

# Alcance de la norma de remisión del CREE al régimen del Impuesto sobre la Renta

Scope of the Reference for CREE Tax to  
Income Tax Regulation

Alcance da Norma de Remissão do CREE ao Regime do  
Imposto sobre a Renda

ANDRÉS FABIÁN GONZÁLEZ RODAS<sup>1</sup>

*Posse Herrera Ruiz - Bogotá, Colombia*

**Fecha de recepción:** 10 de septiembre de 2015

**Fecha de aprobación:** 28 de septiembre de 2015

**Página inicial:** 123

**Página final:** 138

## Resumen

La Ley 1739 de 2014 introdujo nuevas disposiciones aplicables al Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) establecido en la Ley 1607 de 2012. Dentro de estas normas, incorporó una remisión con base en la cual las normas del Impuesto sobre la Renta son aplicables al CREE en la medida en que sean compatibles con su naturaleza. A partir de una primera lectura de la norma remisoría el alcance de la misma no es claro. En consecuencia, es necesario someter dicha disposición a un análisis de hermenéutica jurídica. Lo anterior cobra relevancia si se tiene en cuenta que, en principio, la indeterminación de una norma tributaria vulnera el principio constitucional de legalidad de los tributos. Por lo tanto, se requiere acudir a los métodos de interpretación de la ley y a los principios constitucionales que rigen los tributos en Colombia para verificar el alcance de la disposición y la posible existencia de algún vicio de inconstitucionalidad.

---

1 Abogado Summa Cum Laude de la Universidad Sergio Arboleda de Bogotá. Miembro del área de práctica de Planeación Tributaria, Impuestos y Comercio Exterior de la firma Posse Herrera Ruiz. Correo electrónico: andres.gonzalez@phrlegal.com.

\*Este artículo puede citarse de la siguiente forma: Andrés Fabián González Rodas. *Alcance de la norma de remisión del CREE al régimen del Impuesto sobre la Renta*, Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, núm. 73, pág. 123, Bogotá D.C., noviembre 2015.

## Palabras clave

Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), Principio de legalidad, Principio de certeza, Interpretación literal, Interpretación teleológica, Interpretación sistemática, Interpretación conforme a la Constitución.

## Abstract

Law 1739 of 2014 states new rules to the Income Tax for Equality (CREE). Within those rules, Law 1739 introduced a reference by which Income Tax's rules are applicable to CREE when they are compatible with its nature. A preliminary reading reveals the lack of clearance of this rule. Since the lack of clearance of a tax regulation violates the constitutional principle of legal certainty, this rule needs to be analyzed and interpreted. As a consequence, it is necessary to use interpretation methods and constitutional taxation principles in order to verify the sense of this reference and the possible existence of an unconstitutional rule.

## Keywords

Income Tax for Equality (CREE), Legal certainty principle, Simplicity principle, Literal interpretation, Teleological interpretation, Contextual interpretation, Constitutional interpretation.

## Resumo

A Lei 1739 de 2014 introduziu novas disposições aplicáveis ao Imposto sobre a Renda para a Equidade (CREE) estabelecido na Lei 1607 de 2012. Dentro destas normas, incorporou uma remissão com base na qual as normas do Imposto sobre a Renda são aplicáveis ao CREE na medida em que sejam compatíveis com a sua natureza. A partir de uma primeira leitura da norma remissória ao alcance da mesma não é claro. Em consequência, é necessário submeter dita disposição a uma análise de hermenêutica jurídica. O anterior cobra relevância se se tem em conta que, em princípio, a indeterminação de uma norma tributária vulnera o princípio constitucional de legalidade dos tributos. Pelo tanto, requer-se acudir aos métodos de interpretação da lei e aos princípios constitucionais que regem os tributos na Colômbia para verificar o alcance da disposição e a possível existência de algum vício de inconstitucionalidade.

## Palavras-chave

Imposto sobre a Renda para a Equidade (CREE), Princípio de Legalidade, Princípio de Certeza, Interpretação Literal, Interpretação Teleológica, Interpretação Sistemática, Interpretação conforme à Constituição.

