

0001 **QUINONES**  
**CRUZ**  
ABOGADOS

10473.  
D-10473  
OK

Bogotá, septiembre de 2014

**HONORABLES MAGISTRADOS**  
**CORTE CONSTITUCIONAL**  
Ciudad



Ref. Acción pública de inconstitucionalidad contra el artículo 21 y el artículo 22, parcial, de la ley 1607 de 2012.

DIEGO QUIÑONES CRUZ, mayor de edad y domiciliado en Bogotá, ciudadano colombiano, identificado como aparece al pie de mi firma, en ejercicio de la acción de inconstitucionalidad que consagra el numeral 4 del artículo 241 y 242 de la Carta Política, tal como fueron desarrollados por el Decreto Ley 2067 de 1991, presento demanda de inconstitucionalidad contra las normas contenidas en los artículos 21 y 22 de la Ley 1607 de 2012, en los apartes señalados, norma publicada en el Diario Oficial 48665 de 26 de diciembre de 2012, con fundamento en los siguientes argumentos:

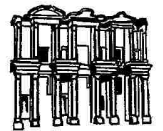
## 1. TEXTOS LEGALES DEMANDADOS

Las expresiones resaltadas de las siguientes normas:

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.

Artículo 22. – *Base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE)*. La base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) a que se refiere el artículo 20 de la presente ley, se establecerá restando de los ingresos brutos susceptibles de incrementar el patrimonio realizados en el año gravable, las devoluciones rebajas y descuentos y de lo así obtenido se restarán los que correspondan a los ingresos no constitutivos de renta **establecidos en los artículos 36, 36-1, 36-2, 36-3, 36-4, 37, 45, 46, 46-1, 47, 48, 49, 51, 53 del Estatuto Tributario**. De los ingresos netos así obtenidos, se restarán el total de los costos susceptibles de disminuir **el impuesto sobre la renta de que trata el Libro I del Estatuto Tributario y de conformidad con lo establecido en los artículos 107 y 108 del Estatuto Tributario**, las deducciones **de que tratan los artículos 109 a 118 y 120 a 124, y 124-1, 124-2, 126-1, 127 a 131, 131-1, 134 a 146,**

DANIEL BAUTISTA ZULUAGA  
NOTARIO QUINCE DE BOGOTÁ



148, 149, 151 a 155, 159, 171, 174, 176, 177, 177-1 y 177-2 del mismo Estatuto y bajo las mismas condiciones. A lo anterior se le permitirá restar las rentas exentas de que trata la Decisión 578 de la Comunidad Andina y las establecidas en los artículos 4 del Decreto 841 de 1998, 135 de la Ley 100 de 1993, 16 de la Ley 546 de 1999 modificado por el artículo 81 de la Ley 964 de 2005, 56 de la Ley 546 de 1999.

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

## 2. NORMAS CONSTITUCIONALES VIOLADAS

Por el primer cargo. Se viola el principio de legalidad en sus dos vertientes: certeza y tipicidad en lo concerniente a la base gravable y al hecho gravado, porque las dos normas que los consagran son mutuamente excluyentes y, además, son incompletos e incomprensibles. Las normas en cuestión, de carácter tributario, no cumplen con los requisitos mínimos que la Constitución exige en términos de legalidad, puesto que en el texto de la ley no se expresan de manera cierta la base gravable y el hecho generador, elementos esenciales de la obligación tributaria que le corresponde establecer al legislador en los términos del Art. 338 constitucional, analizado en conjunto con el Art. 150 del mismo texto:

*"ARTÍCULO 150. Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones:*

*(...)*

*"12. Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley".*

*"ARTÍCULO 338. 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" (negrita fuera del texto original).*

Por el segundo cargo, se viola el artículo 95, numeral 9, y, de contera, el 363 de la Constitución Política, dado que el tributo establecido en las normas demandadas no respeta los límites materiales a la potestad tributaria que se plantean en la Constitución. El gravamen objeto de reproche no atiende a la capacidad contributiva del sujeto pasivo y, por tanto, ignora el principio de equidad, propio de los tributos en el modelo constitucional, que no permite el establecimiento de impuestos nacionales concurrentes sobre el mismo sujeto y hecho generador, teniendo en cuenta que la materia imponible gravada, como manifestación de la capacidad contributiva gravada, es una sola, y, por ello, debe valorarse razonablemente.

*"Artículo 95. (...) Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes.*

DANIEL BAUTISTA ZULUAGA  
 NOTARIO QUINCE DE BOGOTÁ



0003



Son deberes de la persona y el ciudadano:

**"9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad".**

**"Artículo 363. El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad"** (negrilla fuera de texto).

### 3. CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN

Como se demostrará en el texto de esta demanda, las normas demandadas se encuentran incursas en vicios legislativos de tal magnitud que la obligación tributaria a la que se refieren las normas objetadas resulta enteramente incierta para el potencial contribuyente, a quien se le traslada la carga de intentar descifrar a qué se quería referir el legislador cuando intentó crear el tipo tributario del CREE acudiendo a términos vagos, técnicamente ambiguos y proposiciones jurídicas incompatibles entre sí, lo que no permite llevar a cabo el ejercicio hermenéutico básico de la lógica jurídica, que implica identificar un supuesto de hecho y una consecuencia normativa (en este caso, lo que da lugar al tributo - hecho generador - y su consecuente valoración - base gravable -), con lo cual resulta imposible cumplir con la obligación de pagar el impuesto y cumplir con las obligaciones formales accesorias.

El CREE se estableció por primera vez en Colombia como **Impuesto de Renta para la Equidad**, en los artículos 20<sup>1</sup> y siguientes de la ley 1607 de 2012, como un tributo nuevo que se crea a partir de 2013, destinado a reemplazar parcialmente la parafiscalidad sobre las nóminas<sup>2</sup>, desligado del tradicional Impuesto sobre la Renta al que no se integró como tributo complementario o como recargo o sobretasa. La separación fue tan significativa que, pese a su pretensión de permanencia, sus normas no se incorporaron al Estatuto Tributario en el Libro del Impuesto de Renta, ni en los capítulos especiales relativos a otros tributos de esa codificación de los tributos administrados por la DIAN.

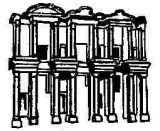
En esa medida, si se parte de la premisa de que el CREE se construyó como un régimen peculiar y especial de impuesto sobre la renta, que no hace parte de aquellas definiciones

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

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

<sup>2</sup> Los no sujetos del Impuesto Básico de Renta y los contribuyentes de regímenes especiales continúan con el pago de los aportes parafiscales y las cotizaciones de que tratan los artículos 202 y 204 de la Ley 100 de 1993 y los pertinentes de la Ley 1122 de 2007, el artículo 7o de la Ley 21 de 1982, los artículos 2o y 3o de la Ley 27 de 1974 y el artículo 1o de la Ley 89 de 1988, y de acuerdo con los requisitos y condiciones establecidos en las normas aplicables que se mantienen vigentes, y por ende no serán responsables del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE). Los sujetos al CREE se exoneran de parafiscales solo en lo que corresponde a los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, hasta diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes. Para los demás concurre el CREE y los parafiscales. (arts 20 y 25)

DANIEL BAUTISTA ZULUAGA  
NOTARIO QUINCE DE BOGOTÁ



generales consagradas en el Estatuto Tributario para el impuesto de renta tradicional, esa opción legislativa, legítima por cierto, dada la libertad de configuración que asiste al legislador, implica la obligación constitucional de adoptar las definiciones propias del tributo novedoso que se decidió implantar en nuestro Derecho, puesto que la Constitución exige que al establecer un impuesto del orden nacional, y el CREE lo es, el Congreso es el llamado a **incluir de manera expresa y comprensiva todos los elementos esenciales del tributo novedoso.**

Si se observa el texto del artículo 20 de la ley 1607 de 2013, en éste se dice "**Créase**, a partir del 1º de enero de 2013, el Impuesto **sobre la Renta** para la Equidad (CREE)" (...). Crear, en castellano, es *producir algo de la nada; establecer, fundar, introducir por vez primera una cosa; hacerla nacer o darle vida (DRAE)*. No obstante, en la ley de creación se echa de menos el hecho gravado que tipifique la renta anunciada en ese artículo 20, y una definición completa de la base gravable que responda a la indagación de la renta (que es un concepto con una definición técnica particular). Se admite que las dos normas acusadas aparentemente tratan del hecho gravable y la base gravable, pero su contenido no se compadece con el 338 que realmente pide concretar un hecho que soporte el tributo y una base que corresponda a ese hecho.

En efecto, a pesar de que el artículo 21 indica que el hecho gravado es la **obtención de ingresos** que sean "susceptibles de incrementar el patrimonio" y el 22 enumera las partidas que se pueden restar de tales ingresos, gravable, esos enunciados no corresponden a la ganancia de los sujetos, que es la que permite incrementar el patrimonio que el sujeto tiene previamente, y que a su vez, es el objeto del tributo o materia imponible de la renta según el artículo 20 de la misma ley, que crea esta especie de tributo **sobre la renta o ganancia** de las sociedades y demás personas jurídicas contribuyentes y declarantes del Impuesto sobre la Renta y Complementarios.

**En síntesis, esta demanda ataca dos tipos de agresiones a la Carta:**

1. Por un lado, asumiendo que se trata de un impuesto nuevo a la renta de los sujetos, los textos de los artículos 21 y 22 son inconstitucionales desde el punto de vista formal y material, por:
  - a. Omitir una definición o un concepto cierto de hecho gravado y de base gravable, dado que sus escasos contenidos resultan incompatibles con el concepto "renta gravada" o "renta ganada" y además el término empleado, "ingreso", es equívoco y no es auto-definitorio, con lo cual se viola el artículo 338 por falta de definición y concreción de la materia, reservada en lo que se refiere a la necesidad de que frente a un tributo de la especie impuesto, la ley tributaria describa con certeza, por lo menos lo referente a los elementos esenciales de la obligación tributaria (sujeto activo y pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa). No como un simple formalismo, como lo hacen las normas acusadas, sino con un concepto serio, armónico y compatible, de hipótesis y consecuencia cuantitativa.

JANIEL BAUTISTA ZULUAGA  
NOTARIO QUINONES CRUZ





0005



b. Ignorar la condición personal del contribuyente y, por ende, su capacidad contributiva real como resultado de la operación de las sociedades gravadas, como ocurre, por ejemplo, con quien sufre pérdidas cuya compensación es de la esencia de este tipo de tributos sobre la renta, resulta inadmisibles si se quiere cumplir con los principios de justicia y equidad tributarias que son arquetípicos de este tributo.

