o de enero de 2015, cualquiera que sea el periodo o ejercicio financiero a que correspondan las utilidades que los generaron;

h) La proporción aplicable al descuento del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) y su sobretasa es la siguiente:

Donde:

– TRyC es la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.

– TCREE es la tarifa del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.

– STCREE es la tarifa de la sobretasa al impuesto sobre la renta para la Equidad CREE aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.

PARÁGRAFO 1o. El impuesto sobre la renta pagado en el exterior, podrá ser tratado como descuento en el año gravable en el cual se haya realizado el pago o en cualquiera de los cuatro (4) periodos gravables siguientes. En todo caso, el exceso de impuesto descontable que se trate como descuento en cualquiera de los cuatro (4) periodos gravables siguientes tiene como límite el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) y su sobretasa generado en Colombia sobre las rentas que dieron origen a dicho descuento y no podrá acumularse con el exceso de impuestos descontables originados en otras rentas gravadas en Colombia en distintos periodos.

PARÁGRAFO 2o. El monto del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), y su sobretasa, después de restar el descuento por impuestos pagados en el exterior de que aquí se trata, no podrá ser inferior al setenta y cinco por ciento 75% del importe del

impuesto y su sobretasa liquidado sobre la base presuntiva del tres por ciento (3%) del patrimonio líquido del contribuyente en el último día del año inmediatamente anterior, a que se refiere el inciso 2o del artículo 22 de la presente ley".

Del texto transcrito no cabe duda de la sustitución del artículo 22 parcialmente demandado, por parte de la Ley 1739 de 2014.

Ahora bien, la Sala advierte que la disposición jurídica acusada fue derogada expresamente por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016[85], por lo que perdió vigencia en el ordenamiento jurídico. Sin embargo, la Corte debe verificar si la norma demandada no obstante haber sido reformada y posteriormente derogada, produce actualmente efectos jurídicos.

12. Esta Corporación, en la sentencia C-291 de 2015[86], realizó un minucioso estudio sobre la vigencia y eficacia de la disposición jurídica que en esta oportunidad es objeto de censura constitucional, por lo cual, la Sala reiterará la metodología expuesta en esa providencia, para determinar si la norma demandada produce en la actualidad efectos jurídicos, puesto que fue reformada en el año 2014 y derogada expresamente en el año 2016.

En primer lugar, las cláusulas de vigencia en el tiempo de las normas que inicialmente reformaron y que posteriormente derogaron las disposiciones acusadas no permiten determinar su ultraactividad. En efecto, el artículo 77 de la Ley 1739 de 2014 establece que "La presente ley rige a partir de su promulgación [23 de diciembre de 2014], deroga los artículos 498-1 y 850-1 del Estatuto Tributario, y las demás disposiciones que le sean contrarias." Conforme a lo expuesto, la cláusula derogatoria no se refiere expresamente al artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, sin embargo, se evidencia su reforma expresa por parte del artículo 11 de la Ley 1739 de 2014, sin embargo, no es suficiente para establecer si actualmente produce efectos jurídicos.

A igual conclusión se llega de la lectura del artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, puesto que no contiene cláusulas de ultractividad de la norma acusada.

En segunda instancia, procede el análisis de los elementos de la práctica judicial o administrativa relevantes. Por tratarse de una norma que inicialmente fue reformada y

posteriormente derogada, existen pocos indicios en el quehacer judicial o administrativo que permitan valorar la producción de efectos jurídicos del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012.

Un tercer paso, es la revisión de los aspectos de eficacia social pertinentes. El análisis de las intervenciones ciudadanas a lo largo de este proceso permiten inferir que la misma produce efectos en la actualidad, no obstante haber sido derogada, puesto que ninguno propuso la existencia de carencia de objeto de estudio de la Corte, sino que, por el contrario, algunos expresaron la actual producción de efectos jurídicos de la misma, específicamente para las situaciones no consolidadas de los años 2013 y 2014[87].

En cuarto lugar, la Sala debe acudir a cualquier otro criterio aplicable que demuestre que la norma produce efectos jurídicos con vocación de actualidad. Para el caso resulta procedente aplicar un criterio sistemático de revisión y evaluación de generación de efectos del artículo 22 acusado a pesar de su reforma y derogación, con fundamento en el estudio de otras normas sobre la materia y de la conducta de las autoridades oficiales al respecto.

En este caso, el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 establecía la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE). Este es un elemento esencial del tributo que, para el año gravable 2016 debe ser pagado en 2017, según el calendario tributario de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), en diferentes fechas según la modalidad[88]. De acuerdo con ello, la norma está vigente y deberá ser aplicada a lo largo de todo el año 2017 para poder liquidar y pagar el impuesto.

Por otra parte, las demandantes censuran los efectos de la norma acusada durante los años gravables 2013 y 2014, puesto que, supuestamente, durante estos periodos no se permitió la compensación por exceso de base, por lo que la Sala debe verificar si para aquel momento la norma produjo efectos jurídicos y si los mismos se proyectan en los tiempos presentes.

El artículo 198 de la Ley 1607 de 2012, establece que esa normativa rige desde su promulgación, acaecida el veintiséis (26) de diciembre de 2012. Por su parte, el artículo 77 de la Ley 1739 de 2014, determina su vigencia el veintitrés (23) de diciembre de 2014, fecha de su promulgación. Asimismo, el artículo 11 de la Ley 1739, reformatorio del artículo

22 de la Ley 1607, no tiene una cláusula de vigencia específica, y los artículos 13, 14 y 16 de la Ley 1739, que adicionan el artículo 22 de la Ley 1607, establecen la posibilidad de compensación de pérdidas fiscales, de compensación de exceso de base mínima y la fórmula para el descuento de impuestos pagados en el exterior, respectivamente, a partir del periodo gravable 2015.

Con el análisis hecho hasta ahora, parecería que la vigencia del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 fenecería a partir del año 2016, pues en ese momento se aplicarían las normas de la Ley 1739 de 2014, referidas al año gravable 2015. Sin embargo, la ley contempla, ante el incumplimiento de la obligación tributaria, la sanción por extemporaneidad, a la que se suman los intereses, que se tasan según el periodo de que se trate. Los artículos 641[89] y 642[90] del Estatuto Tributario (ET) determinan la extemporaneidad en la presentación de las declaraciones con posterioridad al emplazamiento. Por su parte, el artículo 817 ET[91] se refiere al término de cinco (5) años para la prescripción de la acción de cobro.

Cuando se integran estas normas al análisis, se concluye que la norma objeto de estudio, no obstante haber sido reformada y posteriormente derogada, aun produce efectos para los periodos 2013 y 2014, lapso de tiempo en el que las demandantes acusan la inconstitucionalidad de la disposición jurídica acusada. En efecto, 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 de los periodos gravables de 2013 y 2014, es decir, aproximadamente a finales de 2018 y 2019, respectivamente.

De lo visto hasta ahora, la Corte encuentra que la norma objeto de censura constitucional a pesar de haber sido reformada en el año 2014 y derogada en el 2016, se encuentra vigente para efectos de los periodos gravables de 2013 y 2014, y, puede proyectar efectos jurídicos hasta el 2018 y 2019, respectivamente, fecha en la cual prescribirán las últimas acciones de cobro en los casos en los que ésta 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 las demandantes y varios intervinientes, el control de constitucionalidad resulta conducente.

13. En conclusión, si bien el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, fue modificado y adicionado por la Ley 1739 de 2014, y posteriormente derogado por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, ésta Corporación se pronunciará sobre el texto acusado por los efectos que puede tener hacia el futuro, específicamente en relación con los periodos 2013 y 2014. De esta manera, se garantiza la vigencia material de los postulados de la Carta Política por medio del reconocimiento de la hipótesis de la ultractividad de las normas legales, que permite a la Corte realizar un pronunciamiento sobre normas derogadas, las cuales aún producen efectos en el ordenamiento jurídico o pudieren llegar a producirlos en el futuro[92].

Establecida la actual producción de efectos jurídicos del artículo 22 acusado, la Sala Plena procede a analizar si la demanda es apta para generar un juicio constitucional.

Aptitud de la demanda[93]

14. Las demandantes consideraron que el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, es inconstitucional por desconocer los artículos 95 numeral 9° y 363 de la Constitución.

Las ciudadanas sustentaron el único cargo admitido por esta Corporación con base en que la norma demandada vulnera el principio de equidad vertical en materia tributaria y configura una omisión legislativa relativa al no permitir la compensación por exceso de base mínima presunta para los años 2013 y 2014.

15. A su turno, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público solicitó la declaratoria de inhibición, con fundamento en que el cargo no cumple con el requisito de certeza, porque las razones que lo sustentan recaen sobre una interpretación errónea de las demandantes y no sobre una proposición jurídica real y existente, puesto que asumen que el Legislador tenía la obligación de establecer los mismos factores de depuración consagrados para el impuesto de renta. Además, expresó que el cargo carece de pertinencia en el sentido de que está fundamentado en consideraciones legales y doctrinarias, que no guardan relación con la constitucionalidad de la norma acusada[94].

Por esas razones, en primer lugar, la Sala debe analizar si el cargo por violación al principio de equidad tributaria que configura una omisión legislativa relativa cumple los requisitos previstos por la jurisprudencia para considerarlo apto y, en consecuencia, genera un debate constitucional que habilite el estudio de fondo.

16. Al respecto, recuerda la Sala que la jurisprudencia de esta Corporación ha sostenido reiteradamente[95] que la acción pública de inconstitucionalidad constituye una manifestación del derecho fundamental a la participación ciudadana, convirtiéndose en un instrumento jurídico valioso, que le permite a los ciudadanos defender el poder normativo de la Constitución y manifestarse democráticamente frente a la facultad de configuración del derecho que ostenta el Legislador (artículos 150 y 114 CP)[96].

Ahora bien, aunque la acción de inconstitucionalidad es pública, popular[97], no requiere de abogado[98] y tampoco exige un especial conocimiento para su presentación, lo cierto es que el derecho político a interponer acciones públicas como la de inconstitucionalidad (art. 40-6 C.P), no releva a los ciudadanos de presentar argumentos serios para desvirtuar la presunción de validez de la ley y de observar cargas procesales mínimas en sus demandas, que justifiquen debidamente sus pretensiones de inexequibilidad.

Estos requisitos, como se ha indicado, son mínimos y buscan, de un lado, promover el delicado balance entre la observancia del principio pro actione -que impide el establecimiento de exigencias desproporcionadas a los ciudadanos que hagan nugatorio en la práctica el derecho de acceso a la justicia para interponer la acción pública enunciada-, y de otro, asegurar el cumplimiento de los requerimientos formales mínimos exigibles conforme a la ley, en aras de lograr una racionalidad argumentativa que permita el diálogo descrito[99] y la toma de decisiones de fondo por parte de esta Corporación[100].

Desde esta perspectiva, si bien es cierto que en virtud de lo preceptuado por el principio pro actione, las dudas de la demanda deben interpretarse en favor del accionante[101] y la Corte debe preferir una decisión de fondo antes que una inhibitoria[102], también es cierto que esta Corporación no puede corregir de oficio ni complementar los aspectos confusos, ambiguos o incompletos que surjan de las demandas ciudadanas[103] "so pretexto de aplicar el principio pro actione, pues, se corre el riesgo de transformar una acción eminentemente rogada, en un mecanismo oficioso"[104], circunstancia que desborda el sentido del control de constitucionalidad por vía de acción que le compete.

Por ende, la exigencia de los requisitos mínimos a los que se hace referencia, mediante el uso adecuado y responsable de los mecanismos de participación ciudadana busca[105]: (i) evitar que la presunción de constitucionalidad que protege al ordenamiento jurídico se

desvirtúe a priori, en detrimento de la labor del Legislador, mediante acusaciones infundadas, débiles o insuficientes; (ii) asegurar que este Tribunal no produzca fallos inhibitorios de manera recurrente, ante la imposibilidad de pronunciarse realmente sobre la constitucionalidad o no de las normas acusadas, comprometiendo así la eficiencia y efectividad de su gestión; y (iii) delimitar el ámbito de competencias del juez constitucional, de manera tal que no adelante, de manera oficiosa, el control concreto y efectivo de las normas acusadas. De hecho, conforme al artículo 241 de la Constitución, por regla general, a la Corte Constitucional no le corresponde revisar oficiosamente las leyes, sino examinar las que efectivamente demanden los ciudadanos, lo que implica que esta Corporación pueda adentrarse en el estudio de fondo de un asunto, sólo una vez se presente, en debida forma, la acusación ciudadana[106].

17. El artículo 2° del Decreto 2067 de 1991, fija las condiciones o requisitos mínimos de procedibilidad de las demandas de inconstitucionalidad, exigiéndole a los ciudadanos en la presentación de las mismas, que (i) señalen las disposiciones legales contra las que dirigen la acusación; (ii) delimiten las preceptivas constitucionales que consideran violadas y (iii) expliquen las razones o motivos por los cuales estiman que tales normas superiores han sido desconocidas.