## Sumario

Introducción; 1. Metodología; 2. Aproximación literal; 3. Aproximación teleológica; 4. Aproximación sistemática; 5. Análisis constitucional; 6. Conclusiones; 7. Bibliografía.

## Introducción

La Ley 1739 de 2014 introdujo la más reciente reforma tributaria en Colombia. Algunos de sus artículos modificaron y adicionaron la Ley 1607 de 2012 con el fin de ajustar la normativa que regula el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE).

Si bien la Ley 1739 introdujo algunas reglas cuya finalidad y aplicación son claras, debido a que son, en el fondo, réplicas de algunas normas que han venido regulando el Impuesto sobre la Renta, también incluyó una regla de remisión a las normas del Impuesto sobre la Renta que merece un análisis más profundo.

Esta remisión se encuentra consagrada en el artículo 15 de la Ley 1739, el cual adicionó el artículo 22-4 de la Ley 1607. Dicho artículo establece lo siguiente:

“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” (subraya fuera del texto).

La remisión normativa es una técnica mediante la cual el legislador incorpora a la ley un texto diferente que la integra y la completa para su cabal aplicación<sup>2</sup>.

No obstante, esta remisión que estableció la Ley 1739 carece de la claridad deseable en materia tributaria, ya que puede estar sujeta a interpretaciones, como se verá más adelante.

Por regla general, la ambigüedad de las normas tributarias vulnera el principio de legalidad tributaria y el principio de certeza de los tributos. La Corte Constitucional ha señalado lo siguiente respecto de este último principio<sup>3</sup>:

“Del principio de legalidad tributaria se deriva el de certeza del tributo, que cobra importancia en el momento de la aplicación y cumplimiento de las dis-

2 Al respecto, ver Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-569 de 2000 (M.P. Carlos Gaviria Díaz; mayo 17 de 2000) y Sentencia C-710 de 2001 (M.P. Jaime Córdoba Triviño; julio 5 de 2001).

3 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-121 de 2006 (M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra; febrero 22 de 2006).

posiciones que fijan los gravámenes. Conforme este principio no basta con que los órganos colegiados de representación popular sean los que directamente establezcan los elementos del tributo, sino que, además, es menester que al hacerlo determinen con suficiente *claridad y precisión* todos y cada uno de los elementos esenciales del mismo, pues de lo contrario no solo se genera inseguridad jurídica, sino que en el momento de la aplicación de las normas “*se permiten los abusos impositivos de los gobernantes*”, o se fomenta la evasión, “*pues los contribuyentes obligados a pagar los impuestos no podrían hacerlo, lo que repercute gravemente en las finanzas públicas y, por ende, en el cumplimiento de los fines del Estado*”.

No obstante, la misma Corte Constitucional ha señalado que una dificultad en la interpretación de una norma tributaria no implica necesariamente una inconstitucionalidad. Al respecto, ha mencionado lo siguiente:

“La Corte también ha dicho que el principio de certeza del tributo hace que la ambigüedad y confusión de las expresiones que se utilicen en la descripción de los elementos del tributo pueda conducir a la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos respectivos, pero únicamente cuando dicha falta de claridad sea insuperable, es decir, cuando no sea posible establecer el sentido y alcance de las disposiciones, de conformidad con las reglas generales de hermenéutica jurídica”.

Por lo tanto, el presente escrito pretende exponer una serie de argumentos que permitan fijar el alcance de dicha remisión creada por la Ley 1739 y analizar si existe una falta de claridad insuperable que conlleve un posible vicio de inconstitucionalidad de esta disposición.

Mi hipótesis al respecto es que la remisión del artículo 22-4 de la Ley 1607 debe ser interpretada de la siguiente forma: las normas aplicables al CREE son las disposiciones incluidas en el Libro I del Estatuto Tributario en la medida que no modifiquen el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa del CREE, que están expresamente determinados por la Ley 1607 de 2012.

Es importante tener presente, antes de entrar a analizar la norma remisoría, que la hipótesis no cobija el Libro V del Estatuto Tributario al CREE, toda vez que el artículo 26 de la Ley 1607 extendió al CREE la aplicación de las normas concernientes al régimen sancionatorio y a la discusión y determinación de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)<sup>4</sup>.