2. Por otro lado, desde una perspectiva opuesta:

Si se considerara que se pueden integrar los vacíos sujetos a reserva legal y aclarar las contradicciones propias de las normas demandadas con las normas legales del impuesto básico de renta existente, afirmando que el CREE se trata de una derivación de este último, entonces, el único resultado posible es que la ley es inconstitucional por agredir la justicia del tributo, ignorando la noción de equidad y capacidad contributiva del sujeto, por gravar dos veces la renta ordinaria y la renta calculada del patrimonio del contribuyente en el caso de personas jurídicas o asimiladas, ya gravadas con impuesto sobre la renta por el mismo sujeto activo, que es la Nación.

4. PRIMERA PARTE. PRINCIPIO DE LEGALIDAD VERSION CERTEZA Y TIPICIDAD, RESERVA DE LEY Y DELEGACIÓN IMPLÍCITA AL REGLAMENTO. VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE EQUIDAD POR NO CONSIDERAR CAPACIDAD CONTRIBUTIVA REAL

4.1. Sobre el Artículo 21. La omisión de una definición de Hecho Generador de Renta y su expresión incompleta como ingreso.

El problema no es la novedad de la institución, puesto que así lo quiso el legislador dentro de su libertad de configuración, al preferir crear un nuevo tributo distinto del de renta, en lugar de establecer una sobretasa, o un recargo del ya existente, del que aparentemente quiso diferenciarse. Por eso, esta demanda no se encamina a controvertir el artículo 20 que establece el tributo de rentas ni la destinación a ciertos entes de seguridad social<sup>3</sup>. El real problema radica en no cumplir con las consecuencias de esa escogencia como tributo novedoso y diferenciado del de Renta.

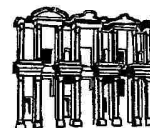
Si se creaba el tributo *ex nihilo*, diferente al antiguo Impuesto de Renta como lo dijo la exposición de motivos<sup>4</sup>, la lógica y la norma constitucional indicaban la necesidad de

<sup>3</sup> Ya una Sentencia C - 289 de 2014 de la Corte Constitucional declaró la constitucionalidad de la destinación especial contenida en los artículos 24 y 25 de la Ley 1607 de 2012.

<sup>4</sup> "Así las cosas, se crea un nuevo impuesto (impuesto sobre la renta para la equidad - CREE) el cual se calculará tomando en consideración, ya no las nóminas de las empresas, sino las utilidades obtenidas en un período gravable, lo cual contribuye a que el sistema tributario sea más eficaz y equitativo, respetando los principios constitucionales de progresividad, justicia y legalidad. (...)

En este orden de ideas, el presente proyecto de ley establece todos los elementos esenciales del nuevo tributo. Como sujetos pasivos del CREE, se establecen las personas jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta y

JANIEL BAUTISTA ZULUAGA  
NOTARIO QUINONES CRUZ BOGOTÁ



que el nuevo tributo contara con sus propias reglas, y no acoger las normas preexistentes - por lo menos en la definición de los elementos esenciales hecho gravado y base -, de manera que se justificara la afirmación de novedad.

El hecho imponible, que es el supuesto hipotéticamente previsto en la norma legal cuya realización determina el *nacimiento de la obligación tributaria*, está constituido por diversos elementos de stirpe legal. Tales elementos son, el elemento objetivo, el subjetivo, el espacial y el temporal. Como toda norma jurídica de creación de una obligación, el presupuesto de hecho se encuentra definido o descrito en la hipótesis normativa mientras que la consecuencia se traduce en el surgimiento de la obligación; de ahí que sea fundamental en términos del principio de legalidad en materia tributaria que el texto de la norma cumpla con un mínimo de contenido jurídico, un "umbral", por decirlo de alguna manera, que se refiere precisamente a que del texto de la norma, el intérprete pueda extraer con certeza cuáles son los elementos básicos de la obligación tributaria para entender en qué circunstancia se verifica el presupuesto de hecho (cuándo se verifica el hecho generador y en cabeza de qué sujeto) que da lugar a una consecuencia determinada -la obligación tributaria- y, como es obvio, cómo se cuantifica la consecuencia en cuestión (cuál es la base gravable y qué tarifa le es aplicable). Lo que se echa de menos frente al CREE, consagrado en las normas demandadas, es la existencia de esos mínimos en la norma, pues no se cuenta con un hecho generador cierto mínimamente comprensible y tampoco con una base gravable clara acorde con el hecho gravado. De poco o nada sirve para el contribuyente (y para la Administración y la Judicatura) tener certeza acerca de quién es el sujeto pasivo, quién es el sujeto activo y cuál es la tarifa, si no se puede determinar con exactitud el hecho y la base que son el núcleo del tributo.

El elemento objetivo, o hecho generador, se refiere a la concreta situación de hecho que se toma de la realidad social para configurar el tributo. Es una acción o acontecimiento revelador de la capacidad económica que se pretende gravar. Está claro que bajo nuestro ordenamiento constitucional, el hecho generador no puede referirse a cualquier acto del contribuyente o a cualquier circunstancia con relación

complementarias. En principio, la disminución de los aportes parafiscales va dirigida a estos sujetos, los cuales financian en gran parte al ICBF, al SENA y al Sistema de Seguridad Social en Salud. Así las cosas, y considerando que es fundamental sustituir la financiación de dichas entidades, **se creó este nuevo impuesto a cargo de los sujetos mencionados.**

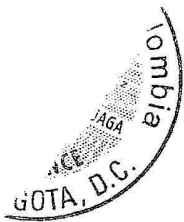
El hecho generador del CREE **que es igual al de impuesto sobre la renta, es la obtención de ingresos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos.** Lo anterior constituye una expresión clara del principio de progresividad, al repartir la carga tributaria entre los diferentes obligados al pago del impuesto, según la capacidad contributiva de la que disponen, es decir, es un criterio de análisis de la proporción del aporte total de cada contribuyente en relación con su capacidad contributiva. (Página 33 de 71)

La base gravable, la constituye **la renta líquida ordinaria del ejercicio** determinada de acuerdo con las normas aplicables al impuesto sobre la renta y complementarios, con las siguientes particularidades:

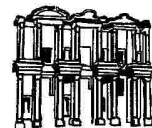
- Para el cálculo de la base del CREE, no se puede tomar la deducción especial en inversión en activos fijos reales productivos en los casos en los que el contribuyente goce de este beneficio en el impuesto sobre la renta y complementarios.

- Las únicas rentas exentas del impuesto sobre la renta que son aceptadas para la determinación de la base gravable del CREE, son las derivadas de la aplicación de la Decisión 578 de la Comunidad Andina, y a las derivadas de los artículos 4 del Decreto 841 de 1998, 135 de la Ley 100 de 1993, 16 de la ley 546 de 1999 modificado por el artículo 81 de la ley 964 de 2005, 56 de la ley 546 de 1999, y los numerales 7 y 8 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario.

(...)"



0007

**QUINONES  
CRUZ**  
ABOGADOS

al mismo, puesto que al señalar como principios rectores del sistema tributario a la equidad, la progresividad, y en general a la justicia como valor preponderante, se creó un nexo inescindible entre el hecho generador y la capacidad contributiva, según el cual no puede subsistir entre nosotros tributo alguno que no observe la capacidad contributiva, pues el Estado sólo pretende que los contribuyentes ayuden a financiar al fisco en la medida de sus posibilidades económicas (a esto se refiere la partícula "dentro de conceptos de equidad y justicia" propia del art. 95.9 constitucional).

De acuerdo al art. 21 de la ley 1607/12, el hecho generador del Impuesto CREE lo constituye la **"obtención de ingresos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio** de los sujetos pasivos en el año o período gravable"<sup>5</sup>. Esa expresión podría responder a la definición de un Impuesto sobre la Renta si se acudiese a la teoría de las plusvalías o incremento patrimonial, ya que la definición de renta, más generalizada la identifica con el enfoque Haig-Simons-Shantz como incremento neto del patrimonio más consumo. En palabras de David Bradford, se está frente a un Impuesto Sobre la Renta cuando "la unidad contribuyente paga un monto de impuesto calculado al aplicar una cédula tarifaria a una base que consiste de la suma del consumo de dicha unidad **y su acumulación de riqueza durante el año**"<sup>6</sup>. En el uso común, la renta indica las *ganancias* de la empresa, el rendimiento de la venta de bienes y servicios o el rendimiento de sus propiedades muebles o inmuebles. Para la economía, la renta está formada por todos los *rendimientos* junto con los incrementos y disminuciones de patrimonio en un determinado periodo.

Así, la confusión es de gran envergadura porque el hecho generador legal descrito en las normas demandadas no se concibió como debería haberlo sido, siguiendo la noción común o el concepto técnico de la renta, es decir, como el **enriquecimiento neto obtenido o el incremento patrimonial, o la acumulación de riqueza en el año, después de todos los costos, gastos y pérdidas** del contribuyente, a partir de la porción de los ingresos (aunque estos se depuran con algunos costos y deducciones permitidos por la norma que describe la base gravable) que subsiste en el patrimonio después de que el contribuyente ha tenido que incurrir en una serie de egresos necesarios para su actividad, sino que se identificó únicamente con los ingresos, que son el punto de partida para obtener las ganancias, pero no el resultado de la actividad económica —este sí la ganancia (o pérdida), y que por ello mismo resultan incapaces de consultar la capacidad contributiva de manera técnica, pues lo que importa para examinar la situación económica del contribuyente es qué porcentaje de los ingresos se tradujeron en utilidades al final del ejercicio.

Son tres las teorías desarrolladas por la doctrina sobre la forma de definir la renta:

**Renta producto** o "*teoría de las fuentes*", según la cual constituyen renta todos aquellos productos de los bienes, susceptibles de valoración económica, o del

<sup>5</sup> **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.

<sup>6</sup> BRADFORD, David. E. "A Tax for the Twenty-First Century" en AUERBACH, J y HASSETT, K. (eds) Toward Fundamental Tax Reform. AEI Press, Washington D.C. 2005. Pág. 17. Traducción libre.

DANIEL BAUTISTA ZULUAGA  
NOTARIO QUINONES CRUZ  
BOGOTÁ



0008

**QUINONES  
CRUZ**  
ABOGADOS

esfuerzo humano o una combinación de ambos factores, previa la deducción de los gastos hechos para obtener dichos productos, que una persona puede percibir sin detrimento de su patrimonio personal.<sup>7</sup> Su cómputo comprende todos los ingresos que provienen de una fuente duradera en estado de explotación que se mantiene después de hacer fluir el **beneficio** (principio de conservación de las fuentes).