En lo concerniente al requisito relacionado con las "razones o motivos por los cuales estiman que tales normas superiores han sido desconocidas", ésta Corporación ha precisado de manera consistente en su jurisprudencia, que dichas razones deben ser conducentes para hacer posible el diálogo constitucional que se ha mencionado. Ello supone el deber para los ciudadanos de "formular por lo menos un cargo concreto, específico y directo de inconstitucionalidad contra la norma acusada, que le permita al juez establecer si en realidad existe un verdadero problema de índole constitucional y, por tanto, una oposición objetiva y verificable entre el contenido literal de la ley y la Carta Política".[107]

18. En ese orden de ideas, para la jurisprudencia de esta Corporación[108] el concepto de la violación requiere que los argumentos de inconstitucionalidad contra las normas acusadas sean: i) claros, es decir, que exista un hilo conductor en la argumentación que permita comprender el contenido de la demanda y las justificaciones que la sustentan; ii) ciertos, la demanda habrá de recaer sobre una proposición jurídica real y existente; iii) específicos, en la medida que se precise la manera en que la norma acusada vulnera un

precepto o preceptos de la Constitución, con argumentos de oposición objetivos y verificables entre el contenido de la ley y el texto de la Constitución Política, lo que hace inadmisibles los argumentos vagos, indeterminados, abstractos y globales; iv) pertinentes, el reproche debe ser de naturaleza constitucional pues no se aceptan reproches legales y/o doctrinarios; y, v) suficientes, debe exponer todos los elementos de juicio (argumentativos y probatorios) necesarios para iniciar el estudio y que despierten duda mínima sobre la constitucionalidad de la disposición acusada.

El cargo por violación del principio de equidad tributaria vertical es apto

19. Expuesto lo anterior, la Corte procede a verificar si en el asunto sometido a su estudio, se cumplen los requisitos de aptitud de la demanda relacionados con el concepto de violación.

El cargo presentado por las demandantes se refiere a la violación del principio de equidad tributaria porque, en su opinión, el Legislador estaba obligado a incluir la posibilidad de compensar el exceso de base mínima y no lo hizo, razón por la cual el Congreso incurrió en una omisión legislativa relativa que lleva a la inconstitucionalidad del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012.

20. Para la Corte, el cargo formulado reúne los requisitos para que se produzca un pronunciamiento de fondo, es decir, se acreditó la claridad ya que la demanda presentó un hilo conductor en la argumentación que permite a la Sala comprender la demanda en contra de la norma acusada, en el sentido de que la misma supuestamente desconoció el principio de equidad tributaria vertical; se verificó la especificidad, pues las ciudadanas precisaron la manera en que la disposición acusada desconoce el texto superior, específicamente los artículos 95 numeral 9 y 363 de la Carta. La demanda también reúne el requisito de suficiencia porque logró generar una duda mínima razonable sobre la constitucionalidad del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012.

Contrario a lo afirmado por el representante del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el cargo contenido en la demanda es cierto al recaer sobre una proposición jurídica real y existente como es el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, que regula la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad CREE; además, es pertinente debido a que el reproche presentado por las ciudadanas fue de naturaleza constitucional, tras considerar en

su demanda que la norma acusada desconoció los artículos 95 numeral 9 y 363 Superior, por lo que no se evidencia que los mismos se fundamenten en razones legales o doctrinarias como equivocadamente lo expresó el Ministerio interviniente.

21. De otra parte, la Sala encuentra que la argumentación presentada por las ciudadanas pretende demostrar una omisión legislativa relativa que viola el principio de equidad tributaria, por tal razón, la Corte analizará si el cargo cumple con los requerimientos especiales que la jurisprudencia constitucional ha precisado en estos casos.

Los requisitos para estructurar un cargo por omisión legislativa relativa[109]

22. La sentencia C-767 de 2014[110] retoma la línea jurisprudencial de este Tribunal, en el sentido de considerar que el Legislador puede desconocer la Constitución por omisión, debido a la falta de regulación normativa en torno a materias sobre las cuales tiene una específica y concreta obligación de hacer establecida por el Constituyente. Por ello, de manera excepcional, el silencio del Legislador puede ser objeto de control jurisdiccional por medio de la acción pública de inconstitucionalidad[111]. No ocurre lo mismo en el caso de una omisión legislativa absoluta, para cuyo conocimiento la Corte no es competente[112].

23. Aunque existen diversas formulaciones de los requisitos que debe reunir una demanda de inconstitucionalidad por omisión legislativa relativa[115], la sentencia C-833 de 2013[116] hace una lista detallada de la siguiente forma:

i) Que exista una norma sobre la cual se predique necesariamente el cargo;

ii) La disposición acusada debe excluir de sus consecuencias jurídicas aquellos casos que, por ser asimilables, tendrían que estar contenidos en el texto normativo cuestionado, o que el precepto omita incluir un ingrediente o condición que, de acuerdo con la Constitución, resulta esencial para armonizar el texto legal con los mandatos de la Carta;

iii) La exclusión de los casos o ingredientes carezca de un principio de razón suficiente;

iv) La falta de justificación y objetividad genere para los casos excluidos de la regulación legal una desigualdad negativa frente a los que se encuentran amparados por las consecuencias de la norma;

v) La omisión surge como consecuencia del incumplimiento de un deber específico impuesto por el constituyente al Legislador[117];

vi) Debe tenerse en cuenta si la supuesta omisión emerge a primera vista de la norma propuesta, o si por el contrario;

vii) Se está más bien, ante normas completas, coherentes y suficientes, que regulan situaciones distintas[118].

24. Con base en el principio democrático y el análisis de las consecuencias de declarar la inconstitucionalidad de una norma por haber incurrido en una omisión legislativa relativa, la jurisprudencia constitucional[119] ha admitido que la Corte es competente para incorporar un significado ajustado a los mandatos constitucionales por medio de una sentencia integradora en la que se declare la exequibilidad condicionada del precepto acusado, en el entendido de que éste debe además comprender aquellos supuestos que fueron indebidamente excluidos por el Legislador[120].

Específicamente, la sentencia C-043 de 2003[121] explicó que las omisiones legislativas relativas que resulten inconstitucionales por ser discriminatorias, pueden ser subsanadas mediante una sentencia integradora que permita al Tribunal Constitucional llenar los vacíos dejados por el Legislador, a fin de armonizar la disposición con el ordenamiento Superior.

El cargo por violación del principio de equidad tributaria al presentarse una omisión legislativa relativa por no incluir la compensación de exceso de base mínima presunta para los años 2013 y 2014, cumple con los requisitos previstos por la jurisprudencia para ser apto

25. La demanda alega que la omisión de la posibilidad de compensación del exceso de base mínima presunta en años posteriores, específicamente en los periodos 2013 y 2014, desconoce la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del CREE. Por esa razón, las ciudadanas afirman que la compensación de exceso de base mínima genera una carga tributaria desproporcionada para los contribuyentes que atraviesan por momentos de bajos ingresos y los iguala al grupo de quienes no pasan por esa situación[122].

Para las demandantes la ausencia de compensación de exceso de base mínima con rentas

líquidas obtenidas en lapsos de tiempo descritos previamente para definir la base gravable del CREE, presenta rasgos confiscatorios, pues la renta presuntiva puede resultar mayor a la capacidad de pago y la tarifa no es soportable para el sujeto pasivo[123].

De hecho, varias intervenciones consideran que el cargo es apto y que procedería la declaratoria de inconstitucionalidad por violación del principio de equidad tributaria al configurarse una omisión legislativa relativa.

26. La Sala Plena analizará si los requisitos mencionados previamente se encuentran acreditados en el proceso objeto de estudio:

a.- Identificación de la norma sobre la cual se predica la omisión: artículo 22 de la Ley 1607 de 2012.

b.- Señalamiento del contenido normativo excluido, cuya consagración resultaría necesaria para armonizar el texto legal con los mandatos constitucionales: compensación por el exceso de base mínima para los años 2013 y 2014.

d.- Fundamentación de que la exclusión no obedece a una razón objetiva y suficiente: la omisión impide hacer un descuento que lleva a establecer una base gravable que no refleja realmente la renta y por lo tanto cobra una mayor tarifa a quienes tienen menor capacidad contributiva, en comparación con quienes pasan por una mejor situación económica.

Esta situación se hace más evidente al revisar el artículo 14 de la Ley 1739 de 2014[124], que permite la compensación de exceso de base mínima a partir del periodo gravable 2015, sin considerar dicha posibilidad para los años 2013 y 2014, lapsos de tiempo en los que se basa la acusación de la demanda y que en principio, según las ciudadanas y los intervinientes, no tiene como fundamento una razón objetiva y suficiente.

e.- Demostración de que la omisión produce una desigualdad injustificada entre los casos que están y los que no están sujetos a las consecuencias previstas por la norma: la exclusión perjudica a los sujetos pasivos del tributo que se ven obligados a contribuir sobre una renta presunta que puede ser mucho mayor a la real, sin la posibilidad de compensar en los años 2013 y 2014. En otras palabras, la norma no diferencia entre quienes en una situación económica rentable y aquellos que se encuentran en un momento de bajos

ingresos, lo que implica que la disposición está desligada de la realidad al establecer una capacidad de pago presunta[125].

Desde ese punto de vista, personas jurídicas con baja o nula capacidad contributiva –debido a una situación de bajos ingresos por ejemplo- estarían en la misma situación de aquellas que no están en esa condición y que sí tienen capacidad contributiva.

f.- Explicación de las razones por las que la omisión implica el incumplimiento de un deber constitucional del Legislador: no considerar la compensación del exceso de base mínima, según las accionantes, desconoce la obligación del Congreso de garantizar la equidad vertical en materia tributaria, porque no refleja la realidad en materia de ingresos de los sujetos obligados.

Todo lo anterior muestra que el cargo por violación del principio de equidad tributaria al presentarse una omisión legislativa relativa es apto.

27. Una vez establecida la aptitud de este cargo de la demanda, consistente en la supuesta omisión legislativa relativa en la que incurre el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, por no haber incluido la compensación del exceso de base mínima en la definición de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) para los periodos gravables 2013 y 2014, la Corte debe analizar la solicitud de una ciudadana interviniente en el sentido de integrar la unidad normativa entre el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 y el artículo 14 de la Ley 1739 de 2014, que permitió la compensación del exceso de base mínima generada a partir del año gravable del 2015[126].

Integración de la unidad normativa. La necesidad de un análisis integrado de constitucionalidad de los artículos 22 de la Ley 1607 de 2012 y 14 de la Ley 1739 de 2014

28. Previo a resolver la solicitud de integración de la unidad normativa, la Sala debe establecer la vigencia o la producción actual de efectos jurídicos del artículo 14 de la Ley 1739 de 2014, pues el mismo fue derogado expresamente por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.

La Corte considera necesario reiterar nuevamente la metodología utilizada en la sentencia

C-291 de 2015[127], para determinar si la norma sobre la cual se solicitó la integración de la unidad normativa produce en la actualidad efectos jurídicos, puesto que fue derogada expresamente en el año 2016.

En primer lugar, las cláusulas de vigencia en el tiempo de la norma que derogó la mencionada disposición no permite determinar su ultraactividad. A esta conclusión se llega de la lectura del artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, puesto que no contiene cláusulas de vigencia futura de la norma acusada.

Ahora bien, desde el análisis de los elementos de la práctica judicial o administrativa relevantes, existen pocos indicios en el quehacer judicial o administrativo que permitan valorar la producción de efectos jurídicos del artículo 14 de la Ley 1739 de 2016.

De otra parte, el estudio desde la eficacia social de la norma, permite concluir que las intervenciones de entidades públicas, de organizaciones y de los ciudadanos a lo largo de este proceso no tienen duda de que la misma produce efectos en la actualidad, no obstante haber sido derogada, puesto que ninguno propuso la existencia de carencia de objeto de estudio de la Corte, sino que, por el contrario, algunos expresaron la actual producción de efectos jurídicos de la misma, específicamente para las situaciones no consolidadas del año 2015 y siguientes.

Por último, la aplicación de un criterio sistemático de revisión y evaluación de generación de efectos del artículo 14 referido a pesar de su derogación, con fundamento en el estudio de otras normas sobre la materia y de la conducta de las autoridades oficiales al respecto.

En este caso, el artículo 14 de la Ley 1739 de 2014 establecía la posibilidad de compensar el exceso de base mínima presunta a partir del año 2015. Este es un elemento esencial del tributo que, para el año gravable 2016 debe ser pagado en 2017, según el calendario tributario de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), en diferentes fechas según la modalidad[128]. De acuerdo con ello, la norma está vigente y deberá ser aplicada a lo largo de todo el año 2017 para poder liquidar y pagar el impuesto[129].

Adicionalmente, ante el incumplimiento de la obligación tributaria, la sanción por extemporaneidad, a la que se suman los intereses, que se tasan según el periodo de que se

trate. Los artículos 641, 642 y 817 del Estatuto Tributario regulan la presentación extemporánea de las declaraciones, las cuales prescriben en el término de cinco (5) años, por lo que el artículo 14 de la Ley 1739 de 2014, esta derogada pero aun produce efectos jurídicos, por lo que la Sala procede al estudio de la integración de la unidad normativa solicitado por la interviniente.