4 Ley 1607 de 2012, artículo 26. “Administración y recaudo. Corresponde a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, el recaudo y la administración del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) a que se refiere este capítulo, para lo cual tendrá las facultades consagradas en el Estatuto Tributario

## 1. Metodología

Para la realización de la presente investigación utilicé el método deductivo, infiriendo unas conclusiones específicas con base en los principios generales de interpretación de la ley y los principios constitucionales del derecho tributario. El objeto de análisis fue el articulado de las leyes, los documentos relacionados con el trámite legislativo, y diversos pronunciamientos de la Corte Constitucional consultados para el efecto.

## 2. Aproximación literal

El inciso primero del artículo 27 del Código Civil señala que: *“cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu”*.

Por esta razón, es necesario acudir primero a una interpretación literal de la norma para verificar si un análisis textual de dicha disposición permite inferir con claridad su alcance.

En relación con esta interpretación, la Corte Constitucional ha señalado lo siguiente<sup>5</sup>:

“La interpretación textual atribuye el significado a los preceptos normativos a partir de las reglas semánticas y sintácticas del lenguaje empleado en ellos: *“Una disposición debe ser interpretada según el significado ordinario de las palabras y las reglas gramaticales de la lengua comúnmente aceptadas”*. De este modo, el contenido está en función de las reglas comunes de uso del lenguaje en el que se expresa la disposición, y de su contexto lingüístico”.

La norma bajo estudio señala que serán aplicables *“las demás disposiciones previstas en el Impuesto sobre la Renta siempre y cuando sean compatibles con la naturaleza de dicho impuesto”*.

Al analizar la expresión *“las demás disposiciones previstas en el Impuesto sobre la Renta”*, se puede concluir que, desde el punto de vista gramatical, la remisión hace referencia a las disposiciones del Libro I del Estatuto Tributario.

En efecto, esta misma disposición remite primero al Capítulo XI del Título I del Libro I y al artículo 118-1 del Estatuto Tributario. Ambos apartes se encuentran dentro del Libro I del Estatuto Tributario. Al remitir a las *“demás disposi-*

---

para la investigación, determinación, control, discusión, devolución y cobro de los impuestos de su competencia, y para la aplicación de las sanciones contempladas en el mismo y que sean compatibles con la naturaleza del impuesto”.

5 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-893 de 2012 (M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez; octubre 31 de 2012).

*ciones previstas en (...)”*, se estaría refiriendo a las disposiciones restantes un mismo conjunto, pues el adjetivo “*demás*”, de acuerdo con la el Diccionario de la Real Academia Española, se utiliza “*con el sentido de ‘lo otro, la otra, los otros o los restantes, las otras’*”. Ese conjunto en común sería el Libro I del Estatuto Tributario.

Adicionalmente, la preposición “*en*”, según el Diccionario de la Real Academia Española, “*denota en qué lugar, tiempo o modo se realiza lo expresado por el verbo a que se refiere*” (subraya fuera del texto). Esta preposición permite inferir que la remisión se refiere a disposiciones contenidas en el Impuesto sobre la Renta, y precisamente el Libro I del Estatuto Tributario se denomina “Impuesto sobre la Renta y Complementarios”.

Por otra parte, la disposición agrega la expresión: “*siempre y cuando sean compatibles con la naturaleza de dicho impuesto*”. Por lo tanto es necesario revisar la naturaleza del CREE.

En relación con dicha naturaleza, la Corte Constitucional se ha pronunciado en este sentido<sup>6</sup>:

“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”.

Este tributo tendría, entonces, las siguientes características relevantes para el presente análisis: (i) es un impuesto en la modalidad de renta; (ii) tiene unos sujetos pasivos específicos; y (iii) se causa por la percepción de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio. Con base en estas características se infiere lo siguiente:

- La Corte Constitucional no define lo que es un impuesto en la modalidad de renta, pero al revisar la Ley 1607 de 2012 se puede deducir que se refiere a que el CREE tiene como materia imponible la renta de las personas, al gravar los ingresos susceptibles de aumentar el patrimonio<sup>7</sup>. Y el impuesto

6 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-289 de 2014 (M.P. Luis Ernesto Vargas Silva, mayo 20 de 2014) y Sentencia C-291 de 2015 (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado; mayo 20 de 2015).