La segunda, como **flujo de riquezas** o "*incremento patrimonial*", "*plusvalías o teoría del balance*", considera imponible todo ingreso que efectivamente incrementa el patrimonio, incluida la actividad de consumo o los incrementos del activo poseído en el período gravable.<sup>8</sup> Esta teoría denominada también teoría patrimonialista<sup>9</sup>, considera que la renta se manifiesta en beneficios como el **ingreso patrimonial neto** ocurrido en un determinado período de tiempo, incluyendo los enriquecimientos provenientes de terceros como utilidades y prestaciones patrimoniales, aun cuando estos se traten de actividades extraordinarias o accidentales.

Una tercera teoría, conocida como la de la "*renta consumo*", alude a la renta como aquella **porción consumida**, por lo que somete a imposición solo la parte de incremento patrimonial no destinada al ahorro, bajo el entendido de que en el caso de lo ahorrado no hay disposición, sino que ésta ocurrirá cuando el ahorro (o la inversión, en términos amplios) se capitalice y se consuma.

La doctrina más generalizada se puede sintetizar como la medición de la **riqueza** ganada por el producto del capital, del trabajo o de una actividad mixta, cuantificándola como la diferencia entre los ingresos obtenidos y aquellos gastos necesarios para mantener el capital en su cuantía inicial y en las mismas condiciones productivas<sup>10</sup>. Nótese que en esta definición, predominante, se establece una sinonimia entre "renta" y "riqueza", pero partiendo de la base de que sólo se puede hablar de riqueza (y por ende, de capacidad contributiva), cuando se han descontado los **egresos** de los ingresos.

Por supuesto, un legislador autónomo e informado puede libremente decidir cuál concepto de renta acoge el sistema jurídico, siempre y cuando estipule sus reglas positivas de manera cierta y razonable para que el contribuyente tribute de acuerdo con su capacidad contributiva, con seguridad y confianza en las normas que pretenden indagar sobre su capacidad contributiva por enriquecimiento. No habría nada que objetar si se impone un tributo que grave la renta consumo, o la que se recibe sin deteriorar la fuente que la produce, o el simple incremento patrimonial que le generan los ingresos después de realizar los gastos imputables.

Pues bien, el artículo 21 parece querer definir la renta como **incremento patrimonial** o lo que es lo mismo, como el producto de los ingresos patrimoniales **netos después de depurarlos con los costos y gastos comerciales** o

<sup>7</sup> JARAMILLO Esteban, Tratado de Ciencia de la Hacienda Pública, Bogotá 1945, p 347, quien incluye entre las deducciones esenciales los intereses, las pérdidas y los impuestos pagados.

<sup>8</sup> Sus ideólogos VON SCHANTZ, SIMONS, MUSGRAVE.

<sup>9</sup> VON SHANZ El concepto renta y las leyes reguladoras del impuesto de renta .. Pag 155.

<sup>10</sup> LOZANO, Eleonora Concepción del rédito como hecho imponible, En el Impuesto sobre la renta en el Derecho Comparado. Reflexiones para Colombia. ICDT 2008

DANIEL BAUTISTA ZULUAGA  
NOTARIO QUINONES CRUZ





BOGOTÁ, D.C.

**estatutarios necesarios para generar la renta que incrementa el patrimonio** pero olvidó incorporar los calificativos condicionales a la acción de "obtener ingresos" que potencialmente podrían enriquecer al contribuyente, que hubieran especificado la noción de hecho generador, ya que no aludió a la renta sino la obtención de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio. Así, la obtención de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio luce incoherente e incompleta puesto que ésta debe coincidir con una **renta**, pues de la esencia de esta última es la determinación del incremento **efectivo** patrimonial, que siempre es un resultado **neto** después de detraer todos los costos y gastos imputables al negocio, que es el que caracteriza la renta como flujo de riquezas.

Podría decirse que si se hace prevalecer la manifestación de capacidad económica que se dice gravar como aporte contributivo a la seguridad social, según el artículo 20 y la exposición de motivos de la ley, referida a la renta, frente a las deficiencias del artículo 21 acusado, se tendría que concluir que *el ingreso susceptible de incrementar el patrimonio* no encaja como hecho generador, por un imposible lógico, que lleva a que una de las dos normas no se mantenga. Ese dilema se resuelve de una forma: retirando del ordenamiento jurídico la expresión irrespetuosa con la capacidad contributiva, es decir, la expresión *ingresos*, que sólo se refiere a la etapa primigenia del proceso económico que lleva a la obtención de **ganancias o pérdidas**, que son los dos conceptos que verdaderamente son el objeto del análisis de capacidad contributiva en un tributo que verdaderamente se base en la "renta". Con ello se logrará que el legislador corrija la contradicción y desarrolle el artículo 20 que subsiste.

#### **4.2. Sobre el artículo 22. Base Gravable incompleta e incoherente con el hecho gravado.**

La base gravable es la medición o la valoración del hecho gravado. Desafortunadamente para la seguridad jurídica, ni el artículo 21 (que remite al 22) ni el propio artículo 22 de la ley 1607 de 2012, definieron lo que se considera **renta imponible** como conducta fáctica gravada ni como base gravable. Y el asunto era muy importante por la precaria indicación del hecho gravado como ingreso que tiene la potencialidad de incrementar el patrimonio, que no expresa el resultado que efectivamente se quiere gravar, como acaba de exponerse en el acápite anterior.

Es obvio, y así lo tiene entendido la teoría financiera, que para encontrar la ganancia todo ingreso bruto con potencial para generar utilidad debe depurarse con los costos y gastos necesarios para su obtención. Es ese resultado el que, comercialmente y contablemente, puede configurar la utilidad y fiscalmente, con algunos ajustes, la renta.

Pero resulta que siendo la última norma (el art. 22 de la ley 1607 de 2012), la de la base gravable, la llamada a definir la relación existente entre un impuesto de renta especial y la capacidad contributiva representada en la renta gravada, dicha norma tampoco permite cuantificar el hecho gravado deficientemente explícito en la ley. Claro está, el intérprete podría entender la esencia del gravamen si el hecho gravado quedara explícito o al menos implícito en la base gravable, con lo cual una

DANIEL BAUTISTA ZULUAGA  
 NOTARIO QUINONES CRUZ BOGOTÁ





interpretación correctora enlazaría los dos conceptos para lograr el objetivo de todo impuesto de renta: reflejar la capacidad de enriquecimiento del contribuyente.

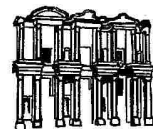
En este punto es de importancia capital referirse a lo consagrado en la exposición de motivos de la ley 1607 de 2012, anteriormente citada en esta demanda, puesto que en dicho documento, que constituye material interpretativo del telos de la norma, el Legislador afirmó que el CREE se trataba de un mejor tributo que los parafiscales, puesto que iba a observar las **utilidades** en lugar de la tradicional nómina, y que dicho cambio era apropiado porque era más "eficiente y equitativo". De lo anterior se concluye que el texto de las normas demandadas no sólo es inconstitucional por su vaguedad e imprecisión, contrarias a la seguridad jurídica, sino porque con la inclusión de un hecho generador referido a los "ingresos" y de una base gravable que no permite llegar a la renta del contribuyente no sólo se está creando un tributo que no respeta la noción de capacidad contributiva implícita en el análisis de la renta como ganancia, sino que se además se está ignorando el propio querer del Legislador, que no logró articular en el texto de la norma su intención de gravar las utilidades, y no las pérdidas o los ingresos globales ligeramente depurados.

De hecho, si se analiza brevemente lo que ocurre en el Derecho Comparado, se encuentra que las leyes relativas a los impuestos sobre la renta tienen muy presente la diferencia entre "ingreso" y "renta" o "utilidad" y la importancia no sólo de depurar la base gravable a partir de las deducciones, que esta demanda muestra como conceptos distintos, sino también la necesidad de tener en cuenta las pérdidas en las que incurre el contribuyente, que disminuyen o arrasan con su capacidad contributiva.

Así, en la legislación francesa (Code général des impôts) sí se tienen en cuenta las pérdidas como elemento clave y se parte del entendimiento de que lo que se grava son los resultados del ejercicio (el beneficio). Según lo anterior, el impuesto sobre la renta de las personas físicas (el impôt sur le revenu) tiene como base gravable la "renta **neta**" que se establece contrastando las rentas de la propiedad, el trabajo y el capital y en general los "**beneficios** de las operaciones **lucrativas**", con los "**déficits**" que se constaten durante el período gravable (el año), permitiendo además que cuando el déficit supere la cuantía de la renta, la **pérdida** (excedente del déficit) se compense con la renta en los períodos siguientes, incluso hasta el sexto año<sup>11</sup>.

Por su parte, en el ordenamiento italiano, también se contemplan las pérdidas, bajo el entendido de que lo que se grava es el "**rédito**", que es el "resultado completo **neto**" del ejercicio, que involucra computar las pérdidas. Así, en el art.3 del TUIR (Testo Unico delle imposte sui redditi), se aclara que el rédito total está compuesto por todos los réditos neteados con todas las "**cargas** deducibles" (*oneri*). Igualmente, en el artículo 8 de la misma ley se explica que el rédito total se determina sumando los réditos de todas las categorías, sustrayendo las **pérdidas** derivadas del ejercicio.

<sup>11</sup> Ver el CGI, Libro Primero, Capítulo Primero, referido al I.R, que cubre a las personas físicas. Para las personas jurídicas la dinámica de depuración es equivalente, pero el Impuesto no es el IR, sino el IS.



En el caso de Suiza, en la ley federal del Impuesto Sobre la Renta (Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct), también incluye las pérdidas y la noción de la renta como resultado de ingresos menos pérdidas. Así, se hace referencia a la renta como sinónimo de "**beneficio**" y se establece que la base es el resultado de restar de las rentas las deducciones y costos (Art. 25), teniendo en cuenta que las **pérdidas** se incluyen como deducción en el artículo 31 de la misma Ley y que, como en los dos casos anteriormente descritos, las mismas "que no hayan podido ser tenidas en cuenta para el cálculo de la renta gravable" en los años en las que se generaron, podrán restarse de la base gravable durante los siete períodos siguientes.

En el ámbito latinoamericano, la legislación chilena también se ajusta al patrón técnico que se extraña en el CREE, puesto que establece que la "renta" tiene en cuenta a los ingresos únicamente en la medida en que éstos se conviertan en **beneficios** o **utilidades**, lo cual implica que lo que constituye la base no es el ingreso, sino el resultado del ejercicio en el que los ingresos han sido depurados y sobre los que además pueden cruzarse las **pérdidas** (además sin límite de tiempo en lo que se refiere al "impuesto de primera categoría")<sup>12</sup>.

Finalmente, en el caso de México el Impuesto Sobre la Renta también se basa en el entendimiento de que la capacidad contributiva sobre la que recae el impuesto es la que se expresa en el resultado del ejercicio económico (la utilidad) y que para que la dinámica del impuesto sea la correcta técnicamente (y en términos de equidad) se deben contemplar las pérdidas como factor que se cruza con los ingresos. Al respecto, la Ley Federal del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 9, describe la estructura básica del gravamen:

"**Artículo 9.** Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al **resultado** fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.