29. La facultad de esta Corporación para realizar la integración normativa es excepcional, puesto que no es un Tribunal que realice el control de constitucionalidad oficioso del ordenamiento jurídico. Esta habilitación se fundamenta en el inciso 3º del artículo 6º del Decreto 2067 de 1991, que establece: "La Corte se pronunciará de fondo sobre todas las normas demandadas y podrá señalar en la sentencia las que, a su juicio, conforman unidad normativa con aquellas otras que declara inconstitucionales."

30. Esta Corte desde sus inicios estableció las reglas jurisprudenciales que rigen la utilización de esta figura procesal, con especial énfasis en su procedencia excepcional y en la interpretación restrictiva de las causales que habilitan su uso por parte de este Tribunal, puesto que, en principio, no procede el control oficioso de constitucionalidad de las normas que integran el ordenamiento jurídico.

Esta Corporación en sentencia C-539 de 1999[130], expresó que excepcionalmente puede conocer la constitucionalidad de leyes ordinarias que no son objeto de control previo u oficioso, pese a que contra las mismas no se hubiese presentado demanda. En estos eventos procede la integración de la unidad normativa.

Ahora bien, en relación con el carácter excepcional y la interpretación restringida de estas causales, la Corte en sentencia C-595 de 2010[131], manifestó que la integración de la unidad normativa está restringida a las estrictas situaciones que la jurisprudencia de la Corporación ha decantado y constituye un recurso procesal para impedir un fallo inhibitorio[132].

En sentencia C-814 de 2014[133], esta Corporación expresó que la excepcionalidad de la integración de unidad normativa se debe a que: i) implica un control oficioso del ordenamiento jurídico; y, ii) restringe el carácter participativo de las acciones de inconstitucionalidad, pues los intervinientes en el proceso no tienen la oportunidad de pronunciarse sobre los preceptos que conforman la unidad y no fueron demandados

inicialmente[134].

De este modo, en esa providencia la Corte estableció las reglas jurisprudenciales de procedencia de la integración de unidad normativa cuando:

i) La demanda versa sobre una disposición jurídica que de manera independiente no tiene un contenido deóntico claro o unívoco, de tal forma que su interpretación y aplicación depende de integrar su contenido con el de otra disposición que no fue objeto de censura constitucional. De no realizarse la integración de normas, se podría incurrir en un fallo inhibitorio;

ii) La disposición normativa objeto de control constitucional está reproducida en otras normas del ordenamiento que no fueron demandadas; y,

iii) No se verifica ninguna de las causales anteriores, sin embargo, la norma demandada se encuentra "(…) intrínsecamente relacionada con otra disposición que, a primera vista, presenta serias dudas de constitucionalidad"[135]. En ese sentido, la procedencia de esta causal está condicionada a la verificación de dos requisitos adicionales, distintos y concurrentes: "(1) que la norma demandada tenga una estrecha relación con las disposiciones no cuestionadas que formarían la unidad normativa; (2) que las disposiciones no acusadas aparezcan, a primera vista, aparentemente inconstitucionales. A este respecto, la Corporación ha señalado que "es legítimo que la Corte entre a estudiar la regulación global de la cual forma parte la norma demandada, si tal regulación aparece prima facie de una dudosa constitucionalidad".[136]"[137]

31. En conclusión, en principio, la Corte no puede realizar un control oficioso de constitucionalidad de las normas del ordenamiento jurídico del país. Sin embargo, a través de la institución procesal de la integración de unidad normativa, puede realizar el examen de constitucionalidad de disposiciones jurídicas que no fueron demandadas en casos excepcionales desarrollados en la jurisprudencia constitucional.

El análisis de procedibilidad de la unidad normativa debe hacerse bajo estrictos criterios hermenéuticos y con base en una interpretación restrictiva de las causales expuestas.

32. En el presente asunto, la interviniente solicitó a la Corte la integración de la unidad

normativa de los artículos 22 de la Ley 1607 de 2012 y 14 de la Ley 1739 de 2016, por considerar que existe un problema constitucional entre las dos normas referidas a la inequidad temporal que surge de la aplicación de las mismas. Para apoyar su petición, afirmó que la DIAN mediante concepto 013698 del 1° de junio de 2016, interpretó el artículo 14 de la Ley 1739 de 2014, en el sentido de considerar que "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 renta determinadas en los gravables siguientes."[138]

De igual manera, el Ministerio Público, si bien no solicitó la integración de la unidad normativa, pidió la declaratoria de exequibilidad condicionada en el entendido que la compensación del exceso de base mínima del CREE contenida en la Ley 1739 de 2014, rige también para los años 2013 y 2014, pues son situaciones no consolidadas que se rigen por la Ley 1607 de 2012.

33. La Sala considera que en este caso procede la integración normativa propuesta por la ciudadana, en atención a que el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, que regula la forma en que se establece la base gravable del impuesto CREE, guarda estrecha relación con el artículo 14 de la Ley 1739 de 2014, que adicionó el artículo 22-3 a la Ley 1607 de 2012, relacionado con la posibilidad de compensar el exceso de base mínima, pero solo a partir del año 2015, la cual además presenta a primera vista una cuestión de inconstitucionalidad debido al límite temporal que impone la disposición integrada, aspecto que podría desconocer la equidad vertical tal y como lo alegan las demandantes y algunos intervinientes.

En efecto, la demanda se fundamenta en la imposibilidad de realizar la compensación del exceso de base mínima presunta en los periodos 2013 y 2014, debido a que la disposición acusada no contempló esta situación, y el artículo 14 de la Ley 1739 de 2014, reguló la mencionada depuración de la base gravable pero solo a partir del año 2015.

De esta suerte, la decisión que pueda adoptar la Corte sobre la posibilidad de compensar el exceso de base mínima, no solo tendría un impacto directo en el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, sino también en la forma en que debe interpretarse y aplicarse el artículo 14 de la Ley 1739 de 2014, lo que justifica que en esta ocasión se realice un pronunciamiento

integral sobre las dos disposiciones jurídicas como unidad normativa.

Además, la Corte considera que con la aplicación de esta figura procesal en el presente asunto se asegura la coherencia lógica y sistémica en términos constitucionales de la regulación jurídica de la compensación por exceso de base mínima presunta. Ahora bien, la Sala advierte que en este caso no se presenta un déficit en el carácter participativo de la acción de constitucionalidad de la referencia, pues la mayoría de intervinientes analizaron la norma acusada en relación con los efectos del artículo 14 de la Ley 1739 de 2014, por lo que no se trata de un asunto ajeno y novedoso al debate efectuado por los mismos.

Asunto bajo revisión y formulación del problema jurídico

34. Las demandantes consideran que el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 viola el principio de equidad tributaria consagrado en los artículos 95-9 y 363 de la Constitución y que además configura una omisión legislativa relativa, puesto que no contempló la posibilidad de compensación de exceso de base mínima específicamente para los años 2013 y 2014. Esta situación llevaría a que los obligados del pago del impuesto asuman el gravamen sin consideración a su capacidad de pago, lo que además, genera rasgos confiscatorios en el CREE.

Algunos intervinientes[139] apoyaron las pretensiones de la demanda en el sentido de que el Legislador omitió considerar la posibilidad de compensar el exceso de base mínima presunta en los periodos gravables 2013 y 2014. Por su parte, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, solicitaron a la Corte la declaratoria de exequibilidad de la norma, pues consideraron que no existe un texto incompleto y que por el contrario, la disposición acusada señaló todos los elementos del impuesto CREE.

Finalmente, el jefe del Ministerio Público afirmó que la norma debe ser declarada exequible de manera condicionada, en el sentido de que la compensación del exceso de base mínima del CREE rige también para los años 2013 y 2014.

La Sala decidió integrar la unidad normativa de los artículos 22 de la Ley 1607 de 2015 y el 14 de la Ley 1739 de 2014, tras considerar que entre ellas existe una estrecha relación con la posibilidad de compensar el exceso de base mínima, sin embargo, su aplicación solo

procede a partir del año 2015, aspecto que presenta a primera vista una cuestión de presunta inconstitucionalidad debido al límite temporal que impone la norma integrada. De igual manera, considero que la decisión que pueda adoptar la Corte tendría un impacto directo en la interpretación y aplicación de las normas integradas.

35. Con base en lo dicho previamente, el problema jurídico que debe abordar la Corte es el siguiente: ¿Los artículos 22 de la Ley 1607 de 2012 y 14 de la Ley 1739 de 2014 violan el principio de equidad tributaria vertical al no haber incluido la compensación de exceso de base mínima presunta en los periodos gravables de 2013 y 2014?

Para abordar el problema enunciado, la Corte i) realizará un breve recuento de las generalidades del concepto de impuesto, sus elementos, específicamente la base gravable y el uso de rentas presuntivas; ii) analizará los beneficios y las aminoraciones estructurales en derecho tributario; iii) hará un breve recuento de la naturaleza del CREE,; iv) se referirá al principio de equidad tributaria y, finalmente, (v) analizará la constitucionalidad de los artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 y 14 de la Ley 1739 de 2014 y fijará el alcance del fallo.

Naturaleza jurídica del tributo

36. El concepto de tributo constituye un elemento importante para el análisis de constitucionalidad de la norma acusada, propuesto en la demanda de la referencia. En ese sentido, para SAINZ DE BUJANDA el tributo es: "(…) una obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente de la realización de ciertos hechos que ella misma establece."[140]

37. No existe en la Constitución una definición precisa del concepto de tributo, al que en ocasiones se denomina de manera general contribución, impuesto, entre otras. Es así como el artículo 338 de la Carta establece que: "En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos."

El artículo 150 numeral 12 del texto Superior consagró como función del Congreso de la República la de: "Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley."

Esta Corporación, no obstante la amplitud del concepto de tributo en la Constitución, ha manifestado que: "(…) tiene aquí un alcance genérico y hace referencia a todo lo relacionado con los ingresos corrientes de la Nación -tributarios y no tributarios-. Incluye pues, impuestos, tasas y contribuciones como parece corresponder al sentido natural y obvio de la norma."[141]

38. En conclusión, el concepto de tributo en la Constitución y como ha sido entendido por la Corte, comprende: i) un sentido amplio y genérico, pues en su definición están contenidos los impuestos, tasas y contribuciones; ii) constituye un ingreso público destinado al financiamiento de la satisfacción de las necesidades por parte del Estado a través del gasto; iii) tiene origen en la ley como expresión de la "potestad tributaria" derivada del "poder de imperio", además de ser una manifestación del principio de representación popular; y iv) su naturaleza es coactiva.

Clases de tributos

39. Los tributos generalmente se clasifican en: impuestos, tasas y contribuciones especiales. A continuación la Sala hará una breve reseña de la categoría de impuesto, por guardar relación con la norma demandada.

Impuestos

40. La Corte Suprema de Justicia, en sentencia del 20 de mayo de 1966, expresó que: "Al impuesto lo distingue ser una prestación pecuniaria que debe erogar el contribuyente sin ninguna contraprestación y que se cubre por el solo hecho de pertenecer a la comunidad"[142].

Para esta Corporación un tributo será "impuesto" siempre que cumpla con las siguientes condiciones básicas:

"- Se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano y no a un grupo social, profesional o económico determinado.

– No guardan relación directa e inmediata con un beneficio derivado por el contribuyente.

– Una vez pagado, el Estado dispone de él de acuerdo a criterios y prioridades distintos de los del contribuyente.

– Su pago no es opcional ni discrecional. Puede forzarse mediante la jurisdicción coactiva.

– Aunque se tiene en cuenta la capacidad de pago del contribuyente ello no se hace para regular la oferta y la demanda de los servicios ofrecidos con los ingresos tributarios, sino para graduar el aporte social de cada ciudadano de acuerdo a su disponibilidad.

– No se destinan a un servicio público específico, sino a las arcas generales, para atender todos los servicios necesarios."[143]

En esta misma línea, la sentencia C-465 de 1993[144] definió el impuesto como:

"… un ingreso tributario que se exige sin contar con el consentimiento directo del obligado y sin consideración al beneficio inmediato que el contribuyente pueda derivar de la acción posterior del Estado. Es, pues, un acto que implica la imposición de un deber tributario para un fin que pretende satisfacer el interés general; este deber es señalado unilateralmente por la autoridad del Estado y el obligado no señala el destino del tributo, sino que su acto se limita a una sujeción a la autoridad que lo representa mediatamente a él, de suerte que el fin, de una u otra forma, no sólo es preestablecido por la expresión de la voluntad general, sino que vincula al contribuyente, en cuanto éste se beneficia del bien común que persigue toda la política tributaria."

De igual manera, en sentencia C-577 de 1995[145], la Corte estableció que:

"Los impuestos se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano y no a un grupo social, profesional o económico determinado. Se trata de una imposición obligatoria y definitiva que no guarda relación directa e inmediata con la prestación de un bien o un servicio por parte del Estado al ciudadano. En otros términos, los impuestos no incorporan una contraprestación directa a favor del contribuyente. Por ello, en principio, los ingresos recaudados mediante impuestos no tienen destinación específica, pues el Estado dispone de ellos para atender las cargas públicas, de acuerdo a criterios y prioridades políticas que

no necesariamente coinciden con los de cada contribuyente."