7 Ley 1607, artículo 21. Hecho generador del impuesto sobre la renta para la equidad. El hecho generador del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) lo constituye la obtención de ingresos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos en el año o período gravable, de conformidad con lo establecido en el artículo 22 de la presente ley.

que por esencia grava la renta, es el Impuesto sobre la Renta. Por lo tanto, en principio, todas las disposiciones del Impuesto sobre la Renta serían compatibles con el CREE.

- No obstante, teniendo en cuenta que hace parte de la naturaleza del CREE la fijación de sujetos pasivos específicos para este impuesto, de las disposiciones del Impuesto sobre la Renta aplicables al CREE se tendrían que exceptuar las normas que disponen y regulan sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta diferentes a aquellos determinados para el CREE.
- Y, adicionalmente, se tendrían que exceptuar las normas que disponen y regulan ingresos que no aumentan el patrimonio, como el caso de los intereses presuntos del artículo 35 del Estatuto Tributario<sup>8</sup>, pues hace parte de la naturaleza del CREE la obtención de ingresos como hecho generador.

Entonces, una primera aproximación desde una interpretación literal señala que la norma remisoría integra todas las disposiciones del Libro I del Estatuto Tributario excepto aquellas que (i) disponen sujetos pasivos diferentes a los determinados para el CREE, y (ii) disponen o presumen ingresos que en realidad no se obtienen.

Sin embargo, una segunda aproximación se puede llegar a colegir desde una interpretación literal. La Corte Constitucional, en otros pronunciamientos<sup>9</sup>, también ha analizado la naturaleza de los tributos a partir de sus elementos esenciales: sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa.

Lo anterior guarda relación con la definición de naturaleza, la cual, de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, se refiere a la “*esencia y propiedad característica de cada ser*”.

A manera de ejemplo, se puede observar que, de acuerdo con el Código Civil, un contrato requiere de la reunión de sus elementos esenciales para serlo, por ser dichos elementos su esencia<sup>10</sup>.

8 Estatuto Tributario de Colombia, artículo 35. Para efectos del impuesto sobre la renta, se presume de derecho que todo préstamo en dinero, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, que otorguen las sociedades a sus socios o accionistas o estos a la sociedad, genera un rendimiento mínimo anual y proporcional al tiempo de posesión, equivalente a la tasa para DTF vigente a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior al gravable.

9 Al respecto ver Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-363 de 2001 (M.P. Jaime Araújo Rentería; abril 2 de 2001). Sentencia C-876 de 2002 (M.P. Álvaro Tafur Galvis; octubre 16 de 2002). Sentencia C-1114 de 2003 (M.P. Jaime Córdoba Triviño; noviembre 25 de 2003).

10 Código Civil Colombiano. Artículo 1501. (...) Son de la esencia de un contrato aquellas cosas sin las cuales, o no produce efecto alguno, o degeneran en otro contrato diferente (...).

Pues tal como ocurre con los contratos, los cinco elementos esenciales del tributo descritos en el artículo 338 de la Constitución Política serían necesarios para comprender la naturaleza del mismo.

Así, la naturaleza del CREE estaría dada por la reunión de sus cinco elementos esenciales, los cuales se encuentran expresamente establecidos en la Ley 1607 de 2012.

Por lo tanto, una segunda aproximación a la norma remisoría señalaría que son aplicables al CREE las disposiciones del Libro I del Estatuto Tributario en la medida que sean compatibles<sup>11</sup>, mas no contradictorios, con los elementos esenciales del CREE que ya se encuentran descritos en la ley.

Teniendo entonces dos posibles interpretaciones, será necesario acudir a otros métodos de hermenéutica jurídica.

### 3. Aproximación teleológica

El Código Civil, en el segundo inciso del artículo 27, señala que: “*se puede, para interpretar una expresión oscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma o en la historia fidedigna de su establecimiento*”.