"El **resultado fiscal** del ejercicio se determinará como sigue:

"1. Se obtendrá la **utilidad fiscal** disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las **deducciones** autorizadas por este Título y la participación de los trabajadores en las **utilidades** de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

"A la **utilidad fiscal** del ejercicio se le **disminuirán**, en su caso, las **pérdidas** fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores (...)"

<sup>12</sup> Ley chilena sobre Impuesto a la Renta – Contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824: "Artículo 2°.- Para los efectos de la presente ley se aplicarán, en lo que no sean contrarias a ella, las definiciones establecidas en el Código Tributario y, además, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

1.- Por "**renta**", los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los **beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.** (...)"

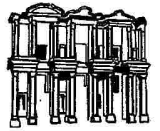
De la muestra de Derecho Comparado expuesta anteriormente se evidencia que más allá de las preferencias particulares de cada ordenamiento, cuando se acude a un impuesto de la especie "renta" existe un paradigma universal, incontrovertible técnicamente, referido a la necesidad de que la base gravable contemple las pérdidas como elemento de detracción o compensación y al entendimiento de que cuando se grava la renta, la manifestación económica de la capacidad económica que se está gravando es la del resultado del ejercicio (utilidad o beneficio) y no la de la etapa inicial del ejercicio (el ingreso), porque el contribuyente necesariamente tendrá que incurrir en egresos de todo tipo y en algunos casos dichos egresos incluso superarán a los ingresos. En consecuencia, se hace patente que las normas demandadas pretendieron establecer un impuesto de la especie renta ignorando los dos elementos señalados anteriormente (porque no se contemplan las pérdidas y el impuesto pretende gravar el ingreso), todo lo cual significa vulnerar los límites materiales que se exigen en términos de legalidad para hablar de un impuesto tipo renta, particularmente cuando el texto de la norma contradice la noción universal de renta y no es lo suficientemente explícito.

Ahora, ¿por qué es que el artículo 22 no permite cuantificar el ingreso que enriqueció al contribuyente en el periodo observado? Porque no definió el concepto de renta gravada, que quedó en el limbo, ni remitió expresamente, **en todo lo no previsto**, a los artículos del ET relativos a la base gravable del Impuesto sobre la Renta con el que guarda cierta similitud, sino a algunos, **muy escasos**, con lo cual dejó en la más absoluta oscuridad muchos de los ingresos y egresos que, en estricta lógica contarían para cuantificar el resultado del ingreso susceptible de incrementar el patrimonio, ya que el ingreso es apenas el punto de partida para encontrar el beneficio empresarial, o utilidad. Claro, el ingreso es necesario para cuantificar la renta imponible pero no se identifica con ella.

Para que las normas demandadas contaran con la suficiente certeza acerca de los elementos de la obligación tributaria y para que se pudiera llegar a una base gravable que realmente examine la renta no bastaba con enumerar unas normas peculiares de la base del Impuesto Sobre la Renta: era necesario definir la base del CREE a través de un concepto abstracto, o, en su defecto, a través de una serie extensa y completa de reglas, como lo hace el Estatuto Tributario en más de 400 artículos referidos a la base gravable del Impuesto Sobre la Renta tradicional, que permiten deducir que el hecho gravado en ese tributo principal, a diferencia del CREE, sí está constituido por la renta o ganancia gravable como un resultado al enriquecimiento en un ejercicio.

En suma, el parámetro que debe permitir la cuantificación de la obligación tributaria (base gravable) en el caso concreto no fue directamente expresado por la ley, en contravía de la reserva de ley consagrada en el artículo 338 en concordancia con el 150 constitucional en desmedro del principio de seguridad jurídica, que no es otra cosa que la interdicción de la arbitrariedad por parte del Legislador. Aunque es cierto que se pretendió titular con ese nombre el artículo 22, no se llega tampoco a un resultado de enriquecimiento que era el que quería el artículo 20, que debe subsistir. Así, en las normas demandadas, mediante las cuales se introdujo el CREE al ordenamiento tributario colombiano, el Legislador no dispuso los elementos necesarios para que se pudiera verificar la existencia de un nuevo impuesto,

DANIEL BAUTISTA ZULUAGA  
NOTARIO QUINONES CRUZ



supuestamente referido a la renta, sino que se apresuró a exponer algunos de sus elementos que se quedaron a mitad de camino para hallar la riqueza, e incluso grava las pérdidas.

Por supuesto, es evidente que en este caso no puede plantearse una omisión legislativa absoluta, sino una omisión **relativa**, ya que en el artículo 22 de la ley 1607 de 2012 se lee una lista selectiva de artículos del ET referidos a la base gravable del impuesto básico de renta. La primera – omisión absoluta- sólo se predicaría en caso de que el legislador hubiera omitido completamente señalar la **base gravable** del nuevo tributo denominado CREE, que por ser el aspecto cuantitativo del hecho generador de un tributo nacional creado por la ley, debe ser expresada de forma clara y específica por la ley del Congreso, en virtud de la representación democrática que ejerce el Congreso, que lo habilita para decretar y configurar todos los elementos esenciales del tributo nacional de la especie impuesto, como lo manda el 338 constitucional.

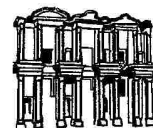
Aquí la omisión es relativa porque la ley no dijo todo lo que tenía que decir, particularmente tratándose de un impuesto de base compleja como el de renta, independientemente de que el CREE se trate de un impuesto especial, dada su destinación específica, o se interprete como complementario del ya existente sobre la Renta, por versar sobre análoga capacidad contributiva.

En este caso el Legislador indebidamente le trasladó al contribuyente y a los demás operadores jurídicos la carga de definir cuáles conceptos económicos, contables y jurídicos relacionados a la ecuación ingresos-egresos forman parte de la base gravable del CREE, puesto que la referencia genérica a los ingresos y a algunas erogaciones particulares de ninguna manera es suficiente para contar con la certeza necesaria acerca de la cuantía sobre la cual se debe aplicar la tarifa, particularmente cuando se tiene en cuenta que la realidad económica de los contribuyentes (personas jurídicas) es especialmente compleja y por ello involucra una difícil labor de adecuación de las operaciones comerciales a los asientos y estados contables y de allí a lo tributario, sin que en este caso se tengan las pautas básicas para llevar a buen término dicho proceso de adecuación de la realidad al supuesto jurídico.

El déficit en los elementos de reserva legal se sanciona con la inexequibilidad, porque la Constitución considera que en este punto la reserva es absoluta y no relativa, en tratándose de impuestos del orden nacional. La forma en la que se entiende el principio de seguridad jurídica en materia tributaria implica que, al igual que lo que ocurre en materia del *ius Puniendi*, donde no hay delito si no existe norma donde se conozca con plena claridad, y de manera previa, por qué motivos puede someterse al ciudadano a determinadas penas<sup>13</sup>, se requiere una ley cierta para entender lo gravado, pues lo demás pertenece al mundo de lo no gravado.

La perplejidad que se ha hecho notar en este primer año de vigencia del tributo, especialmente a la hora de declarar en 2014 el año gravable vencido de 2013,

<sup>13</sup> Al respecto ver, entre otras, las siguientes providencias de la Corte Constitucional: Sentencia C444-2011, C-133 de 1999, C-127 de 1993, C-2465 de 1993 y C-344 de 1996



radica en que lo poco que dice la ley en los aspectos cuantitativos no configura el hecho generador anunciado como renta, ni como ingreso incremental del patrimonio.

Entonces, la censura se concentra en la omisión relativa de muchas partidas del balance fiscal y del balance contable que no se identifican en la base legal como gravadas, o como no gravadas, quedando en la absoluta indefinición, pese a ser relevantes para encontrar los "ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio del contribuyente menos los costos y deducciones y rentas exentas para hallar la renta efectivamente susceptible de capitalizarse", que parece ser lo gravado.

Es función de la Corte garantizar el reducto mínimo del derecho ciudadano a conocer con seguridad sus obligaciones tributarias y es por ello que se acude a esta acción, para que se declare la inconstitucionalidad de una base tan incompleta, oscura e incierta como la del CREE. La Corte tiene que proteger a las personas de semejante caos normativo en que se convirtió este tributo y del viacrucis de la declaración, que es casi un acertijo, como se ejemplificará más adelante.

Ahora, la complejidad de este análisis radica en la comparación de las normas de la base gravable para identificar la envergadura de las lagunas, que son insuperables.

#### 4.3. Precisión sobre el problema de la omisión de elementos esenciales a la noción de renta.

Como se propone en esta demanda, el control de constitucionalidad sobre certeza y tipicidad debe recaer sobre las dos normas vigentes: arts. 21 y 22 de la ley 1607 de 2012. Porque son impotentes para hacer realidad el tributo y su concepción de riqueza obtenida en el ejercicio gravable. Si admitimos que la concepción de renta es igual al flujo de riqueza, proveniente de cualquier fuente, con destino al incremento patrimonial, entonces tendríamos que admitir también que es de la esencia de toda renta la disminución del patrimonio por las pérdidas sufridas. Los resultados empresariales positivos se compensan con los negativos porque el sujeto es uno, que acumula sus resultados positivos y negativos; sin embargo en la lista expresa de la base gravable remitida al ET no aparece la compensación de pérdidas, que se regula en el artículo 147<sup>14</sup> del ET y 456 del Código de

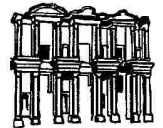
<sup>14</sup> Art. 147. Compensación de pérdidas fiscales de sociedades.

\* -Inc Modificado- Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales reajustadas fiscalmente, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren en los periodos gravables siguientes sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. Las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a los socios.

La sociedad absorbente o resultante de un proceso de fusión, puede compensar con las rentas líquidas ordinarias que obtuviere, las pérdidas fiscales sufridas por las sociedades fusionadas, hasta un límite equivalente al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades fusionadas dentro del patrimonio de la sociedad absorbente o resultante. La compensación de las pérdidas sufridas por las sociedades fusionadas, referidas en este artículo, deberá realizarse teniendo en cuenta los periodos gravables para compensar ya transcurridos y los límites anuales, previstos en la ley vigente en el periodo en que se generó y declaró la pérdida fiscal.

Las sociedades resultantes de un proceso de escisión, pueden compensar con las rentas líquidas ordinarias, las pérdidas fiscales sufridas por la sociedad escindida, hasta un límite equivalente al porcentaje de participación del patrimonio de las sociedades resultantes en el patrimonio de la sociedad que se escindió. La compensación de las pérdidas sufridas por la





Comercio<sup>15</sup>, indiferente a la suerte de las empresas y a su capacidad contributiva real.