41. En conclusión, los impuestos configuran una categoría de tributo que se caracteriza por: i) ser una prestación de naturaleza unilateral, es decir, expresan un poder de imperio en cabeza del Estado ejercido a través de su establecimiento legal; ii) el hecho generador que los sustenta refleja la capacidad económica del contribuyente; iii) se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano o grupo social; iv) no incorporan una prestación directa a favor del contribuyente y a cargo del Estado; v) su pago es obligatorio, no es opcional ni discrecional; y vi) el Estado dispone de ellos con base en prioridades distintas a las del obligado con la carga impositiva.

Elementos del tributo

42. El análisis de constitucionalidad de las normas acusadas en la demanda de la referencia incluye el estudio de los elementos del tributo, los cuales han sido identificados por esta Corporación, así:

"En la obligación tributaria, aparecen por un lado el sujeto activo, que es la entidad estatal con derecho para exigir el pago del tributo, el sujeto pasivo o persona en quien recae la obligación correlativa, el hecho gravado o situación de hecho indicadora de una capacidad contributiva a la cual la ley confiere la virtualidad de generar la obligación tributaria, y la base gravable y la tarifa, que son los elementos determinantes de la cuantía misma de la obligación." [146]

De lo expuesto, esta Corporación ha definido los elementos del tributo de la siguiente manera:

i) Sujeto activo: la jurisprudencia de la Corte ha construido un concepto tripartito de este elemento, en el que puede tenerse como sujeto activo a quien tiene la potestad tributaria, es decir la facultad de crear y regular un determinado impuesto. También es sujeto activo el acreedor que tiene el poder de exigir la prestación económica materializada con el tributo; y por último, este elemento incluye al beneficiario del recurso, que además puede disponer del mismo[147].

ii) Sujeto pasivo: esta Corporación distingue dos sujetos pasivos "de iure" que son aquellos

que pagan formalmente el impuesto; y “de facto” quienes en últimas deben soportar las consecuencias económicas del gravamen[148]. Con el siguiente ejemplo se ilustra mejor lo expuesto: “En los tributos directos, como el impuesto a la renta, en general ambos sujetos coinciden, pero en cambio, en los impuestos indirectos (…) el sujeto pasivo de iure no soporta económicamente la contribución, pues traslada su costo al consumidor final.”[149]

iii) Tarifa: debe entenderse como la magnitud o el monto que se aplica a la base gravable y determina el valor final del tributo que debe sufragar el contribuyente[150].

iv) Hecho generador: es el principal elemento identificador de un gravamen. Se trata del componente que:

“(…) define el perfil específico de un tributo, puesto que, como lo señala la doctrina, y lo ha precisado esta Corporación (Sentencia C-583/96), este concepto hace referencia a la situación de hecho, que es indicadora de una capacidad contributiva, y que la ley establece de manera abstracta como situación susceptible de generar la obligación tributaria, de suerte que si se realiza concretamente ese presupuesto fáctico, entonces nace al mundo jurídico la correspondiente obligación fiscal.”[151]

v) Base gravable: ha sido definida por esta Corporación como: “(…) la magnitud o la medición del hecho gravado, a la cual se le aplica la correspondiente tarifa, para de esta manera liquidar el monto de la obligación tributaria”[152], se trata de la cuantificación del hecho gravable sobre el que se aplica la tarifa.

La determinación de la base gravable mediante la presunción de renta presunta mínima

43. La determinación de la base gravable del impuesto puede hacerse mediante métodos de estimación directa, objetiva o indirecta. Sin embargo, el Legislador puede considerar que la base gravable se establezca a través de una renta presuntiva, siempre que con aquella se busque garantizar un orden económico justo y no desconozca preceptos constitucionales que regulan la intervención del Estado en la economía[153].

Esta Corporación ha establecido que la renta presunta constituye un sistema alternativo de determinación de la base gravable, que utiliza un método indiciario o de aplicación de

presunciones que se basa en índices o promedios predeterminados legalmente, de acuerdo con la aptitud del bien o de la actividad económica desarrollada por el sujeto para producir un rendimiento económico, sin tener en cuenta el beneficio efectivamente obtenido por el contribuyente[154].

En la sentencia C-564 de 1996[155], este Tribunal expresó que el objeto de la renta presuntiva es suponer la percepción de ingresos, utilidades o beneficios en cabeza de una persona que da lugar al deber del ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro del concepto de justicia y equidad. En otras palabras, se trata de un mecanismo de liquidación del impuesto que obliga al contribuyente a tomar como base unos ingresos presuntos cuando la renta líquida gravable antes de fijar el gravamen, resulta ser inferior a la utilidad que según la disposición legal de carácter tributario, debió obtener el sujeto durante el respectivo periodo gravable.

La Corte en sentencia C-238 de 1997[156], analizó las razones ius filosóficas de la presunción de renta en materia tributaria, con fundamento en dos principios constitucionales: de una parte la función social reconocida a la propiedad y de otra el principio constitucional de eficiencia que soporta el poder de imposición atribuido al Estado.

44. En suma, la base gravable de un tributo puede determinarse a partir del método de las presunciones, a través del cual se supone la percepción de ingresos, utilidades o beneficios del contribuyente. Este mecanismo encuentra sustento constitucional en los principios de la función social de la propiedad y de eficiencia en materia tributaria.

Beneficios tributarios

45. Los beneficios tributarios entrañan una forma de anular o aminorar la carga impositiva para los sujetos pasivos, los cuales como esta Corporación lo ha reiterado, están sometidos a la estricta observancia del principio de legalidad que exige su previsión en la ley, tal y como lo ordena el artículo 338 de la Constitución[157].

Minoraciones estructurales en materia tributaria

46. Ahora bien, no todas las disposiciones que consagran disminuciones de la carga

tributaria constituyen beneficios tributarios, debido a que no siempre tienen como finalidad estimular, incentivar o preferenciar determinados sujetos, actividades o mercados económicos, pues lo que pretenden es no perjudicar al contribuyente o hacer efectivos los principios de justicia, equidad y progresividad[158]. En ese sentido, para identificar si una medida configura un beneficio tributario debe examinarse si aquella tiene como propósito ubicar al sujeto o actividad destinataria de la misma, en una situación preferencial o de privilegio, con fines exclusivamente extra fiscales[159].

Conforme a lo expuesto, este Tribunal en sentencia C-540 de 2005[160], acogió la distinción entre beneficios tributarios y las denominadas minoraciones estructurales[161]. Este último concepto, según la mencionada providencia, si bien reduce la carga impositiva o excluye o exonera a un determinado sujeto del deber de contribuir, tiene como finalidad que un sistema tributario o un determinado impuesto efectivice los principios de justicia, equidad, progresividad y capacidad económica. Es decir, no constituyen incentivos, sino que se trata de maneras o formas para que un tributo no se convierta en un castigo o instrumento de injusticia.

Por las razones expuestas, las minoraciones operan al interior del tributo y contribuyen a la exacta definición y cuantificación del supuesto de hecho, de la base gravable y del monto de la tarifa tributaria, por lo que afectan de manera directa la riqueza o al sujeto pasivo con base en consideraciones que obedecen fundamentalmente a su aptitud para contribuir a sufragar los gastos públicos[162].

47. En el citado fallo, esta Corporación estableció que un ejemplo de minoración estructural es la compensación de pérdidas fiscales, puesto que su verdadero propósito no es incentivar o preferir a un determinado sujeto o actividad económica con fines extrafiscales, sino que, tiene como propósito hacer efectivo el principio de equidad en el pago del impuesto a la renta, al permitirle a las sociedades compensar las pérdidas fiscales que han tenido en periodos anteriores. En otras palabras, su finalidad es "no perjudicar" a las sociedades afectadas por desempeños económicos negativos y permitirles compensar las eventuales pérdidas sufridas en atención a su real capacidad de pago[163] de tal manera que se efectivicen los principios de equidad tributaria vertical y progresividad.

Naturaleza del CREE

48. En la sentencia C-291 de 2015[164], la Corte realizó un estudio sobre la naturaleza jurídica del CREE, el cual se reitera en esta oportunidad. En aquella ocasión, este Tribunal describió que el impuesto sobre la renta para la equidad –CREE- fue incluido dentro del Estatuto Tributario en el Libro Primero, que se ocupa de impuestos sobre la renta y complementarios, dentro del Título I referido a la renta. Todos los capítulos de este Título intercalan las disposiciones sobre el CREE en los temas pertinentes. En particular, el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 se encuentra en el Capítulo IX que incluye las tarifas del impuesto de renta y ha sido reseñado dentro del artículo 241 del ET.

49. La Sentencia C-289 de 2014[165] se refirió a la naturaleza del CREE como un tributo en la modalidad de renta de destinación específica, cuyo sujeto pasivo son las sociedades, personas jurídicas y asimiladas contribuyentes del impuesto sobre la renta. Este gravamen se causa por la percepción de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio del sujeto pasivo -es decir por la sola percepción de ingresos que constituyan riqueza- y sus beneficiarios son los comprendidos en las destinaciones específicas definidas en el artículo 24 de la Ley 1607 de 2012[166].

De igual manera consagró un régimen de determinación de la base gravable a partir de la presunción de renta mínima, la cual no podrá ser inferior al 3% del patrimonio líquido del contribuyente en el último día del año gravable inmediatamente anterior.

El gravamen fue justificado en la necesidad de aliviar las cargas tributarias de los empleadores, asociadas a la nómina, dado el alto impacto que comportaban para la generación de empleo formal. El Legislador consideró que los aportes parafiscales que debían sufragar los empleadores al vincular personal mediante contrato de trabajo, representaban un desestímulo significativo para la formalización del empleo, a la vez que promovían la vinculación informal[167].

50. En ese sentido, los sujetos pasivos no son los empleadores, sino los productores de riqueza, es decir, las sociedades y personas jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta que obtengan ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio. Por esa razón, el diseño del CREE grava las fuentes de ingreso constantes basadas, ya no en la nómina, sino en la rentabilidad de la producción[168].

51. La Corte en la sentencia C-291 de 2015[169] estableció que, desde el punto de vista

estructural, el CREE fue un impuesto que: de una parte, redujo la carga tributaria de los sujetos obligados por las contribuciones parafiscales sobre nómina; y de otra, persigue dos objetivos constitucionalmente valiosos, pues buscó estimular el empleo formal y mantener la financiación del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) y del sistema general de seguridad social en salud, mediante la destinación específica del recaudo, conforme lo establecía el artículo 24 de la Ley 1607 de 2012[170].

El principio de equidad tributaria[171]

52. En reiterada jurisprudencia[172] la Corte ha manifestado que, en virtud de los artículos 150-12 y 338 de la Constitución, el Legislador goza de una amplia libertad de configuración para la creación, modificación y eliminación de los impuestos. Al respecto, la sentencia C-222 de 1995[173] determinó que:

"la atribución de legislar en materia tributaria, principalmente encomendada al Congreso de la República, es lo bastante amplia y discrecional como para permitirle fijar los elementos básicos de cada gravamen atendiendo a una política tributaria que el mismo legislador señala, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal.

Así, mientras las normas que al respecto establezca no se opongan a los mandatos constitucionales, debe reconocerse como principio el de la autonomía legislativa para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones nacionales, así como para regular todo lo pertinente al tiempo de su vigencia, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo."[174]

No obstante, este alto Tribunal también ha indicado que las regulaciones tributarias deben respetar los derechos fundamentales y ajustarse a los principios constitucionales en la materia, en particular la legalidad, certeza e irretroactividad de los tributos (artículo 338 CP) y a los principios de equidad, eficiencia y progresividad (artículo 363 constitucional). La sentencia C-643 de 2002[175] se pronunció sobre estos temas en los siguientes términos:

"9. Por otra parte, bien se sabe que el constituyente ha determinado los principios con arreglo a los cuales debe regularse el sistema tributario. Tales principios son, por una parte, los de legalidad, certeza e irretroactividad y, por otra, los de equidad, eficiencia y

progresividad.

Los primeros están consagrados en el artículo 338 de la Carta. De acuerdo con el principio de legalidad, todo tributo requiere de una ley previa que lo establezca y la competencia para imponerlo radica en el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos municipales como órganos de representación popular. En virtud del principio de certeza, la norma que establece el impuesto debe fijar el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa. Y en razón del principio de irretroactividad, la ley que impone un impuesto no puede aplicarse a hechos generadores ocurridos antes de su vigencia.

De otro lado, los principios de equidad, eficiencia y progresividad del sistema tributario están consagrados en el artículo 363 del Texto Superior. El principio de equidad tributaria es la manifestación del derecho fundamental de igualdad en esa materia y por ello proscribe formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual. El principio de progresividad compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el constituyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente. Finalmente, el principio de eficiencia implica que debe existir una relación de equilibrio entre los costos que la administración debe asumir para el recaudo del tributo y las sumas recaudadas, es decir, se trata de generar el mayor recaudo al menor costo."[176]

53. Como puede observarse, el principio de equidad tributaria constituye una manifestación de la igualdad en el campo impositivo. Como consecuencia, muchas demandas de inconstitucionalidad en materia tributaria señalan una vulneración conjunta de estos dos preceptos. La configuración de este tipo de cargos explica que, en varias ocasiones, la Corte haya analizado los casos sin determinar claramente sus fronteras. El contorno difuso de

estos postulados llevó a la sentencia C-1107 de 2001[177] a dar pautas de distinción y afirmó que, mientras el derecho a la igualdad corresponde a un criterio universal de protección, el principio de equidad adquiere una especial relevancia en el ámbito tributario, como límite al ejercicio de la potestad de configuración normativa del Legislador en la financiación del Estado.