En este segundo inciso se establece el criterio teleológico de interpretación de la ley, sobre el cual la Corte Constitucional ha planteado lo siguiente<sup>12</sup>:

“Dentro de este esquema, la atribución de significado está en función de la finalidad específica del precepto y del cuerpo normativo en el que se inscribe. Para su determinación se puede apelar, entre otras cosas, a la voluntad del órgano de producción normativa expresada en los trabajos preparatorios y en las exposiciones de motivos, a los considerandos del texto normativo, e incluso a las disposiciones legales que expresan los respectivos objetivos”.

La Ley 1739 se titula: “*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*”. Del título no puede extraerse claramente el sentido de la disposición bajo estudio, pues es evidente que una de sus finalidades es modificar la Ley 1607.

11 El Diccionario de la Real Academia Española define compatible como aquello “que tiene aptitud o proporción para unirse o concurrir en un mismo lugar o sujeto”.

12 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-893 de 2012 (M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez; octubre 31 de 2012).



Al revisar la exposición de motivos de la Ley 1739 y el proyecto de ley original<sup>13</sup>, se puede observar que el artículo que se está analizando no estaba incorporado dentro de dicho primer articulado propuesto.

La inclusión de este artículo fue solicitado en la ponencia para primer debate del proyecto de ley<sup>14</sup>. Al respecto, el informe de ponencia señala lo siguiente:

“El Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), se concibió como un impuesto análogo al impuesto sobre la renta y complementarios pero diferente del mismo en varios de sus elementos; a saber: sujetos pasivos diferentes, base gravable diferente, tarifa diferente y destinación específica. En lo relativo a la base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), en general, no se admiten los beneficios tributarios previstos en el impuesto sobre la renta y complementarios. Así las cosas, a pesar de las diferencias estructurales, algunos de sus elementos deben ser referenciados al impuesto sobre la renta y complementarios”.

A partir de dicha introducción, el informe explica las razones por la cuales los ponentes solicitan incluir remisiones a disposiciones o reglas específicas del Impuesto sobre la Renta, tales como las rentas brutas y líquidas especiales, la compensación de pérdidas fiscales y excesos de renta presuntiva, el régimen de precios de transferencia y la regla de subcapitalización. Las razones son, básicamente, la búsqueda de eficiencia en la administración, la equidad y la prevención de la erosión de la base gravable.

No obstante, respecto de la remisión general que se analiza, el informe de ponencia guarda silencio, a pesar de que esta remisión se incluye dentro del nuevo texto del proyecto que se propuso en el primer debate. Y tal como se propuso en dicho informe de ponencia quedó estipulada en el texto legal aprobado, razón por la cual no existen pronunciamientos respecto de esta disposición en el trámite legislativo restante<sup>15</sup>.

No obstante, el aparte del informe de ponencia para primer debate que se ha transcrito puede dar un poco de luz sobre el alcance de la norma. El informe señala que en el CREE, “*en general, no se admiten los beneficios tributarios previstos en el impuesto sobre la renta*”, y que, “*a pesar de las diferencias estructurales, algunos de sus elementos deben ser referenciados*” (subraya fuera del texto). Si bien este aparte no permite dilucidar con certeza el alcance de la remisión, pareciera que la intención no era subsumir la totalidad de las disposiciones del Impuesto sobre la Renta en la regulación del CREE.

---

13 Imprenta Nacional de Colombia. Gaceta del Congreso No. 575 de 2014.

14 Imprenta Nacional de Colombia. Gacetas del Congreso No. 743 y 744 de 2014.

15 Al respecto ver Imprenta Nacional de Colombia. Gacetas del Congreso No. 823, 829, 861 y 873 de 2014.

No obstante, al no poder fijar con claridad el alcance de esta disposición bajo una interpretación teleológica, será necesario subir un escalón más en el análisis de hermenéutica jurídica de la norma.

#### 4. Aproximación sistemática

El artículo 30 del Código Civil señala que: “*el contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía*”.

Este artículo establece la interpretación sistemática de la ley, llamada también interpretación contextual. Este método ha sido entendido por la Corte Constitucional como “*la lectura de la norma que se quiere interpretar, en conjunto con las demás que conforman el ordenamiento en el cual aquella está inserta*”<sup>16</sup>.