Es también de la esencia de la renta que de los ingresos puedan detraerse todos los costos y gastos necesarios para obtenerla, con las pruebas, condiciones y restricciones que imponga la ley. Pero, nada se dice en la ley, en el artículo 22 acusado, acerca de muchos gastos y provisiones que son parte del giro ordinario de los negocios de las empresas llamadas a ser los sujetos pasivos del CREE, a diferencia de las personas naturales; nada acerca de las donaciones y contribuciones solidarias que se hacen a entidades sin ánimo de lucro (y que significan un egreso que debería considerarse para determinar la verdadera capacidad contributiva en un sistema de renta); nada sobre la causación de ingresos de periodos anteriores; nada sobre las pérdidas del ejercicio o sobre las que vienen acumuladas de periodos anteriores al del establecimiento de este "engendro" llamado CREE, todo lo cual implica que se materializa, además de una contradicción profunda del principio de legalidad, una inequidad en la concepción del tributo, porque no se grava siempre sobre **utilidades**, sino sobre algo más que las utilidades, lo que afecta en mayor medida a quienes sufran pérdidas, y a todos aquellos que por su actividad económica obtengan una renta que implica una fracción de su ingreso en atención a la existencia de múltiples factores de egreso.

Por otro lado, el nuevo régimen omite disponer algo acerca del tratamiento que se le debería dar a la **comparación patrimonial** contemplada en los artículos 236 y siguientes del ET, que es una medida de comprobación que está en la médula de los impuestos de renta, porque éstos precisamente definen la renta como incremento patrimonial, lo que necesariamente obligaría a calcular dos patrimonios, uno de inicio y otro de final del periodo, para atribuir como renta la diferencia no justificada (puesto que puede haber un incremento del patrimonio que representa una valorización de los activos pero que no constituirá renta, siempre que no haya

sociedad que se escindió, deberá realizarse teniendo en cuenta los periodos gravables para compensar ya transcurridos y los límites anuales, previstos en la ley vigente en el periodo en que se generó y declaró la pérdida fiscal.

En caso de que la sociedad que se escinde no se disuelva, ésta podrá compensar sus pérdidas fiscales sufridas antes del proceso de escisión, con las rentas líquidas ordinarias, hasta un límite equivalente al porcentaje del patrimonio que conserve después del proceso de escisión. La compensación de las pérdidas sufridas por la sociedad escindida, deberá realizarse teniendo en cuenta los periodos gravables para compensar ya transcurridos y los límites anuales, previstos en la ley vigente en el periodo en que se generó y declaró la pérdida fiscal.

En todos los casos, la compensación de las pérdidas fiscales en los procesos de fusión y escisión con las rentas líquidas ordinarias obtenidas por las sociedades absorbentes o resultantes según el caso, sólo serán procedentes si la actividad económica de las sociedades intervinientes en dichos procesos era la misma antes de la respectiva fusión o escisión.

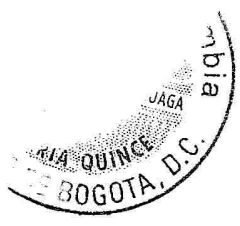
**\*\* -Modificado-** Las pérdidas fiscales originadas en ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, y en costos y deducciones que no tengan relación de causalidad con la generación de la renta gravable, en ningún caso podrán ser compensadas con las rentas líquidas del contribuyente, salvo las generadas en la deducción por inversión en activos fijos a que se refiere el artículo 158-3 de este Estatuto.

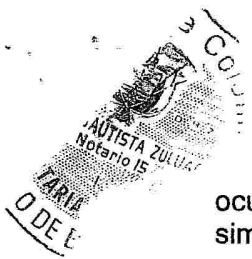
El término de firmeza de las declaraciones de renta y sus correcciones en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales, será de cinco (5) años contados a partir de la fecha de su presentación

<sup>15</sup> ART. 456. Las pérdidas se enjugarán con las reservas que hayan sido destinadas especialmente para ese propósito y, en su defecto, con la reserva legal. Las reservas cuya finalidad fuere la de absorber determinadas pérdidas no se podrán emplear para cubrir otras distintas, salvo que así lo decida la asamblea.

Si la reserva legal fuere insuficiente para enjugar el déficit de capital, se aplicarán a este fin los beneficios sociales de los ejercicios siguientes

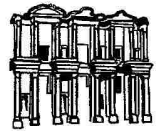
DANIEL BAUTISTA ZULUAGA  
BOGOTÁ





J. J.

0016

**QUINONES  
CRUZ**  
ABOGADOS

ocurrido un evento de disposición del activo). Con esta omisión, el legislador simplemente se desentiende de la compra de activos o pago de pasivos por quienes no declaran el ingreso respectivo, favoreciendo la evasión de otro grupo de contribuyentes que no justifican las diferencias o incrementos patrimoniales.

La regla de derecho cuestionada describe un procedimiento, incompleto, para llegar a una suma dineraria que no corresponde a un concepto deóntico y por ello no puede fundamentar un deber como el de contribuir con un impuesto especial sobre la renta.

De manera simplificada podemos afirmar que el artículo 22 de la ley 1607 adopta una regla ininteligible que dice: *Tome los ingresos reales no necesariamente fiscales, reste costos imputables reales no necesariamente fiscales y ciertas deducciones fiscales, o ciertos gastos contables. No se aceptan las deducciones típicamente fiscales especiales ni las exenciones fiscales. No importa si tiene pérdidas o utilidades reales inferiores fiscales o contables. Sobre ese resultado incierto, pague al fisco el 9% a título de impuesto de renta.*

La derrotabilidad epistemológica del hecho gravado en conexión con la base del CREE está en que el enriquecimiento no surge necesariamente de los ingresos, porque a pesar de que éstos existan, las empresas pueden perder en su operación por muchas circunstancias, como por ejemplo, la competencia (los Tratados de Libre Comercio inundan los mercados con artículos más baratos de mala calidad), el peso de las obligaciones legales de contratación, los imprevistos, etc. Como se ha explicado anteriormente en el texto de esta demanda, la clave para que un tributo sea considerado justo y admisible bajo los principios rectores del sistema tributario enmarcados en nuestra Constitución está en que el gravamen debe referirse a una manifestación de la capacidad contributiva del sujeto pasivo y si el Legislador escogió un impuesto referido a la renta por su ventaja en términos de aproximarse a la capacidad contributiva de manera más exacta que en otros tributos, lo único que se logra con el texto de la norma es anular dicha "ventaja", pues el mecanismo de depuración que lleva del ingreso a la utilidad fiscal, y que constituye la esencia de un impuesto sobre la renta, no se cumple con el mecanismo planteado en el art. 22 demandado, que no tiene como resultado la utilidad, sino un ingreso disminuido únicamente de manera superficial.

La derrotabilidad de la creencia de haber definido la base está precisamente en no haber escrito una cláusula que definiera la base propia del CREE sin más referencias que una selección incompleta y enunciativa de normas pertenecientes al sistema del Impuesto de Renta, ya estructurado en más de 400 artículos de rango legal. Muchas acciones económicas y jurídicas de los sujetos, que disminuirían en lógica la base, quedaron sin consecuencia jurídica en el CREE lo cual contradice entonces la definición intrínseca o cualidad de un tributo que dice ser de renta. Como dice Laporta "lo que sería derrotable no es nuestro conocimiento de la norma sino la norma misma" (Laporta 2007, El imperio de la ley, p203), porque se produce una indeterminación en el derecho mismo, que no permite identificar la forma normativa de cuantificar una obligación dineraria. Por otro lado, los trabajos legislativos son incapaces de justificar el resultado normativo de remisiones parciales sin excepciones expresas ni la omisión de casos graves y emblemáticos

DANIEL BAUTISTA ZULUAGA  
NOTARIO QUINCE  
BOGOTÁ



0017

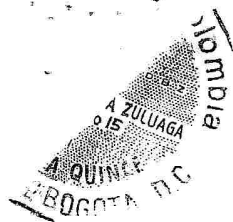


para el impuesto de renta, como ocurre con las pérdidas -que no disminuyen las ganancias en este tributo- y la comparación patrimonial por incrementos, no justificados en el patrimonio líquido -que en este impuesto no configuran enriquecimiento-. Está claro que Legislador tenía la potestad tributaria para establecer un gravamen complementario al Impuesto Sobre la Renta (se ha hecho en distintas ocasiones a título de sobretasa); lo que ocurre es que para hacerlo tendría que haber incluido en el tipo tributario una remisión expresa a la totalidad del régimen legal de dicho Impuesto, pues sólo de esa manera se habría dotado al gravamen complementario de todos los elementos esenciales de la obligación tributaria, necesarios para cumplir el principio de legalidad y para tener un referente de equidad en la renta como medida de la capacidad contributiva. Desafortunadamente, lo que ocurrió con las normas demandadas es que se planteó formalmente una hipótesis de gravamen sobre la renta, sin que se introdujeran en la ley de manera explícita o incluso por remisión completa los elementos que materializarían dicha complementariedad. Como consecuencia de lo anterior, se estableció el CREE como un gravamen que supuestamente es una especie de tributo sobre la renta, pero que en la realidad no sólo no tiene los elementos mínimos para ser considerado técnicamente un gravamen de ese tipo, sino que además plantea un esquema operativo de base gravable que incluso resulta contradictorio con las premisas propias del impuesto de renta, en la medida en que ni siquiera toma en consideración los resultados negativos del ejercicio económico, ni la función censal del patrimonio como valor de control de la renta.

En nuestro ordenamiento constitucional, así como en el de todos los Estados de Derecho de tradición occidental a partir del Siglo XIII de nuestra era, se exige un gran rigor a la hora de tipificar el hecho que por ley vincula al contribuyente, puesto que desde su tipificación o descripción se desencadena un efecto directo para los particulares que incurrir en él. Se trata de normas causales que califican una conducta de la cual se deriva una obligación. En materia tributaria como en materia penal, el tipo o la conducta que resulta gravada no pueden dejarse a la incertidumbre porque para el Derecho es relevante que exista un conocimiento previo del ciudadano de las consecuencias de sus actos, particularmente cuando se está en el ámbito de uno de los monopolios del Estado, sea el monopolio tributario, o el monopolio del ius puniendi.