Por su parte, la sentencia C-833 de 2013[178] se refirió a algunas diferencias entre los principios constitucionales de igualdad, equidad y justicia tributaria. El fallo recordó que el principio de igualdad consagrado en el artículo 13 constitucional establece, entre otros, un mandato de igualdad formal ante la ley, según el cual todas las personas que compartan la misma situación merecen ser tratadas de la misma manera, mientras que aquellas que se encuentren en situaciones que sean diferentes –en términos constitucionalmente relevantes- deben ser tratadas de manera diferente, siempre y cuando ello no implique una discriminación injustificada basada en categorías sospechosas. Asimismo, incorpora un mandato de igualdad material, que ordena al Estado promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva, adoptando medidas en favor de grupos discriminados o marginados.

54. Estos preceptos encuentran un desarrollo específico en materia de política fiscal en los principios de generalidad y equidad, que están en la base de la idea de justicia tributaria. De acuerdo con lo establecido en los artículos 95 numeral 9 y 363 de la Constitución, todas las personas tienen el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (exigencia de generalidad), pero también es constitucionalmente exigible que el diseño del sistema impositivo responda a los principios de justicia, equidad, eficiencia y progresividad, que se erigen como límites constitucionales para el ejercicio del poder tributario.

Con todo, la jurisprudencia ha precisado la naturaleza y escenarios de aplicación del principio de equidad. Por ejemplo la sentencia C-169 de 2014[179] recordó las dimensiones estructural e individual de este principio. En efecto, el artículo 363 de la Carta exige que el sistema tributario –como integridad- sea equitativo, y que la formulación individual de las normas impositivas respete en la mayor medida posible el citado principio constitucional (art. 95-9 CP).[180] La equidad tributaria es "un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los

contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión".[181]

Esta relación hace explícitas las razones por las que el principio de equidad se auxilia en el juicio de igualdad, con el propósito de determinar si una medida impositiva o la consagración de una exención cumplen o no con la obligación de dar el mismo trato a supuestos de hecho equivalentes o a destinatarios que están en circunstancias similares. Con todo, no son principios idénticos, pues los cargos por violación del principio de igualdad tienen exigencias específicas que no tienen los cargos por violación de la equidad y viceversa[182].

La jurisprudencia también ha enunciado y desarrollado la doble dimensión del principio de equidad tributaria: la equidad horizontal, que hace referencia a los sujetos pasivos que se encuentran en una misma situación fáctica y que deben contribuir de manera equivalente; y la equidad vertical, que implica una mayor carga tributaria sobre aquellas personas que tienen más capacidad económica[183].

55. Sobre la metodología de análisis, la Sentencia C-169 de 2014 enunció varios elementos a considerar para resolver un cargo de inequidad tributaria. Efectivamente, la violación de dicho principio puede presentarse cuando: (i) el monto a pagar por concepto del tributo no se define atendiendo a la capacidad de pago del contribuyente[184]; y, (ii) se regula un tributo en virtud del cual dos sujetos o grupos de sujetos en iguales condiciones resultan gravados de manera desigual, sin justificación suficiente[185].

56. En este orden de ideas y como lo recordó la sentencia C-249 de 2013[186], no cualquier sacrificio del principio de equidad por parte de una norma legal es suficiente para juzgarla contraria al ordenamiento superior, pues el Legislador tiene un margen de configuración normativa que le autoriza para incidir en la equidad –de manera proporcionada- con la finalidad de satisfacer de modo eficaz otro principio constitucionalmente relevante (arts. 150-12 y 338 CP). Como ha dicho la Corte, "tales sacrificios [al principio de equidad] no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes".[187]

57. En consecuencia, y aunque no son los únicos parámetros, no basta con constatar que un

tratamiento normativo interfiera en la equidad del sistema tributario (artículo 363 constitucional). Es indispensable además preguntarse si este es razonable, persigue fines constitucionales y es eficaz para obtenerlos. Pero ante todo debe cuestionarse si en efecto hay un sacrificio en el principio de equidad que la Constitución exige del sistema fiscal.

Los artículos 22 de la Ley 1607 de 2012 y 14 de la Ley 1734 de 2014 son inconstitucionales por violación del principio de equidad tributaria al no permitir la compensación de exceso de base mínima en los periodos 2013 y 2014

58. Para hacer el análisis sobre la eventual violación de la equidad tributaria alegada por las demandantes, la Corte en esta ocasión, reiterará las consideraciones expuestas en la sentencia C-291 de 2015[188], decisión en la que se analizó la constitucionalidad de la norma que se estudia nuevamente, específicamente por desconocimiento del principio de equidad tributaria al no permitir la compensación por pérdidas fiscales.

Con base en lo expuesto, desde una visión estructural de la equidad, a primera vista el CREE no genera un problema constitucional porque, de hecho, aligeró la carga tributaria de los sujetos obligados por las antiguas contribuciones parafiscales sobre la nómina. Tal como lo anotaron varios intervinientes, esta carga pasó del 33% al 25%[189].

59. En el presente asunto, la Sala reiterará la metodología utilizada en la sentencia C-291 de 2015[190], para adelantar el examen por violación del principio de equidad vertical. En ese sentido, la Corte (i) determinará si hay un sacrificio real de la equidad en este caso, luego (ii) establecerá el tipo de límite impuesto a ese principio, para (iii) analizar la razonabilidad y proporcionalidad de la restricción establecida por la norma.

En este último punto, este Tribunal considerará algunos rasgos que claramente han definido una limitación al principio de equidad como irrazonable: por ejemplo cuando el monto a pagar no se define atendiendo la capacidad de pago del contribuyente.

60. Ahora bien, en cuanto al sacrificio del principio de equidad tributaria, la Sala considera que en este caso sí se configura. El CREE, a diferencia del impuesto de renta, con el que guarda similitud al gravar los ingresos del sujeto pasivo, no contempla la compensación por exceso de base mínima para los periodos 2013 y 2014, como parte del cálculo de la base gravable del tributo. Sin embargo, este límite puede obedecer simplemente a la

libertad de configuración del Legislador o a la naturaleza del gravamen. Con todo, la naturaleza del tributo indica que pretende gravar las utilidades de una empresa y uno de los métodos utilizados es la presunción de renta mínima equivalente al 3% del patrimonio líquido del contribuyente del último día del año inmediatamente anterior. No obstante, la ley no permite la mencionada compensación en los periodos referidos.

61. La determinación del tipo de sacrificio generado por la omisión normativa de los artículos 22 de la Ley 1607 de 2012 y 14 de la Ley 1739 de 2014, muestra que la determinación de la base gravable se sustenta en la presunción de rentabilidad la cual no puede ser inferior al 3% del patrimonio líquido del contribuyente en el año gravable anterior. Sin embargo, las disposiciones acusadas impiden hacer un descuento sobre la base gravable en los periodos 2013 y 2014, en caso de que existe exceso de base, situación que afecta a los sujetos pasivos del tributo.

Aunado a lo anterior, la Corte considera que la compensación por exceso de base mínima tiene naturaleza de minoración estructural del CREE, lo cual como quedó expuesto previamente, no representa un beneficio tributario, sino que, si bien supone un trato diferenciado entre los sujetos obligados, no tiene como finalidad privilegiar un determinado grupo, sino que configura un valioso instrumento para la efectividad de los principios de justicia, equidad y progresividad.

Bajo ese entendido, el artículo 14 de la Ley 1739 de 2014, impone un límite temporal para el uso de la compensación de exceso de base mínima presunta como instrumento de minoración estructural del tributo, pues aquel solo podrá realizarse a partir del año 2015, además, el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, no contempla dicha posibilidad para los periodos 2013 y 2014.

Estos tres elementos muestran fuertes indicios de un desborde en la libertad de configuración del Legislador que eventualmente puede generar una violación del principio de equidad vertical.

El tercer criterio para definir si se configuró una vulneración al principio de equidad vertical consiste en el análisis de la razonabilidad y proporcionalidad de la medida limitante de la equidad.

62. La Corte encuentra que no es razonable ni proporcional excluir la compensación de pérdidas de exceso de base mínima presunta para definir la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad CREE en los periodos 2013 y 2014. Efectivamente, la omisión afecta gravemente un principio constitucional sin que se beneficie ningún otro, como pasa a verse a continuación:

(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 exceso de base mínima en los periodos 2013 y 2014 para definir la base gravable del CREE, no tendría un impacto negativo en la finalidad del tributo ni lo desnaturalizaría, por el contrario permite definir un elemento esencial como es una modalidad de minoración estructural. 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.

(ii) El diseño del CREE no toma en cuenta la capacidad de pago de los sujetos obligados, al menos para los periodos gravables 2013 y 2014. La posibilidad de hacer la compensación de exceso de base mínima contemplada en el artículo 14 de la Ley 1739 de 2014, únicamente a partir del año gravable 2015, con exclusión de los periodos 2013 y 2014, genera una carga tributaria excesiva sobre quienes atraviesan por momentos de bajos ingresos y los iguala al grupo de quienes no pasan por esa situación. Esta definición de la base gravable tendrá como consecuencia que las tarifas no reflejen la diferencia entre quienes tienen un negocio de bajos ingresos y aquellos que se encuentran en una mejor situación económica, con lo cual la realidad de cada sujeto aparecería desligada de la supuesta capacidad de pago establecida en la norma.

La omisión en la que incurrieron los artículos 22 de la Ley 1607 de 2012 y 14 de la Ley 1739 de 2014, genera el desconocimiento del principio de equidad tributaria. Para demostrarlo en sede constitucional, basta un análisis normativo que establezca los elementos que demuestren que la normativa bajo examen no genera una mayor tributación para quienes posean una mayor capacidad contributiva, sino que permite una alta tributación para

quienes poseen menor capacidad de pago.

La argumentación que utiliza la Corte para resolver el presente asunto, guarda identidad con las razones expuestas en la sentencia C-291 de 2015[191], providencia en la que se estudió una demanda de constitucionalidad contra la misma norma y por un cargo similar, referido a la imposibilidad de compensación de la renta mínima por pérdidas fiscales.

Fallo a adoptar y su alcance

63. De los fundamentos anteriores puede concluirse que los artículos 22 de la Ley 1607 de 2012 y 14 de la Ley 1739 de 2014, son inconstitucionales por haber incurrido en una omisión legislativa relativa.

El artículo 95-9 Superior contiene un deber constitucional inequívoco dirigido al Legislador y que se traduce en la garantía de la equidad tributaria mediante el diseño estructural de los elementos del impuesto a partir de la consideración material de las condiciones reales y particulares del sujeto obligado con la finalidad de evitar que hayan excesivas o beneficios exagerados, aspecto que adquiere mayor relevancia cuando se acude a métodos de determinación de la base gravable con fundamento en presunciones, que en ocasiones no reflejan la verdadera capacidad de pago del contribuyente y deben contemplar instrumentos estabilizadores (como es el caso de las minoraciones estructurales) de la relación jurídico tributaria.

En el presente caso, la omisión legislativa relativa advertida se configuró al no incluir dentro la definición de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, la compensación de exceso de base presunta en los periodos gravables 2013 y 2014. La mencionada omisión vulneró el principio de equidad tributaria, puesto que configura una carga impositiva que no consulta la capacidad de pago del sujeto obligado.

64. Con todo, la Corte considera que no es factible adoptar un fallo de inexequibilidad simple debido a que la naturaleza del CREE y la destinación específica de sus recursos dirigidos al SENA, al ICBF y al Sistema general de seguridad social en salud se ajustan plenamente a la Carta. En efecto, de declararse la inconstitucionalidad de las normas, se retiraría del ordenamiento jurídico reglas constituciones y se afectarían entidades que cumplen fines constitucionales imperiosos (educación, protección a la infancia y atención en

salud), en tanto que dejarían de recibir los recursos provenientes del tributo durante el resto de este año gravable y durante el periodo establecido para que el Estado persiga a los agentes morosos (5 años), respecto a periodo gravables que ya fenecieron.

De otra parte, declarar la inexequiblidad simple del artículo 14 de la Ley 1739 de 2014, implicaría expulsar del ordenamiento jurídico la posibilidad de compensar el exceso de base mínima presuntiva en cualquier tiempo, lo que resultaría incongruente con la ratio de esta sentencia porque es más gravoso en términos de efectividad del principio de equidad tributaria.

De tal suerte, el resultado de una declaratoria de inexequibilidad simple no sólo es indeseable sino que generaría efectos claramente inconstitucionales por obstaculizar e incluso impedir el desempeño de funciones del Estado encaminadas a la protección de bienes y sujetos protegidos por la Carta Política. Bajo estas circunstancias, se impone adoptar un fallo que tenga un alcance diferente, aunque seguirá circunscrito al cargo analizado en esta oportunidad, tal y como lo efectuó esta Corporación en la sentencia C-291 de 2015, por lo que sus argumentos y fórmula de decisión serán reiterados en esta oportunidad.