Al aplicar este método de interpretación, la Corte Constitucional no solo ha acudido a los demás artículos de la misma ley que consagra la norma bajo análisis, o a las demás leyes que regulan la materia específica, sino que ha revisado también las disposiciones de la Constitución con el fin de hallar el alcance de la norma<sup>17</sup>.

En esta sección del texto se realizará un análisis contextual de la disposición bajo estudio a partir de la misma Ley que la incluye, y en la sección subsiguiente del presente escrito se realizará el análisis a partir de las normas constitucionales aplicables al caso.

El artículo 11 de la Ley 1739 modifica someramente la depuración de la base gravable del CREE establecida en la Ley 1607. Al respecto, mantiene las reglas que deben ser tenidas en cuenta para depurar la base gravable, pero reajusta los artículos del Estatuto Tributario y de otras leyes especiales que deben observarse frente a dicha depuración.

Por su parte, los artículos 12, 13 y 14 de la Ley 1739 remiten a disposiciones específicas del Impuesto sobre la Renta, las cuales tienen incidencia directa en la determinación de la base gravable del CREE y en la liquidación del impuesto a pagar.

Incluso, el mismo artículo 15, que contiene la remisión general a las normas del Impuesto sobre la Renta, incluye dentro de la misma disposición dos remisio-

16 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-649 de 2001 (M.P. Eduardo Montealegre Lynett; junio 20 de 2001).

17 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-232 de 2002 (M.P. Clara Inés Vargas Hernández; abril 4 de 2002).

nes a normas específicas del Impuesto sobre la Renta que también inciden en la depuración de la base gravable.

Teniendo en cuenta dichas disposiciones, se infiere que el alcance de la norma remisoria no es subsumir toda la regulación del Impuesto sobre la Renta dentro de la normativa aplicable al CREE, con base en las siguientes razones:

- Resulta contradictorio que la Ley 1739 regule en un artículo, de manera detallada, la depuración de la base gravable, y que en un artículo posterior haga una remisión a todas las normas del Impuesto sobre la Renta. Estas normas del Impuesto sobre la Renta incluyen reglas de depuración de la base gravable, y en consecuencia se desdibujaría el efecto buscado en el primer artículo.
- También resulta contradictorio que la Ley 1739 realice remisiones particulares a disposiciones que regulan el Impuesto sobre la Renta y a continuación se incluya una remisión general a todas las disposiciones del Impuesto sobre la Renta. Dicha remisión general incluiría las disposiciones a las que se refieren las remisiones particulares, y, por lo tanto, estas últimas perderían todo efecto práctico.

De acuerdo con lo anterior, una interpretación armónica de la Ley 1739 sugiere que la remisión general no pretende extender al CREE todas las normas aplicables al Impuesto sobre la Renta y mucho menos extender las reglas de depuración de la base gravable del Impuesto sobre la Renta al CREE.

A esta misma conclusión se llega a partir del análisis de los principios constitucionales que ayudarán a definir el alcance de la remisión.

## 5. Análisis constitucional

El artículo 338 de la Constitución Política señala lo siguiente:

“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”.

Con base en esta disposición constitucional se deriva el principio de legalidad. En relación con este principio, la Corte Constitucional ha señalado lo siguiente<sup>18</sup>:

---

18 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-690 de 2003 (M.P. Rodrigo Escobar Gil; agosto 12 de 2003).

“[El principio de legalidad] es expresión de los principios de representación popular y democrático, que exigen que para decretar un impuesto hayan concurrido los eventuales afectados por medio de sus representantes ante los cuerpos colegiados, y que materializa el principio de predeterminación del tributo, “según el cual una *lex previa y certa* debe señalar los elementos de la obligación fiscal”, es decir, el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa. La definición de tales elementos, ha dicho la Corte, está sujeta al rigor del principio de legalidad que exige que la misma se realice de manera clara e inequívoca”.

De acuerdo con lo anterior, el principio de legalidad no solo exige que la ley establezca los cinco elementos esenciales del tributo, sino que es necesario que los establezca de forma clara e inequívoca (principio de certeza).

La ambigüedad del artículo 22-4 de la Ley 1607, demostrada a lo largo de este texto, en especial en la sección relacionada con la interpretación literal, puede implicar la inconstitucionalidad de dicha norma, ya que la misma tendría incidencia en aspectos del tributo que deben estar claramente determinados, particularmente frente a la base gravable.