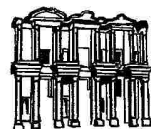
De hecho, las leyes penales y las leyes tributarias comparten una estructura de supuesto de hecho necesariamente verificado por parte del sujeto y consecuencia jurídica relacionada con el ejercicio del monopolio estatal. Claro está, el tipo penal consiste normalmente en un verbo rector que indica una conducta antijurídica que, de ser realizado satisfaciendo los elementos de tipicidad, antijuridicidad e imputabilidad (culpabilidad), acarrea una pena; mientras que en materia tributaria el hecho gravado se refiere a la causación de un acontecimiento legítimo con relevancia económica e indicación de capacidad contributiva, tipificado en su aspecto objetivo, que puede describirse de una manera más o menos compleja, a través de un modelo, o con criterios seleccionados por el propio legislador y descritos en la misma ley, que tiene como consecuencia para el sujeto el surgimiento de una obligación tributaria sustancial (el pago del tributo) y de una o varias obligaciones tributarias formales.

DANIEL BAUTISTA ZULUAGA  
NOTARIO QUINCE DE BOGOTÁ



J. 3

0018

**QUINONES  
CRUZ**  
ABOGADOS

Dicho de otra forma, en materia tributaria no hay más obligaciones de dar que las previstas de manera cierta en el propio ordenamiento. No basta la legalidad e incluso el ejercicio más o menos abstracto de la reserva de ley enunciando los elementos del tributo. Como dice García Novoa, la tipicidad añade un *prius* de exigencia al principio de *lex previa*, ya que exige un alto grado de determinación conceptual o de concreción en los hechos que dan origen a la obligación de manera que no quepa ninguna duda sobre los acontecimientos, operaciones o actos gravados (García Novoa Seguridad Jurídica, 2011 p 78). Lo contrario, hechos demasiado vagos o contradictorios permiten que se graven hechos no votados por el parlamento, o conductas implícitamente desgravadas. De ahí que en Derecho Tributario la máxima latina "*nullum tributum sine lege previa*" se vea complementada con la exigencia de que la ley esté escrita (para efectos de publicidad) y sobretodo, de que dicha ley sea cierta, de manera que se cumpla el aforismo fundador de las constituciones desde la Carta Magna: "*nullum tributum sine lege previa, scripta et certa*".

#### 4.4. La jurisprudencia constitucional sobre este tipo de vacíos

Quizás, la sentencia más completa sobre el principio de legalidad tributaria, por constituir un compendio sobre el tema, es la Sentencia C - 891 de 2012, cuyos apartes más relevantes citamos en apoyo de esta demanda:

*"La Corte Constitucional ha establecido que el principio de legalidad en materia tributaria comprende tres (3) aspectos"<sup>16</sup>:*

*"el primero, referido al principio de representación popular"<sup>17</sup> determina que no es posible establecer un impuesto sin la representación de los afectados en los órganos que los imponen; en segundo lugar, el principio de la predeterminación de los tributos, que se relaciona con la necesidad de fijar los elementos mínimos del acto jurídico que impone la contribución; por último, comprende la posibilidad de que las entidades territoriales puedan establecer tributos y contribuciones en el marco de la Ley y de la Constitución"<sup>18</sup>.*

*"De esta manera, la Corte Constitucional ha señalado que el principio de legalidad del tributo tiene las siguientes características"<sup>19</sup>:*

- Es expresión del principio de **representación popular** y del principio democrático,

<sup>16</sup> Sentencia de la Corte Constitucional C-704 de 2010, M.P. María Victoria Calle Correa.

<sup>17</sup> La sentencia C-183 de 2003 definió este principio en los siguientes términos: "El principio de representación popular en materia tributaria, se traduce en que solamente las corporaciones de representación popular pueden imponer contribuciones fiscales o parafiscales, por ello el artículo 338 de la Constitución establece que "solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales". Así mismo, la Carta Política confiere a los departamentos y a los municipios la facultad de establecer impuestos de conformidad con la ley (arts. 300-4 y 313-4 C.P.); adicionalmente otorga a los municipios la facultad exclusiva de gravar la propiedad inmueble, sin perjuicio de la contribución de valorización (art. 317 C.P.)".

<sup>18</sup> Sentencias de la Corte Constitucional C-084 de 1995, M.P. Alejandro Martínez Caballero; C-488 de 2000; C-1171 de 2005, M.P. Alvaro Tafur Galvis; C-594 de 2010, M.P. Luis Ernesto Vargas Silva; y C-822 de 2011, M.P. Mauricio González Cuervo.

<sup>19</sup> Sentencias de la Corte Constitucional C-155 de 2003, M.P. Eduardo Montealegre Lynett y C-525 de 2003, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

DANIEL BAUTISTA ZULUAGA  
NOTARIO QUINONES CRUZ





0019



derivado en últimas de los postulados del Estado Liberal<sup>20</sup>.

- **Materializa el principio de predeterminación del tributo**, "según el cual una **lex previa y certa** debe señalar los elementos de la obligación fiscal"<sup>21</sup>.
- **Brinda seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones fiscales**, con lo cual "se otorga una debida protección a la garantía fundamental del debido proceso".<sup>22</sup>
- **Responde a la necesidad de promover una política fiscal coherente e inspirada en el principio de "unidad económica"**, especialmente cuando existen competencias concurrentes donde confluye la voluntad del Congreso y la de las asambleas departamentales o de los concejos municipales.<sup>23</sup>
- **No se predica únicamente de los impuestos, sino que es exigible también frente a cualquier tributo o contribución (en sentido amplio). No obstante, de la naturaleza del gravamen depende el rigor con el que la Ley debe señalar sus componentes.** Así, frente a tributos de carácter nacional, el Congreso está obligado a **definir todos los elementos en forma "clara e inequívoca"**, esto es, el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base impositiva y la tarifa<sup>24</sup>. Por el contrario, tratándose de gravámenes territoriales, especialmente cuando la ley solamente autoriza su creación, ésta debe señalar los aspectos básicos, pero existe una competencia concurrente de las asambleas departamentales o de los concejos municipales según el caso<sup>25</sup>.

(...)

"Derivado del principio de legalidad de los tributos se encuentra el principio de certeza<sup>26</sup>, conforme al cual los órganos de representación popular **están obligados a determinar, de manera clara y suficiente, los elementos estructurales del impuesto**, a fin de garantizar tanto la seguridad jurídica a favor de las personas sujetas al deber fiscal, como la eficacia en el recaudo del tributo<sup>27</sup>:"

<sup>20</sup> Sentencia de la Corte Constitucional C-227 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño. En aquella oportunidad la Corte declaró exequible la Ley 645 de 2001, "Por medio de la cual se autoriza la emisión de una estampilla Pro-Hospitales Universitarios". La Corte estudió el principio de legalidad en el caso de las leyes habilitantes y frente a la autonomía de las entidades territoriales, para concluir que en ese caso no se veían afectados. Ver también las Sentencias de la Corte Constitucional C-004-93, M.P. Ciro Angarita Barón; C-084 de 1995; C-413 de 1996, M.P. José Gregorio Hernández Galindo; C-987 de 1999; C-1097 de 2001; C-504 de 2002, M.P. Jaime Araujo Rentería; y C-1043 de 2003, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

<sup>21</sup> Sentencias de la Corte Constitucional C-228 de 1993, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa; C-413 de 1996, M.P. José Gregorio Hernández Galindo; C-987 de 1999, M.P. Alejandro Martínez Caballero; C-1097 de 2001; C-227 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño; C-504 de 2002, M.P. Jaime Araujo Rentería; y C-1043 de 2003, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

<sup>22</sup> Sentencias de la Corte Constitucional C-597 de 2000, M.P. Álvaro Tafur Galvis; y C-1043 de 2003, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

<sup>23</sup> Cfr. Sentencias de la Corte Constitucional C-413 de 1996, M.P. José Gregorio Hernández Galindo; C-1097 de 2001, M.P. Jaime Araujo Rentería; C-504 de 2002, M.P. Jaime Araujo Rentería; y C-1043 de 2003, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

<sup>24</sup> Cfr. Sentencias de la Corte Constitucional C-004 de 1993, M.P. Eduardo Montealegre Lynett; C-084 de 1995, M.P. Alejandro Martínez Caballero; C-390 de 1996, M.P. José Gregorio Hernández Galindo; C-1097 de 2001, M.P. Jaime Araujo Rentería; y C-227 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

<sup>25</sup> Sentencia de la Corte Constitucional C-227 de 2002.

<sup>26</sup> Sentencia de la Corte Constitucional C-488 de 2000, M.P. Carlos Gaviria Díaz y C-287 de 2009, M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

<sup>27</sup> Cfr. Sentencias de la Corte Constitucional C-488 de 2000, M.P. Carlos Gaviria Díaz y C-287 de 2009, M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.



BOGOTÁ  
QUINONES  
ZULUAGA  
Bogotá

0020



"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"<sup>28</sup>.

"El principio de certeza en materia tributaria, que surge como consecuencia lógica del de legalidad, tiene, según lo expuesto, la finalidad de garantizar que **todos los elementos** del vínculo impositivo entre los administrados y el Estado estén consagrados **inequívocamente en la ley**, bien porque las normas que crean el tributo los expresan con claridad, o porque en el evento en que una disposición remite a otra para su integración, es posible identificar dentro del texto remitido el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho gravable, la base gravable y la tarifa del gravamen"<sup>29</sup>.

(...)

Según la jurisprudencia constitucional, el principio de certeza tributaria se vulnera no solamente con la omisión en la determinación de los elementos esenciales del tributo, sino también cuando en su definición se acude a expresiones ambiguas o confusas. No obstante, ha precisado esta Corporación, que en tales eventos, la declaratoria de inexequibilidad solo es posible cuando la 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.<sup>30</sup>

(...)"

#### 4.5. Violación del artículo 338. El concepto de la reserva reforzada o estricta para los elementos esenciales.

Hay muchas formas de violar el principio de legalidad y estas normas legislativas acusadas lo hacen por lo menos de dos maneras:

Una en su versión **certeza**, ya expuesta en líneas anteriores, al crear un nuevo tributo que no se unifica conceptualmente con otro, antiguo y conocido, y aunque existe una remisión parcial nada dicen las nuevas normas sobre ciertas partidas que son tratadas de una manera para el impuesto de renta básico, de otra por la contabilidad mercantil e incluso con otras pautas por el derecho de las obligaciones y contratos.

Otra en su versión **reserva de ley** expresa en los elementos esenciales, que implica un pronunciamiento expreso sobre todos los elementos esenciales del nuevo tributo. El artículo 338 contiene una "**reserva reforzada**" al imponer determinados contenidos a la ley tributaria. Más allá del principio de legalidad obvio en materia de establecimiento de todos los tributos (150 n 12) se reafirma la competencia del legislador de manera tal que éste recibe un mandato imperativo de dictar ciertas

<sup>28</sup> Sentencia de la Corte Constitucional C-664 de 2009, M.P. Juan Carlos Henao Pérez.