65. La jurisprudencia se ha referido a diversas situaciones que han llevado a considerar opciones adicionales a la declaratoria de inexequibilidad ordinaria. La Sentencia C-325 de 2009[192] consideró que, aunque se encuentre una clara inexequibilidad simple, debe valorarse la eventual generación de vacíos e inconsistencias normativas que podrían tener resultados inconstitucionales, que lógicamente son indeseables para el sistema jurídico. Ante estas circunstancias hay al menos dos opciones[193] -permitidas por el ordenamiento para mantener la integridad y supremacía de la Constitución y del sistema jurídico como un todo que debe estar acorde con ella- que no van más allá de las competencias de la Corte Constitucional: (i) proferir una sentencia de inconstitucionalidad diferida, concediendo un tiempo al Legislador para que expida una nueva norma en reemplazo de la que se considere contraria a la Carta en ejercicio de su libertad de configuración pero dentro del respeto a la Constitución,[194] o (ii) expedir una sentencia integradora, situación en la que la propia Corte llena el vacío que deja la norma inconstitucional al salir del sistema jurídico.[195]

66. Sobre la metodología para la escogencia entre una sentencia diferida o una integradora la sentencia C-112 de 2000 dijo lo siguiente:

"Aun cuando no existen reglas simples al respecto, la Corte considera que, como lo demuestra la práctica constitucional[196], el punto decisivo es el siguiente: si el mantenimiento de la disposición inconstitucional no es particularmente lesivo de los valores superiores, y el legislador goza de múltiples opciones de regulación de la materia, entonces es preferible otorgar un plazo prudencial al Congreso para que corrija la situación inconstitucional, ya que en tal evento, una sentencia integradora afecta desproporcionadamente el principio democrático (CP, art. 3º) pues el tribunal constitucional estaría limitando la libertad de configuración del Legislador. La extensión del plazo conferido al legislador dependerá, a su vez, de esas variables."

Pero también procede una sentencia integradora, por medio de la cual, el juez constitucional "proyecta los mandatos constitucionales en la legislación ordinaria, para de esa manera integrar aparentes vacíos normativos o hacer frente a las inevitables indeterminaciones del orden legal"[197]. Estas sentencias pueden ser interpretativas, aditivas o sustitutivas y "encuentran fundamento en el carácter normativo de la Carta Política (C.P. art. 4°) y en los principios de efectividad (C.P. art. 2°) y conservación del derecho (C.P. art. 241), llamados a gobernar el ejercicio del control de constitucionalidad"[198], ya que facilitan la labor de "mantener vigente en el ordenamiento jurídico la norma que ofrece insuficiencias desde la perspectiva constitucional, en el sentido que le permite al órgano de control constitucional ajustar su contenido a los mandatos superiores parcialmente ignorados por el legislador"[199].

67. En casos referidos a impuestos que incurren en omisiones legislativas relativas han operado estas figuras frente a la eventual declaratoria de inexequibilidad. Por ejemplo, la sentencia C-831 de 2010 (que estudió la constitucionalidad de una norma que establecía un impuesto al patrimonio) encontró que se había configurado una omisión legislativa relativa y, como en otros casos similares, optó por ordenar que, al aplicarse, se tuvieran en cuenta los supuestos de hecho que el Legislador omitió en su regulación[200] para eliminar la desigualdad de trato o la violación de otros derechos, producto del silencio en la normativa.

Con base en el principio de conservación de la norma, la labor del juez constitucional, en estos casos, no tiene por fin la exclusión del precepto omisivo, sino que éste pueda ser interpretado en el sentido de abarcar los supuestos de hecho dejados de lado por el Legislador. Esta posición no significa desconocer la legalidad y la seguridad jurídica, por el contrario, implica salvaguardar la decisión del Legislador y el principio democrático, pues la expulsión de leyes debe restringirse a aquellos eventos en los que se vulnere irremediablemente la Constitución.

68. En el presente caso, la ausencia del texto que debe declararse inexequible 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, además de la imposibilidad de compensar el exceso de base conforme al artículo 14 de la Ley 1739 de 2014. 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 y en la Ley 1819 de 2016, por tanto, la Corte encuentra el fallo integrador como el más razonable en este asunto.

Para efectos de hacer que las normas objeto de censura constitucional se ajusten a la Carta, es necesario que las mismas se interpreten en el sentido de que la compensación por exceso de base mínima presunta podrá operar dentro de los lapsos de tiempo que no fueron considerados por las disposiciones acusadas, esto es, los periodos gravables 2013 y 2014, que se encuentran cobijados por los efectos jurídicos del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, y que fueron excluidos por el límite temporal contenido en el artículo 14 de la Ley 1739 de 2014, pues aquella solo permitió que se realizara a partir del año gravable 2015.

De otra parte, la Corte expresa que la vigencia de este fallo seguirá las reglas generales de esta clase 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

69. La Sala Plena dio respuesta al problema jurídico planteado de la siguiente manera:

i) Los artículos 22 de la Ley 1607 de 2012 y 14 de la Ley 1739 de 2014, incurrieron en una

omisión legislativa relativa que los hace inconstitucionales por no incluir la posibilidad de compensar el exceso de base mínima presunta en los periodos gravables 2013 y 2014. 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.

ii) 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 afectó gravemente un principio constitucional sin beneficiar a otro.

iv) De igual forma, este fallo estará circunscrito únicamente al cargo analizado en esta oportunidad.

VII. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional de la República de Colombia, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE

Primero.- LEVANTAR la suspensión de términos ordenada en el Auto 305 del veintiuno (21) de junio de 2017.

Segundo.-Declarar EXEQUIBLES los artículos 22 de la Ley 1607 de 2012 "Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones" y 14 de la Ley 1739 de 2014 "Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones", únicamente por el cargo analizado en esta oportunidad, EN EL ENTENDIDO de que el exceso de base mínima presunta en que hayan incurrido los contribuyentes del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) podrá compensarse para los años gravables 2013 y 2014, en los términos previstos en la parte motiva de esta providencia.

Notifíquese, comuníquese, cúmplase, publíquese y archívese el expediente.

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Presidente

Con salvamento de voto

CARLOS BERNAL PULIDO

Magistrado

Ausente en comisión

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

Con impedimento aceptado

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaría General

[1] Folio 2 cuaderno principal.

[2] Folio 6 cuaderno principal.

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."

[4] Folios 6 y 7 cuaderno principal.

[5] Folio 7 cuaderno principal.

[6] Folio 9 cuaderno principal.

[7] Folios 40-71 cuaderno principal.

[8] Folios 42-43 cuaderno principal.

[9] Folio 45 cuaderno principal.

[10] Ibídem.

[11] Folio 47 cuaderno principal,

[12] Folios 47-48 cuaderno principal.

[13] Folio 48 cuaderno principal.

[14] Folio 49 cuaderno principal.

[15] Folio 50 cuaderno principal.

[16] Folio 51 cuaderno principal.

[17] Folios 92-99 cuaderno principal.

[18] Folios 95v-96 cuaderno principal.

[19] Folio 93 cuaderno principal.

[20] Folio 93v cuaderno principal.

[21] Folio 94 cuaderno principal.

[22] Folio 94 cuaderno principal.

[23] Folio 94v cuaderno principal.

[24] Folio 95v cuaderno principal.

[25] Folios 36-39 cuaderno principal.

[26] Folio 38 cuaderno principal.

[28] Folios 101-110 cuaderno principal.

[29] Debe aclararse que el término para las intervenciones vencía el doce (12) de diciembre de 2016, sin embargo el despacho de la Magistrada Sustanciadora, a petición del interviniente, mediante auto del diecinueve (19) de diciembre de 2016, amplió el término para que ese instituto presentará su concepto hasta el quince (15) del mismo mes y año,

por lo que fue presentado oportunamente. Al respecto ver folios 113-114 cuaderno principal.

[30] Folio 110 cuaderno principal.

[31] Folio 104 cuaderno principal.

[32] Folio 109 cuaderno principal.

[33] Folio 110 cuaderno principal.

[34] Folios 72-91 cuaderno principal.

[35] Folios 72-73 cuaderno principal.

[36] M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[37] Folio 77-80 cuaderno principal.

[38] Folio 78 cuaderno principal.

[39] Ibídem.

[40] Folio 83 cuaderno principal.

[41] Ibídem.

[42] Folio 84 cuaderno principal.

[43] Folio 85 cuaderno principal.

[44] Folio 89 cuaderno principal.

[45] Folios 117-120 cuaderno principal.

[46] Folio 119v cuaderno principal.

[47] Folio 118 v cuaderno principal.

[48] Folios 118v y 119 cuaderno principal.

[49] Folio 119 cuaderno principal.

[50] Folio 119v cuaderno principal.

[51] Lucy Cruz de Quiñonez

[52] M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[53] Vescovi, E. Teoría General del Proceso. Editorial Temis. Bogotá 1984. Pág. 119

[54] Ovalle Favela, J. Teoría General del Proceso. Harla. México 1991. Pág. 115

[55] Sentencia C-228 de 2015 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[56] M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[57] Crf., entre otras, las sentencias C-004 de 2003, M. P. Eduardo Montealegre Lynett y C-090 de 2015, M. P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

[58] Sentencia C-228 de 2015 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[59] Crf., entre otras, sentencias C-494 de 2014, M. P. Alberto Rojas Ríos y C-228 de 2009, M. P. Humberto Antonio Sierra Porto.

[60] Sentencia C-228 de 2015 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[61] Sentencia C-774 de 2001 M.P. Rodrigo Escobar Gil.

[62] Sentencia C – 489 de 2000.

[63] Sentencia C – 565 de 2000.

[64] Sentencia C – 543 de 1992.

[65] Sentencias C-532 de 2013, M. P. Luis Guillermo Guerrero Pérez; C-287 de 2014, M. P. Luis Ernesto Vargas Silva; y C-427 de 1996, M. P. Alejandro Martínez Caballero, entre

muchas otras.

[66] Sentencia C-228 de 2015 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[67] Ibídem.

[68] Ibídem.

[70] C-037 de 1996 (M. P. Vladimiro Naranjo Mesa) en lo referente al análisis del artículo 46 de la Ley 270 de 1996 (Estatutaria de la Administración de Justicia).

[71] Ver al respecto la sentencia C-931 de 2008 (M. P. Nilson Pinilla Pinilla): "Sobre las circunstancias bajo las cuales la cosa juzgada constitucional es absoluta o relativa, ello depende directamente de lo que se determine en la sentencia de la cual tales efectos se derivan. Así, la ausencia de pronunciamiento del juez constitucional en la parte resolutiva de una sentencia de exequibilidad acerca de los efectos de esa decisión, llevaría a presumir que el precepto analizado es válido frente a la totalidad de las normas constitucionales, por lo que se genera entonces un efecto de cosa juzgada absoluta, que impide a la Corte volver a fallar sobre esa materia. Si, por el contrario, la Corte delimita en la parte resolutiva el efecto de dicha decisión, habrá entonces cosa juzgada relativa, la que en este caso se considera además explícita, en razón de la referencia expresa que el juez constitucional hizo sobre los efectos de su fallo."

[72] Sentencia C-228 de 2015 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[73] M.P. Luís Guillermo Guerrero Pérez

[74] En la misma Sentencia C-925/00 estableció: "En cambio, cuando esta Corporación ha desarrollado el concepto de la cosa juzgada aparente, ha querido referirse a situaciones en las cuales en realidad la norma de que se trata no fue objeto de examen de constitucionalidad alguno, aunque parezca que lo haya sido, como cuando en la parte resolutiva de la sentencia se declara exequible un artículo sobre cuyo contenido nada se expresó en los considerandos y, por lo tanto, no se produjo en realidad cotejo, ni absoluto o exhaustivo, ni relativo, ni parcial. (resaltado fuera de texto).

[75] Así lo muestran los pronunciamientos a través de los cuales la Corte ha acogido esta

figura. En efecto, en la Sentencia C-397/95 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo), analizó el caso en que una disposición no había sido demandada, la Corte en Sentencia C-262/94 no se había pronunciado sobre ella en la parte motiva, y aun así, por error, aparecía declarada exequible en la parte resolutiva. En dicha oportunidad "... resulta evidente, consultado el texto de dicho fallo, que los incisos primero y tercero no habían sido entonces demandados ni entró la Corte a ocuparse de su constitucionalidad

[76] Sentencia C-228 de 2015 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[77] "Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones"

[78] Según publicación en el diario oficial número 49.374 del veintitrés (23) de diciembre de 2014.

[79] Según publicación en el diario oficial número 50.101 del veintinueve (29) de diciembre de 2016.

[80] Ver la Sentencia C-797 de 2014, MP Luis Guillermo Guerrero.

[81] Sentencia C-724 de 2007, MP Marco Gerardo Monroy Cabra.

[82] La Corte ha sostenido que, aunque el control constitucional no se orienta a determinar si una disposición jurídica se encuentra vigente o si ha entrado a regir, sí constituye una fase previa a este análisis. sentencia C-898 de 2001, MP Manuel José Cepeda Espinosa.