No obstante, la Corte Constitucional también ha señalado lo siguiente<sup>19</sup>:

“De acuerdo con la jurisprudencia constitucional una norma legal de carácter tributario es inexecutable si da lugar a “*dificultades de interpretación insuperables*”, esto es, dificultades de tal magnitud, que ni la ayuda de cánones aceptables de interpretación jurídica permita colegir razonablemente su sentido. Para la Corte, las leyes tributarias, como las demás, pueden suscitar variados problemas interpretativos en el momento de su ejecución y aplicación, lo cual puede acarrear su inconstitucionalidad, “[...] si éstos se tornan irresolubles, por la oscuridad invencible del texto legal que no hace posible encontrar una interpretación legítima sobre cuáles puedan en definitiva ser los elementos esenciales del tributo, se impone concluir que los mismos no fueron fijados y que, en consecuencia, la norma vulnera la Constitución. [...]”.

De acuerdo con lo anterior, la ambigüedad de una norma que tenga incidencia en alguno de los elementos esenciales del tributo puede considerarse inconstitucional si dicha dificultad en su interpretación es insuperable.

Se ha señalado en este documento que la remisión del artículo 22-4 de la Ley 1607 puede interpretarse, por lo menos, de dos formas.

---

19 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-571 de 2010 (M.P. María Victoria Calle Correa; julio 14 de 2010).

La primera de ellas consiste en que la remisión extiende al CREE todas las normas del Libro I del Estatuto Tributario excepto aquellas que se refieran a sujetos pasivos distintos de los establecidos por la ley para el CREE y aquellas que regulan ingresos que no aumentan el patrimonio. Esta interpretación tendría validez a partir de un método de interpretación literal.

La segunda interpretación consiste en entender la remisión como la extensión de la aplicación al CREE de las disposiciones del Libro I del Estatuto Tributario que complementen, mas no modifiquen, los elementos esenciales del CREE ya descritos en la ley. Esta interpretación tendría validez de acuerdo con los métodos de interpretación literal, teleológico y sistemático.

Ahora bien, al tener dos posibles interpretaciones, se deberá observar adicionalmente otro criterio complementario: el principio de interpretación conforme a la Constitución. La Corte Constitucional explica este principio de la siguiente forma<sup>20</sup>:

“Según el principio de interpretación conforme, la totalidad de los preceptos jurídicos deben ser interpretados de manera tal que su sentido se avenga a las disposiciones constitucionales. La interpretación de una norma que contraríe éste principio es simplemente intolerable en un régimen que parte de la supremacía formal y material de la Constitución (C.P. art. 4). Ante una norma ambigua, cuya interpretación razonable admita, cuando menos, dos sentidos diversos, el principio de interpretación conforme ordena al intérprete que seleccione aquella interpretación que se adecue de mejor manera a las disposiciones constitucionales. Pero puede ocurrir que una de las dos interpretaciones origine una norma inconstitucional. En este caso debe abrirse un juicio constitucional contra la norma ambigua, al cabo del cual procederá una decisión de exequibilidad condicionada a la expulsión del extremo inconstitucional de la disposición demandada, del ordenamiento jurídico”.

En consecuencia, se deberá acoger la interpretación que mejor se adecúe a la Constitución.

En relación con las remisiones y el principio de legalidad, la Corte Constitucional ha señalado lo siguiente<sup>21</sup>:

“Para que la remisión sea constitucional la disposición que la efectúa ha de comprender unos contenidos mínimos que le permitan al intérprete y ejecu-

---

20 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-878 de 2011 (M.P. Juan Carlos Henao Pérez; noviembre 22 de 2011).

21 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-507 de 2006 (M.P. Álvaro Tafur Galvis; julio 6 de 2006).

tor de la norma identificar un determinado cuerpo normativo sin que haya lugar a ambigüedades ni a indeterminaciones”.

Con base en lo anterior, se infiere que la primera interpretación no se adecúa plenamente a la Constitución, toda vez que (i) es una remisión que da lugar a indeterminación, según lo expuesto a lo largo del documento, (ii) es una remisión que pretendería regular elementos esenciales del tributo, y (iii) los elementos del tributo están sujetos al principio de legalidad y por ende deben estar claramente determinados.