<sup>29</sup> Sentencias de la Corte Constitucional C-569 de 2000, M.P. Carlos Gaviria Díaz y C-114 de 2006, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

<sup>30</sup> Sentencias de la Corte Constitucional C-1153 de 2008, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra; C-594 de 2010, M.P. Luis Ernesto Vargas Silva y C-228 de 1993. M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

DANIEL BAUTISTA  
QUINONES CRUZ  
BOGOTÁ



0021



prescripciones o desarrollos en materia de impuestos nacionales: los sujetos, el **hecho generador, la base y la tarifa.**

Este reforzamiento de la norma tributaria tiene su génesis en que la obligación tributaria no nace de su consentimiento contractual sino del imperio de la ley, mediante la representatividad de los parlamentos que votan tributos identificables, que se promulgan para que sean conocidos por los ciudadanos, que siempre pueden predecir las consecuencias obligacionales que produce el hecho, siempre y cuando en la norma (el tipo tributario) esté descrito de manera suficientemente clara.

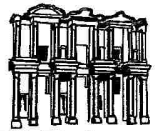
La obligación de dictar estos mandatos cuando se establece el tributo persigue también lograr la deseada congruencia normativa, puesto que es el mismo Legislador el que concibe los elementos cualitativos (hecho generador y sujetos pasivo y activo) y los elementos cuantitativos (base gravable y tarifa) y con ello, en el ideario del Constituyente, se evita tanto la desobediencia como el abuso del derecho. Las normas acusadas resultan **incompletas** para el propósito de definir un elemento cobijado por la reserva de ley, o materia de **tipicidad obligada**, por cuanto la definición de base contenida en el artículo 22 de la ley 1607/12, es una cifra que resulta de un mínimo proceso de depuración que no corresponde al hecho gravado puesto que incluye algo más que los ingresos netos susceptibles de incrementar el patrimonio como renta neta (utilidad fiscal) y algo menos que los ingresos brutos percibidos por el contribuyente, como se comprueba integrando al artículo 22 las normas a las que remite, así:

- A. De la sumatoria de los **Ingresos brutos realizados en el año gravable, susceptibles de incrementar el patrimonio** se restan las siguientes partidas.
- B. **Devoluciones, rebajas y descuentos.**
- C. **Ingresos no constitutivos de renta** en los términos de los arts. 36 ( que se refiere a la prima en colocación de acciones), 36-1 (% de la utilidad en enajenación de acciones derivada de utilidades retenidas ya gravadas; enajenación de acciones en bolsa y derivados con subyacente de acciones (ETF) hasta el 10% de mercado), 36-2 (distribución de utilidades o reservas ya gravadas, en acciones y participaciones), 36-3 (capitalización de la cuenta de revalorización del patrimonio o de la reserva de exceso de depreciación), 36-4 (procesos de democratización de sociedades), 37 (utilidad en venta de bienes para utilidad pública), 45 (indemnizaciones por seguro de daño –daño emergente solamente-), 46 (terneros de menos de un año. Esta norma había sido derogada previamente por el artículo 1 de la ley 863 de 2003), 46-1 (indemnizaciones por erradicación de cultivos o control de plagas), 47 (gananciales. Es extraña la inclusión de esta norma cuando las personas naturales que son las que reciben gananciales no son contribuyentes del CREE), 48 (participaciones y dividendos, utilidades de inversiones en fondos), 49 (dividendos), 51 (utilidades por liquidación –hasta monto del aporte-) y 53 (aportes para transporte público) del ET. (36-4, 37 y 46 están gravados con posterioridad al 2004).
- D. **Costos del Libro I del ET, Capítulo II** (artículos 58 a 88)
- E. **Deducciones bajo las reglas generales de los arts. 107 y 108 ET** (expensas necesarias, con relación de causalidad y proporcionalidad; incluyendo la restricción para la deducción de salarios, que exige pago de aportes parafiscales).

DANIEL BAUTISTA ZULUAGA  
NOTARIO QUINONES CRUZ ABOGADOS



0022

**QUINONES  
CRUZ**  
ABOGADOS

- F. Ciertas deducciones específicas** consagradas en los arts. 109 a 118 ET (pagos por cesantías y pensiones de los trabajadores, aportes parafiscales, deducción de impuestos pagados y deducción por pago de intereses), 120 a 124 ET (deducción de ajustes por diferencia en cambio, gastos en el exterior y pagos a la casa matriz), aplicando los límites de los arts. 124-1 y 124-2 ET (pagos a paraísos fiscales y pagos financieros entre vinculadas), 126-1 (contribuciones a fondos de pensiones), 127-131 ET (depreciación, obsolescencia y reserva de depreciación) aplicando la base del 131-1 ET (no involucrar IVA en la depreciación), 134 a 146 ET (amortización de inversiones, crédito mercantil, cartera morosa o perdida), 148 y 149 ET (pérdidas de activos fijos), aplicando las restricciones de los artículos 151 a 155 ET (no deducibilidad de pérdidas en enajenación de acciones y en enajenación de activos a socios o vinculados), 159 y 171 ET (inversiones amortizables sector extractivo), 174 ET (renta vitalicia), 176 (ganadería, aplicando las restricciones de los artículos 177 a 177-2 ET (límites de costos y deducciones cuando se trate de vinculados económicos no contribuyente(85); iva descontable o iva costo (86) compras a proveedor ficticio o insolvente (88); costos o deducciones sobre ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional (177-1), pagos a personas no inscritas en el régimen de iva, (177-2).
- G. Ciertas Rentas exentas** de la D.578 CAN (rentas no gravables por ser originadas en otros países de la CAN), rentas exentas del SGSS (decreto 841/98, ley 100/93), rentas exentas de bonos hipotecarios de financiación de vivienda (art.16 L. 546/99) y las rentas exentas provenientes de los incentivos a las VIS subsidiables (art.56 L.546/99). Así mismo, hasta el 2017 se podrán restar las rentas exentas descritas en el art.207-2 ET (energía renovable, bonos Kioto, transporte fluvial, hoteles, ecoturismo, plantaciones forestales, leasing para vivienda, software y fármacos colombianos, sísmica para hidrocarburos, reservas de estabilización pensiones y utilidad en enajenación de predios para utilidad pública aportados a patrimonios autónomos).
- H. En la base gravable del CREE no se deben incluir los ingresos constitutivos de ganancias ocasionales** consagrados en los artículos 300 a 305 ET (provenientes de enajenación de activos fijos, utilidades en liquidación de sociedades, herencias, legados y donaciones; premios de títulos de capitalización y rifas y loterías, que son objeto del impuesto complementario de ganancias ocasionales).

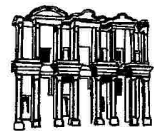
**Las falencias más notorias respecto del concepto de renta son las siguientes:**

- a) Ya que el artículo 22 de la ley no se remite a los artículos 24 y 25 del ET, ¿cuáles ingresos se consideran de Fuente Nacional y cuáles no?. En todo impuesto de renta deben adoptarse reglas sobre la territorialidad de actividades como las de crédito prestadas desde el exterior, asistencia técnica prestada desde el exterior, los dividendos de sociedades extranjeras, los ingresos por enajenación de mercancías extranjeras realizados por no residentes, por citar sólo algunos ejemplos.
- b) ¿La noción de ingresos realizados se toma según la contabilidad de causación mercantil o por reglas específicas fiscales, como es el caso de las ventas de inmuebles, en cuyo caso se toma la fecha de la escritura pública?

DANIEL BAUTISTA ZULUAGA  
NOTARIO QUINONES CRUZ DE BOGOTÁ



0023

**QUINONES  
CRUZ**  
ABOGADOS

- c) ¿El CREE grava el componente inflacionario de los ingresos, excluido por los artículos 38, 39, 40 y 41 por no mencionarlos? ¿Grava los subsidios agrícolas (art. 52) por la misma razón?
- d) ¿Existe o no una noción extendida de dividendos como la que se establece en el artículo 30 del Estatuto Tributario que no fue incorporado?
- e) ¿Cuál es el trato de otros ingresos contables pero no tienen relevancia fiscal como los ingresos por el método de participación de sociedades vinculadas?
- f) ¿Qué pasa con los ingresos que no fueron deducidos del CREE en años anteriores al primer periodo -porque no existía- cuando se perciben después de su vigencia? Para el antiguo impuesto de renta, por existir disposición en el artículo 195 a 199 del E.T - no compilados- se trata como una recuperación de deducciones atribuible al ejercicio bien se trate de depreciación, recuperación de cartera y otros. En general, las normas demandadas en las que se establece el CREE generan una enorme confusión acerca del tratamiento que se le debe dar a los "ingresos" por recuperación de deducciones porque dichos "ingresos" sólo tienen sentido dentro de la base del mismo impuesto con relación al cual se permitió la deducción en cuestión, y por ello la técnica tributaria indicaría que no deben hacer parte de la base gravable de otro tributo, pero a pesar de esto no hay en las normas demandadas ni confirmación de la tesis anteriormente planteada, ni mandato en contrario (donde se dijera que los ingresos de este tipo sí están incluidos en la base gravable).
- g) Las rentas líquidas no existen para el CREE, como concepto, y además, se ignoran todas las definiciones de renta bruta, y sobre todo, las referidas a rentas brutas especiales, actividades de seguros y capitalización, rentas vitalicias y fiducia mercantil, titularización, transporte terrestre, ingresos de las cooperativas de trabajo asociado, compraventa de medios de pago en la telefonía móvil. Nada se dijo en relación con incorporar los artículos 89 a 103.
- h) Se omite el artículo 147 sobre compensación de pérdidas fiscales de las sociedades como si se tratara de un beneficio prescindible y no de una minoración de la estructura misma del tributo.
- i) Respecto a la base mínima del CREE (que acude a una fórmula que parece replicar la de la renta presuntiva en el Impuesto Sobre la Renta), ¿qué ocurre con el exceso del CREE presunto sobre el CREE a pagar real (no presunto)? Precisamente, si el Legislador quería referirse a un impuesto de la especie "renta", y para ello trasladó una figura propia del I.S.R, no se entiende cómo es que no se trasladó igualmente la fórmula que permite compensar el impuesto de períodos posteriores con el exceso generado en un período anterior por la aplicación de la base presunta, particularmente cuando la razón de ser de dicha "compensación" es la de establecer una minoración estructural del Impuesto que corrige la inequidad derivada del cobro de un tributo que no se fijó en la capacidad contributiva real, sino en una ficticia, superior.
- j) Se omiten reglas especiales de temporalidad de la ley, al inicio del tributo que son indispensables para las empresas en marcha, como ocurre con la deducción por cartera de difícil cobro sobre ingresos facturados con antelación al CREE; la deducción por depreciación de propiedad, planta y equipo que ya llevaba una vida útil cuando se promulgó el nuevo tributo.