[83] M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. En este pronunciamiento se reiteraron las reglas jurisprudenciales establecidas en las sentencias C-258 de 2013 M.P. Jorge Ignacio Pretal Chaljub y C-1067 de 2008 M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra. En el mismo sentido se pueden consultar, ente otras, las sentencias C-309 de 2009 MP Jorge Iván Palacio, y C-714 de 2009 MP María Victoria Calle Correa.

[84] Sentencia C-291 de 2015 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. Al respecto también ve la sentencia C-019 de 2015, M.P Gloria Stella Ortiz Delgado, aplicó estos criterios en un caso en el que operó el fenómeno de subrogación de normas.

[85] El texto de la norma es el siguiente: “ARTÍCULO 376. VIGENCIAS Y DEROGATORIAS. La presente ley rige a partir de su promulgación, deroga todas las disposiciones que le sean contrarias y en especial las siguientes:

1. Del Estatuto Tributario: el artículo 32-1, 35-1, el inciso 1o del artículo 36-1, 36-4, 37, 43, 46, 47-2, 54, 56-1, 80, 83, 84, 85-1, 87, 108-3, el inciso 2o y los literales a) y b) del artículo 121, 130, 131-1, 138, 141, parágrafo transitorio del artículo 147, 157, 158, 158-2, 158-3, 171, 173, 174, la expresión y arrendadores del literal c) del artículo 177-2, la expresión “reajustadas fiscalmente” del parágrafo del artículo 189, 201, 202, 204, 204-1, el numeral 9 y el parágrafo 4o del artículo 206, el parágrafo del artículo 206-1, los numerales 6, 9, 10 y 11 del artículo 207-2, 211-1, 211-2, 215, 220, 224, 225, 226, 227, 228, 258-1, 275, 276, parágrafo transitorio del artículo 368-1, 376-1, 384, el inciso 2o del artículo 401, el numeral 4o del 437-2, 473, parágrafo del artículo 512-9, el parágrafo del artículo 555-1, el parágrafo transitorio del artículo 580-1, 594-1, 634-1, 636, 649, 650-1, 650-2, 656, 658, 662, 666 y 668.

2. A partir del año gravable 2018, incluido: los numerales 1, 2, 7 y 8 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario.

3. De la Ley 1607 de 2012: artículos 17, 20, 21, 22, 22-1, 22-2, 22-3, 22-4, 22-5, 23, 24, 25, 26, 26-1, 27, 28, 29, 33, 37, 165, 176, 186 y 197.

4. De la Ley 1739 de 2014: artículos 21, 22, 23 y 24.

5. El artículo 4o de la Ley 1429 de 2010.

6. Los artículos 21 y 22 de la Ley 98 de 1993.

7. El artículo 32 de la Ley 730 de 2001.

8. El literal b) del artículo 16 de la Ley 677 de 2001.

9. Los incisos 1o y 2o y el parágrafo 1o del artículo 41 de la Ley 820 de 2003.

10. Artículo 1o del Decreto 2336 de 1995.

11. Se ratifica de manera expresa la derogatoria del impuesto contenido en las siguientes disposiciones: el numeral 1 del artículo 7o de la Ley 12 de 1932, el artículo 12 de la Ley 69 de 1946, el literal c) del artículo 3o de la Ley 33 de 1968, y los artículos 227 y 228 del Decreto-ley 1333 de 1986. (Lo énfasis agregado)

[86] M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[87] Intervención de la ciudadana Lucy Cruz de Quiñones y concepto del Procurador General de la Nación.

[88] Calendario tributario DIAN, disponible en http://www.dian.gov.co/descargas/Servicios/publicaciones/2017/Calendario_Tributario_21022017.pdf, consultado el nueve (9) de mayo de 2017.

[89] "Art. 641. Extemporaneidad en la presentación.

Las personas o entidades obligadas a declarar, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea, deberán liquidar y pagar una sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al cinco por ciento (5%) del total del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración tributaria, sin exceder del ciento por ciento (100%) del impuesto o retención, según el caso.

Esta sanción se cobrará sin perjuicio de los intereses que origine el incumplimiento en el pago del impuesto, anticipo o retención a cargo del contribuyente, responsable o agente retenedor.

<Ajuste de las cifras en valores absolutos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006 (A partir del año gravable 2007). Inciso modificado por el artículo 53 de la Ley 49 de 1990. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando en la declaración tributaria no resulte impuesto a cargo, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, será equivalente al medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos percibidos por el declarante en el período objeto de declaración, sin exceder la cifra menor resultante de aplicar el cinco por ciento (5%) a dichos ingresos, o del doble del saldo a favor si lo hubiere, o de la suma de 2.500 uvt cuando no existiere saldo a favor. En caso de que no haya ingresos en el

período, la sanción por cada mes o fracción de mes será del uno por ciento (1%) del patrimonio líquido del año inmediatamente anterior, sin exceder la cifra menor resultante de aplicar el diez por ciento (10%) al mismo, o del doble del saldo a favor si lo hubiere, o de la suma de 2.500 UVT cuando no existiere saldo a favor."

[90] Art. 642. Extemporaneidad en la presentación de las declaraciones con posterioridad al emplazamiento.

El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que presente la declaración con posterioridad al emplazamiento, deberá liquidar y pagar una sanción por extemporaneidad por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al diez por ciento (10%) del total del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración tributaria, sin exceder del doscientos por ciento (200%) del impuesto o retención, según el caso.

<Ajuste de las cifras en valores absolutos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006 (A partir del año gravable 2007). Inciso modificado por el artículo 53 de la Ley 49 de 1990. El nuevo texto con los valores reajustados es el siguiente:> Cuando en la declaración tributaria no resulte impuesto a cargo, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, será equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos percibidos por el declarante en el período objeto de declaración, sin exceder la cifra menor resultante de aplicar el diez por ciento (10%) a dichos ingresos, o de cuatro (4) veces el valor del saldo a favor si lo hubiere, o de la suma de 5.000 UVT cuando no existiere saldo a favor. En caso de que no haya ingresos en el período, la sanción por cada mes o fracción de mes será del dos por ciento (2%) del patrimonio líquido del año inmediatamente anterior, sin exceder la cifra menor resultante de aplicar el veinte por ciento (20%) al mismo, o de cuatro veces el valor del saldo a favor si lo hubiere, o de la suma de 5.000 UVTcuando no existiere saldo a favor."

[91] "La acción de cobro de las obligaciones fiscales, prescribe en el término de cinco (5) años, contados a partir de:

1. La fecha de vencimiento del término para declarar, fijado por el Gobierno Nacional, para las declaraciones presentadas oportunamente.

3. La fecha de presentación de la declaración de corrección, en relación con los mayores valores.

4. La fecha de ejecutoria del respectivo acto administrativo de determinación o discusión.

La competencia para decretar la prescripción de la acción de cobro será de los Administradores de Impuestos o de Impuestos y Aduanas Nacionales respectivos, o de los servidores públicos de la respectiva administración en quien estos deleguen dicha facultad y será decretada de oficio o a petición de parte."

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

[93] El contenido de este apartado fue tomado de la argumentación desarrollada por este despacho en la sentencia C-327 de 2016.

[94] Folios 93v y 94 cuaderno principal.

[95] Ver entre otras las sentencias C-1095 de 2001, C-1143 de 2001, C-041 de 2002, A. 178 de 2003, A. 114 de 2004, C-405 de 2009, C-761 de 2009 y C-914 de 2010.

[96] Corte Constitucional. Sentencia C-330 de 2013. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

[97] Corte Constitucional. Sentencia C-358 de 2013. M.P. Mauricio González Cuervo.

[98] Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C -978 de 2010. M. P. Luis Ernesto Vargas Silva.

[99] Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-1052 de 2001. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

[100] Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-405 de 2009. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

[101] Cfr. Sentencia C-533 de 2012. M.P. Nilson Pinilla Pinilla, C-100 de 2011 M.P. María Victoria Calle Correa y C-978 de 2010 M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

[102] Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C -978 de 2010. M. P. Luis Ernesto Vargas Silva. Ver también la sentencia C-533 de 2012. M. P. Nilson Pinilla Pinilla.

[103] Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-358 de 2013. M.P. Mauricio González Cuervo.

[104] Corte Constitucional. Sentencia C-304 de 2013, M. P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

[105] Corte Constitucional. Sentencia C-856 de 2005 M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

[106] Corte Constitucional. Sentencia C-447 de 1997 M.P. Alejandro Martínez Caballero y C-641 de 2010 M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

[107]Sentencia C-561 de 2002. M.P. Rodrigo Escobar Gil.

[108] Ver, entre otros, auto 288 de 2001 y sentencias C-1052 de 2001 y C-568 de 2004, todas las providencias con ponencia del Magistrado Manuel José Cepeda Espinosa, y C-980 de 2005, M. P. Rodrigo Escobar Gil.

[109] Argumentos tomados de la sentencia C-291 de 2015, sustanciada por este despacho.

[110] MP Jorge Ignacio Pretelt.

[111] Ver la Sentencia C-185 de 2002 MP Rodrigo Escobar Gil

[112] Ver la Sentencia C- 041 de 2002 MP Marco Gerardo Monroy Cabra.

[113] "Sentencia C-543 de 1996 M.P Carlos Gaviria Díaz" Nota contenida en la sentencia C-767 de 2014

[114] Sentencia C-767 de 2014 M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

[115] Por ejemplo ver las sentencias C-767 de 2014 M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, C-586 de 2014 MP María Victoria Calle.

[116] MP María Victoria Calle.

[117] "Estos criterios han sido desarrollados, entre otros, en las sentencias C-427 de 2000 (MP. Vladimiro Naranjo Mesa), C-1549 de 2000 (MP. Martha Victoria Sáchica Méndez), C-1255 de 2001 (MP. Rodrigo Uprimny Yepes), C-041 de 2002 (MP. Marco Gerardo Monroy

Cabra), C-185 de 2002 (MP. Rodrigo Escobar Gil), C-285 de 2002 (MP. Jaime Córdoba Triviño), C-371 de 2004 (MP. Jaime Córdoba Triviño), C-865 de 2004 (MP. Rodrigo Escobar Gil), C-100 de 2011 (MP. María Victoria Calle Correa, SV. Humberto Sierra Porto, SV. Mauricio González Cuervo).” Cita tomada de la sentencia C-833 de 2013.

[118] “Así, entre otras, en las sentencias C-371 de 2004 (MP. Jaime Córdoba Triviño), C-800 de 2005 (MP. Alfredo Beltrán Sierra, SV. Álvaro Tafur Galvis, SV. Rodrigo Escobar Gil), C-100 de 2011 (MP. María Victoria Calle Correa, SV. Humberto Sierra Porto, SV. Mauricio González Cuervo).” Cita tomada de la sentencia C-833 de 2013 M.P. María Victoria Calle Correa.

[119] Ver, entre otras, las sentencias C-586 de 2014, MP María Victoria Calle y C-250 de 2011 MP Mauricio González Cuervo.

[120] “Sentencia C-619 de 2011 (MP. Humberto Antonio Sierra Porto, AV. María Victoria Calle Correa), donde se desestima la existencia de una omisión legislativa relativa en el caso allí planteado, pero se reconstruye la línea jurisprudencial sobre esta modalidad de infracción constitucional. La declaratoria de exequibilidad condicionada como remedio para las omisiones legislativas relativas ha sido la decisión adoptada, entre otras, en las sentencias C-359 de 2013 (MP. Jorge Iván Palacio, AV. Luis Ernesto Vargas Silva), C-351 de 2013 (MP. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub), C-942 de 2010 (MP. Juan Carlos Henao, AV. Humberto Sierra Porto), C-238 de 2012 (MP. y AV. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, SV. Nilson Pinilla Pinilla), AV. C-1188 de 2005 (MP. Alfredo Beltrán Sierra, AV. Jaime Araújo Rentería), C-865 de 2004 (MP. Rodrigo Escobar Gil, AV. Jaime Araújo Rentería).” Cita tomada de la sentencia C-586 de 2014.

[121] MP Marco Gerardo Monroy.

[122] Folio 7 cuaderno principal.

[123] Ibídem.

[124] “Artículo 22-3. Compensación de exceso de base mínima. El exceso de base mínima de Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) calculada de acuerdo con el inciso 2o del artículo 22 de esta ley sobre la base determinada conforme el inciso 1o del mismo artículo, que se genere a partir del periodo gravable 2015, podrá compensarse con las

rentas determinadas conforme al inciso 1o del artículo 22 citado dentro de los cinco (5) años siguientes, reajustado fiscalmente".

[125] Folio 7 cuaderno principal.

[126] Folios 77 y 78 cuaderno principal.

[127] M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[128] Calendario tributario DIAN, disponible en http://www.dian.gov.co/descargas/Servicios/publicaciones/2017/Calendario_Tributario_21022017.pdf, consultado el nueve (9) de mayo de 2017.

[129] La Ley 1819 de 2016, rige a partir de su promulgación acaecida el 29 de diciembre de 2016, según el diario oficial No. 50.101 de esa misma fecha.

[130] M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

[131] M.P. Jorge Iván Palacio Palacio.