Por lo tanto, se concluye que la interpretación que mejor se adecúa a la Constitución y que cuenta con mayor soporte a partir de la aplicación de los métodos de interpretación de la ley, es la segunda interpretación: entender la remisión como la extensión de la aplicación al CREE de las disposiciones del Libro I del Estatuto Tributario que complementen, mas no modifiquen, los elementos esenciales del CREE ya descritos en la Ley 1607.

## 6. Conclusiones

- La remisión establecida en el artículo 22-4 de la Ley 1607 de 2012 es una disposición ambigua que está sujeta a interpretación.
- La Corte Constitucional, con base en el principio de legalidad y de certeza del tributo, ha señalado que las normas que regulan los elementos esenciales del tributo deben establecerse por la ley de forma clara e inequívoca.
- No obstante, la misma Corporación ha señalado que una dificultad interpretativa en relación con una norma tributaria no conlleva la inconstitucionalidad de la misma, si el alcance de dicha norma puede hallarse con base en los métodos de interpretación de la ley.
- De acuerdo con una interpretación literal de la norma, esta puede tener dos interpretaciones. La primera señala son aplicables al CREE las normas del Libro I del Estatuto Tributario excepto aquellas que disponen sujetos pasivos diferentes a los del CREE y aquellas que disponen ingresos presuntos que en realidad no aumentan el patrimonio. La segunda interpretación señala que son aplicables al CREE las normas del Libro I del Estatuto Tributario siempre y cuando sean compatibles con los elementos esenciales del CREE, es decir, aquellas que no modifiquen el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa del CREE, teniendo en cuenta que estos elementos están expresamente regulados por la Ley 1607.
- De acuerdo con una interpretación teleológica y sistemática, la segunda interpretación tiende a prevalecer.

- Finalmente, bajo una interpretación acorde a la Constitución, se concluye que la segunda interpretación se adecúa mejor a dicha norma superior, debido a que la indeterminación de la remisión, bajo la primera interpretación, vulnera el principio de certeza del tributo.

## 7. Bibliografía

- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-569 de 2000 (M.P. Carlos Gaviria Díaz; mayo 17 de 2000).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-363 de 2001 (M.P. Jaime Araújo Rentería; abril 2 de 2001).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-649 de 2001 (M.P. Eduardo Montealegre Lynett; junio 20 de 2001).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-710 de 2001 (M.P. Jaime Córdoba Triviño; julio 5 de 2001).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-232 de 2002 (M.P. Clara Inés Vargas Hernández; abril 4 de 2002).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-876 de 2002 (M.P. Álvaro Tafur Galvis; octubre 16 de 2002).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-690 de 2003 (M.P. Rodrigo Escobar Gil; agosto 12 de 2003).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-1114 de 2003 (M.P. Jaime Córdoba Triviño; noviembre 25 de 2003).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-121 de 2006 (M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra; febrero 22 de 2006).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-507 de 2006 (M.P. Álvaro Tafur Galvis; julio 6 de 2006).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-571 de 2010 (M.P. María Victoria Calle Correa; julio 14 de 2010).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-878 de 2011 (M.P. Juan Carlos Henao Pérez; noviembre 22 de 2011).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-893 de 2012 (M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez; octubre 31 de 2012).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-289 de 2014 (M.P. Luis Ernesto Vargas Silva; mayo 20 de 2014).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-291 de 2015 (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado; mayo 20 de 2015).
- Imprenta Nacional de Colombia. Gaceta del Congreso No. 575 de 2014.
- Imprenta Nacional de Colombia. Gaceta del Congreso No. 743 de 2014.

Imprenta Nacional de Colombia. Gaceta del Congreso No. 744 de 2014.

Imprenta Nacional de Colombia. Gaceta del Congreso No. 823 de 2014.

Imprenta Nacional de Colombia. Gaceta del Congreso No. 829 de 2014.

Imprenta Nacional de Colombia. Gaceta del Congreso No. 861 de 2014.

Imprenta Nacional de Colombia. Gaceta del Congreso No. 873 de 2014.