[132] Cft. Sentencias C-558 de 2009, C-409 de 2009 y C-1201 de 2003. En la sentencia C-753 de 2008, la Corte señaló: "[E]sta Sala pasará a recordar la doctrina de esta Corporación respecto de la integración de unidad normativa, la cual sólo procede en tres hipótesis y de manera excepcional: (i) en primer lugar, en el caso cuando se demanda una disposición que no tiene un contenido normativo claro y unívoco, razón por la cual resulta necesario integrar su contenido normativo con el de otra disposición que no fue acusada, a fin de completar el enunciado normativo demandado y evitar así una decisión inhibitoria; (ii) en segundo lugar, cuando el enunciado normativo demandado se encuentra reproducido en otras normas del ordenamiento que no fueron demandadas, a fin de evitar que el fallo de constitucionalidad resulte inane; y (iii) cuando la disposición demandada se encuentra íntima o intrínsecamente vinculada o relacionada con otra disposición, respecto de la cual se yerguen serias sospechas de constitucionalidad. [É]ste requiere a su vez la verificación de dos requisitos: (i) en primer lugar, la existencia de una estrecha e íntima relación entre la norma demandada y algunas otras disposiciones no demandadas, con las cuales formaría una unidad normativa; y (ii) que respecto de las disposiciones no demandadas emerjan a primera vista serias dudas o cuestionamientos respecto de su constitucionalidad".

[133] M.P. Martha Victoria Sáchica Moncaleano.

[135] Sentencia C-539 de 1999 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz

[136] Sentencia C-320 de 1997 (M.P. Alejandro Martínez Caballero).

[137] Sentencia C-539 de 1999 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

[138] Folio 80 cuaderno principal.

[139] Academia Colombiana de Jurisprudencia, la ciudadana Lucy Cruz de Quiñones y el Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

[140] Citado en Insignares Gómez Roberto. "Concepto de tributo" en AA.VV. Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2010, pág. 269.

[141] Sentencia C-040 de 1993 M.P. Ciro Angarita Barón.

[142] Citada en Insignares Gómez Op. Cit. Pág. 279.

[143] Sentencia C-040 de 1993 M.P. Ciro Angarita Barón.

[144] M.P. Vladimiro Naranjo Mesa

[145] M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz

[146] Sentencia C-583 de 1996 MP. Vladimiro Naranjo Mesa.

[147] Sentencia C-987 de 1999 M.P. Alejandro Martínez Caballero.

[148] Sentencia C-155 de 2003 M.P. Eduardo Montealegre Lynett.

[149] Sentencia C-412 de 1996 MP. Alejandro Martínez Caballero.

[150] Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-537 de 1995. Ver también: Juan Rafael Bravo Arteaga, Nociones Fundamentales de Derecho Tributario, Bogotá, Legis, 2000. Concepto reiterado en sentencia C-155 de 2003 M.P. Eduardo Montealegre Lynett.

[151] Sentencia C-987 de 1999 MP. Alejandro Martínez Caballero.

[152] Sentencia C-412 de 1996 MP. Alejandro Martínez Caballero.

[153] Sentencia C-625 de 2003 M.P. Clara Inés Vargas Hernández

[154] Ibídem.

[155] M.P. Hernando Herrera Vergara. Al respecto ver Sentencias C-015 de 1993 M. P. Eduardo Cifuentes Muñoz y C-007 de 2002 M. P. Manuel José Cepeda Espinosa.

[156] M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

[157] Sentencia C-260 de 2015 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[158] Sentencia C-540 de 2005 M.P. Humberto Antonio Sierra Porto.

[159] Sentencia C-989 de 2004 M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

[160] M.P. Humberto Antonio Sierra Porto.

[161] Velarde Amarayo, M, S.; Beneficios y minoraciones en Derecho Tributario, Madrid, Marcial Pons, 1997, p. 57 y 63. Cita tomada de la sentencia C-540 de 2005 M.P. Humberto Antonio Sierra Porto.

[162] Ibídem, p. 67.

[163] Sentencia C-540 de 2005 M.P. Humberto Antonio Sierra Porto.

[164] M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[165] MP Luis Ernesto Vargas.

[166] "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).

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.

<Inciso adicionado por el artículo 18 de la Ley 1739 de 2014. El nuevo texto es el siguiente:> A partir del periodo gravable 2016, del nueve por ciento (9%) de la tarifa del impuesto al que se refiere el inciso 2o del artículo 23 de la presente ley, un punto se distribuirá así: 0.4 punto se destinará a financiar programas de atención a la primera infancia, y 0.6 punto a financiar las instituciones de educación superior públicas, créditos beca a través del Icetex, y mejoramiento de la calidad de la educación superior. Los recursos de que trata este inciso serán presupuestados en la sección del Ministerio de Educación Nacional; el Gobierno nacional reglamentará los criterios para la asignación y distribución de estos recursos.

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. <Parágrafo transitorio modificado por el artículo 72 de la Ley 1739 de 2014. El nuevo texto es el siguiente:> Para el período gravable 2015 el punto adicional de que trata el parágrafo transitorio del artículo 23, se distribuirá así: cuarenta por ciento (40%) para financiar las instituciones de educación superior públicas y sesenta por ciento (60%) para la nivelación de la UPC del régimen subsidiado en salud. Los recursos de que trata este parágrafo 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 parágrafo.

Para lo anterior se adelantarán los ajustes correspondientes, de conformidad con la normatividad presupuestal dispuesta en el Estatuto Orgánico del Presupuesto y las Disposiciones Generales del Presupuesto General de la Nación."

[167] Sentencia C-291 de 2015 M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[168] Ibídem.

[169] M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[170] El texto de la norma establecía: "ARTÍCULO 24. 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).

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.

<Inciso adicionado por el artículo 18 de la Ley 1739 de 2014. El nuevo texto es el siguiente:> A partir del periodo gravable 2016, del nueve por ciento (9%) de la tarifa del impuesto al que se refiere el inciso 2o del artículo 23 de la presente ley, un punto se distribuirá así: 0.4 punto se destinará a financiar programas de atención a la primera infancia, y 0.6 punto a financiar las instituciones de educación superior públicas, créditos beca a través del Icetex, y mejoramiento de la calidad de la educación superior. Los recursos de que trata este inciso serán presupuestados en la sección del Ministerio de Educación Nacional; el Gobierno nacional reglamentará los criterios para la asignación y distribución de estos recursos.

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. <Parágrafo transitorio modificado por el artículo 72 de la Ley 1739 de 2014. El nuevo texto es el siguiente:> Para el período gravable 2015 el punto adicional de que trata el parágrafo transitorio del artículo 23, se distribuirá así: cuarenta por ciento (40%) para financiar las instituciones de educación superior públicas y sesenta por ciento (60%) para la nivelación de la UPC del régimen subsidiado en salud. Los recursos de que trata este parágrafo 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 parágrafo.

Para lo anterior se adelantarán los ajustes correspondientes, de conformidad con la normatividad presupuestal dispuesta en el Estatuto Orgánico del Presupuesto y las Disposiciones Generales del Presupuesto General de la Nación"

[171] Las consideraciones que se presentan a continuación fueron desarrolladas por este despacho en la sentencia C-291 de 2015.

[172] Ver por ejemplo la sentencia C-664 de 2009.

[173] MP José Gregorio Hernández.

[174] "Ver también, entre muchas otras, las sentencias C-508 de 2008, C-508 de 2006 y C-776 de 2003" cita tomada de la sentencia C-664 de 2009, MP Juan Carlos Henao.

[175] MP Jaime Córdoba.

[176] Sentencia C-643 de 2002, reiterada en la sentencia C-664 de 2009.

[177] MP Jaime Araujo Rentería.

[178] MP María Victoria Calle.

[179] MP María Victoria Calle.

[180] "Sentencia C-734 de 2002 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa. SV. Rodrigo Escobar Gil). En esa oportunidad se demandaba, no todo el sistema tributario, sino individualmente un conjunto limitado de normas que contemplaba el Gravamen a Movimientos Financieros. La Corte la declaró exequible. Al examinar el cargo entonces presentado sostuvo expresamente que "la equidad se predica también de cada uno de los impuestos". Cita tomada de la sentencia C-169 de 2014.

[181] Sentencia C-734 de 2002, MP Manuel José Cepeda Espinosa.

[182] Sentencia C-587 de 2014, MP Luis Guillermo Guerrero.

[183] Sentencia C-748 de 2009, MP Rodrigo Escobar Gil.

[184] Por ejemplo, en la sentencia C-876 de 2002, MP Álvaro Tafur Galvis, la Corte sostuvo que una norma desconocía el principio de equidad porque establecía una base gravable presunta no desvirtuable, que podía ser superior a la capacidad de pago del contribuyente y que violaba el principio de equidad (CP arts 95-9 y 363). La norma revisada configuraba la base gravable de un impuesto el patrimonio líquido poseído por un contribuyente a 31 de agosto de 2002. Establecía como presunción que "en ningún caso" este patrimonio líquido podía ser "inferior al declarado a 31 de diciembre de 2001".

[185] Es lo que ocurrió en la sentencia C-748 de 2009 Conjuez Ponente: Rodrigo Escobar Gil, donde la Corporación declaró exequible condicionadamente una norma que preveía una exención tributaria para los magistrados de Tribunales, y no para los magistrados auxiliares de la Corte Constitucional, la Corte Suprema de Justicia, el Consejo de Estado y el Consejo Superior de la Judicatura, ni tampoco para los magistrados de los Consejos Seccionales de la Judicatura, a pesar de que todos estos estaban históricamente en un mismo plano o situación fáctica.

[186] MP María Victoria Calle.

[187] "Sentencia C-409 de 1996 (MP Alejandro Martínez Caballero. Unánime). En esa oportunidad la Corte Constitucional debía examinar la conformidad con el principio de equidad tributaria, de una norma que establecía límites a los costos deducibles en que un agente económico hubiese incurrido en el exterior. La Corporación señaló entonces que era cierto –como lo aseguraba el ciudadano demandante- que "[…] estas limitaciones legales pueden también implicar ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta, pues el impuesto cobrado puede no corresponder exactamente a la renta efectiva. Sin embargo, esta Corporación ya había establecido que tales sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, pues no sólo el Legislador puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad sino que, además, tales principios se predican del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico. Así, ha dicho al respecto la Corte que "la ideal coexistencia de equidad y eficiencia, no siempre se puede traducir con exactitud en la realidad normativa y en la praxis, en las cuales una ganancia en equidad puede tener un costo en eficiencia y un incremento de ésta derivar en pérdida en aquélla", por lo cual es posible favorecer un principio incluso afectando el otro, sin que ello sea inconstitucional "hasta el punto en que, atendidas las circunstancias históricas, un sacrificio mayor carezca de razonabilidad"" Cita tomada de la sentencia C-249 de 2013.

[188] M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[189] Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público folio 94 del cuaderno principal.

[190] M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado

[191] M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[192] MP Gabriel Eduardo Mendoza.

[193] Dijo la Corte en la sentencia C-112 de 2000, MP Alejandro Martínez Caballero, "(…) es doctrina reiterada de esta Corte que el juez constitucional no está atrapada (sic) en la disyuntiva de mantener en forma permanente una norma en el ordenamiento (declaración de constitucionalidad) o retirarla en su integridad (sentencia de inexequibilidad), puesto que la Carta simplemente ha establecido que a la Corte compete "decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes" (CP 241 ord 4º). Por consiguiente, al decidir sobre estas demandas, la Corte debe adoptar la modalidad de sentencia que mejor le permita asegurar la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución."

[194] En la sentencia C-112 de 2000 se dijo: "(…) de un lado, puede recurrir a una inconstitucionalidad diferida, o constitucionalidad temporal, a fin de establecer un plazo prudencial para que el Legislador corrija la inconstitucionalidad que ha sido constatada, tal y como esta Corte lo ha aceptado en anteriores oportunidades (…)"Al respecto, ver entre otras la sentencias: C-221 de 1997, MP Alejandro Martínez Caballero, C-700 de 1999 MP José Gregorio Hernández Galindo.

[195] "De otro lado, puede también la Corte llenar, ella misma, el vacío legal que produce la declaración de inexequibilidad de la disposición acusada, por medio de una modalidad de sentencia integradora, pues el vacío de regulación, es llenado por medio de un nuevo mandato que la sentencia integra al sistema jurídico, proyectando directamente los mandatos constitucionales en el ordenamiento legal. Esta Corporación ha recurrido en el pasado a ese tipo de decisiones (…)" Sentencia C-112 de 2000.

[196] "Ver sentencia C-109 de 1995 y C221 de 1997, fundamento 22. Y en derecho comparado, ver Thierry DI MANNO. Le juge constitutionnel et la technique des decisiones "interpretatives" en France et en Italie. Paris: Económica, 1997". Cita contenida en la sentencia C-112 de 2000

[197] Sentencia C-109 de 1995 MP Alejandro Martínez.

[198] Sentencia C-1230 de 2005 MP Rodrigo Escobar Gil.

[199] Sentencia C-748 de 2009 MP Rodrigo Escobar Gil.

[200] Sentencias C-690 de 1996, MP Alejandro Martínez Caballero y C-405 de 1997, MP Fabio Morón Díaz, entre otras.