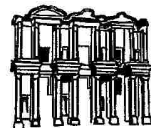
En resumen, lo que ocurrió frente a las normas demandadas es que el Legislador, habiendo decidido establecer un tributo ex novo, y sabiendo que ello acarrea un

DANIEL BAUTISTA ZULUAGA  
NOTARIO QUINCE DE BOGOTÁ





0024

**QUINONES  
CRUZ**  
ABOGADOS

deber constitucional de incluir en el tipo tributario, de una manera que sea cierta, por lo menos lo relativo a los elementos esenciales de la obligación tributaria, o por acudir a términos equívocos y vagos y tomar una fracción de los elementos propios de otro impuesto (el impuesto sobre la renta), sin tener en cuenta si éstos elementos eran coherentes con los elementos recién creados -hemos visto que desafortunadamente no lo eran-, y sin considerar que al acudir a los elementos de otro tributo como marco, se tenía que hacer una remisión general o referirse de manera expresa a todos y cada uno de los elementos de ese otro tributo, puesto que cada tributo en efecto se convierte en un sistema normativo que no es escindible.

Verdaderamente, la incertidumbre derivada de las normas demandadas es insuperable porque no puede ser develada por interpretación, ni por remisión a las reglas generales del Impuesto de Renta, como pretendía el proyecto en su exposición, puesto que no se puede ignorar que el mismo proyecto, en su articulado y en el texto aprobado toma específicamente **algunos artículos** escogidos libremente, sin ninguna regla de integración general al antiguo impuesto, precisamente por la pretensión de novedad en el tributo, ya relatada y probada.

De otra parte, no se puede, legítimamente, superar la incertidumbre por remisión a las normas contables, porque esa previsión tampoco existe, ya que no hay norma que remita a la contabilidad comercial y por el contrario, la misma ley 1607 de 2012 (art 165) pretende separar los dos campos normativos y para ello prevé una especie de declive de las remisiones anteriores a su vigencia a las normas contables para efectos tributarios, así:

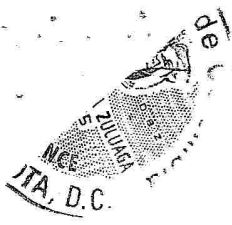
"Las remisiones actuales a las normas contables, continuarán vigentes durante un periodo de transición que comprende los cuatro (4) años siguientes a la entrada en vigencia de las NIIF".

Por el contrario, si las normas tributarias que exigían un trato contable especial para reconocer su aplicación perderán vigencia a partir de la fecha de aplicación del nuevo marco regulatorio contable que empezó a regir en enero de 2014, y la norma especial, el Artículo 4º de la Ley 1314 de 2009 predica independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera, solo se admite, excepcionalmente, que se apliquen a lo tributario normas contables que se integren por voluntad expresa del legislador es decir en casos de **remisión expresa**.

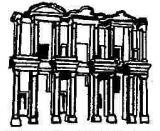
La propia Corte en sentencia C 1028 de 2012 dijo que para remisiones expresas a temas o conceptos contables rigen las normas contables, así como cuando no exista definición en un tema claramente contable pero esa integración no es admisible para la **creación de impuestos ni sus elementos esenciales porque se atentaría contra el principio de legalidad de la tributación:**

"5.3.5. Dichas normas tendrán "efectos impositivos", en la medida que al reflejar las operaciones económicas de las empresas, permitan mediante la aplicación de **normas tributarias definidas previamente por el Legislador**, brindar **soportes contables** y financieros para concretar las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

DANIEL BAUTISTA ZULUAGA  
NOTARIO QUINONES CRUZ



0025

**QUINONES  
CRUZ**  
ABOGADOS

Es el caso del monto del impuesto a las ventas, a partir del movimiento diario de ventas y compras; o la cuantificación de ciertos elementos constitutivos del tributo, como lo son la base gravable de impuestos como el de renta y el de ventas o el valor de un determinado impuesto a pagar, entre otros, no siendo ellas por sí solas normas de carácter impositivo. Es en esta línea que debe entenderse el artículo 4º, cuando se refiere al "efecto impositivo" que tendrán las normas contables y de información financiera que se expidan. No se trata de mandatos que establezcan impuestos, contribuciones o tasas, sino de reglamentos de apoyo a la gestión tributaria que pueden permitir la cuantificación de los gravámenes fiscales en el marco de la legislación tributaria".

Más adelante sintetiza la Corte su razonamiento así:

"6.1.2. La reserva de ley en materia tributaria consagrada expresamente en la Constitución, implica que en tiempo de paz, la imposición de contribuciones fiscales y parafiscales, así como la regulación de los aspectos esenciales de los mismos, **son exclusivos de los órganos de representación popular, no pudiendo el reglamento ser fuente autónoma de ellos.**

"6.1.4. (...) La ley bajo examen no conlleva el otorgamiento de facultades al Presidente de la República y sus agentes, para imponer tributos, ni para modificar los existentes, sino para expedir reglamentos en materia contable y de información financiera. Y la asignación de "efecto impositivo" a dichos reglamentos, no afecta la reserva legislativa en materia tributaria, en tanto no implica la creación de nuevos tributos sino la aplicación subsidiaria en el ámbito tributario de las normas contables y de información financiera, ante la inexistencia de normas fiscales que regulen la materia, tendientes a la **concreción formal de la obligación tributaria principal y dentro de los parámetros que el Legislador haya establecido**".

Así, lo cierto es que la hermenéutica integradora, extensiva y correctora, intentada en este año de vigencia de la ley, por distintos operadores jurídicos (principalmente por la DIAN a través de conceptos y oficios, pero también por el Ministerio de Hacienda a través de Decretos, algunos de los cuales el propio Ministerio derogó y sustituyó puesto que persistía la incertidumbre, como ocurrió con el Decreto 3029 de 2013, derogado menos de un mes después de su entrada en vigor por el Decreto 014 de 2014), no ha sido suficiente para reconstruir el pensamiento detrás de la ley ni del símbolo de la palabra usada para formular la norma. Tampoco puede llenarse ese vacío con las normas contables porque no hay materia contable que se pueda utilizar cuando la ley no menciona expresamente la información financiera. La incertidumbre es insuperable y por ello los artículos acusados devienen inconstitucionales en tanto no son idóneos para fijar dos elementos esenciales del tributo: hecho y base gravable: Aquí la cuestión no es de interpretar el texto legal incompleto e incoherente sino de retirarlos del orden jurídico por sus contradicciones y silencios, pues no es defendible constitucionalmente trasladarle al contribuyente y a los demás operadores jurídicos involucrados con el tributo la carga de adivinar cuál es exactamente la obligación tributaria a la que están sometidos o que tienen que administrar y porque además en este caso, como se ha explicado, no es posible llegar a un grado de certeza mínimo acudiendo a la hermenéutica.

Dada la pretensión del legislador de "crear otro impuesto "con el mismo hecho generador, su pecado constitucional, fue **no crear las reglas nuevas del hecho y**

DANIEL BAUTISTA ZULUAGA  
NOTARIO QUINONES CRUZ  
BOGOTÁ

TA, DC

0026

la base, o por lo menos una definición de base gravable del nuevo tributo. Con una definición genérica quizás hubiera sido suficiente para encuadrar cada costo, cada ingreso, cada deducción. De hecho, si se examina el primer proyecto de ley presentado (Proyecto de Ley 166 de 2012, Cámara de Representantes), esa era la fórmula a la que parcialmente se acudía en el artículo 31 de dicho Proyecto, donde se hacía referencia expresa al concepto de "ingreso neto" (más cercano al concepto de renta) y se establecía la posibilidad de depurar el total de las deducciones y costos, excepto por una deducción en particular, y donde se mencionaba la "pérdida líquida" para efectos de la base mínima<sup>31</sup>. En lugar de eso, el Legislador finalmente prefirió aprobar un artículo descriptivo e incompleto, incoherente con el concepto de renta. En ausencia de normas no es dable extender las de renta o las contables por analogía, ya que esta no es admisible en materia sustantiva tributaria precisamente por la reserva de ley en materia de los elementos esenciales en la cual la reserva es estricta.

El problema, como ya se dijo, es que algunas de estas partidas resultan de la esencia del concepto de renta o ganancia y su falta de reconocimiento no solo desfiguraría el propio hecho generador que es la primera regla hermenéutica del sistema tributario —coherencia entre el hecho gravado y su representación que es la base—, sino que deja en el limbo muchos conceptos no incluidos ni excluidos.

La guía para el razonamiento práctico del tributo es el hecho gravado o generador, que identifica el tributo y lo hace distinto de los demás y es el que proporciona un marco para comprender hacia dónde se dirigen las demás normas aplicables. La gran dificultad en el caso que nos ocupa es que éste no es suficiente por sí solo para completar mandatos no escritos ni para hacer congruentes los que existen.

Por ello resulta inútil acudir a los llamados "conceptos jurídicos indeterminados" y "cláusulas abiertas" o la llamada "textura abierta de las normas", cuando la omisión y la incoherencia dominan las reglas en las que se insertan esos conceptos y cláusulas. No se trata tampoco de corregir la sintaxis deficiente o la formación gramatical o la lógica de los enunciados jurídicos que da lugar a diversos "significados" plausibles.

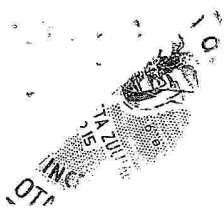
<sup>31</sup> Proyecto de Ley 166 de 2012, Cámara de Representantes:

**"Artículo 31. Base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad. La base gravable del IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD a que se refiere el artículo 29, está constituida por los ingresos netos del ejercicio, menos el total de los costos y deducciones, sin incluir la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos en los casos en los que aplique.**

Para efectos de la determinación de la base mencionada en este artículo, se restarán las rentas exentas de que trata la Decisión 578 de la Comunidad Andina. Adicionalmente, se restarán en el cálculo de la base gravable, las rentas exentas establecidas en los artículos 4° del Decreto 841 de 1998, 135 de la Ley 100 de 1993, 16 de la Ley 546 de 1999 modificado por el artículo 81 de la Ley 964 de 2005, 56 de la Ley 546 de 1999, y los numerales 7 y 8 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario.

En los casos en los que el sujeto pasivo hubiera generado **pérdida líquida** en el ejercicio antes de aplicar la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos, o cuando la renta ordinaria del ejercicio fuere inferior a la renta presuntiva determinada de acuerdo con el artículo 188 del Estatuto Tributario, la base gravable del impuesto de que trata el artículo 29 será la renta presuntiva determinada de acuerdo con el artículo 188 del Estatuto Tributario." (negrillas fuera de texto)

DANIEL BAUTISTA ZULUAGA  
NOTARIO QUINONES CRUZ DE BOGOTÁ



0027



Sencillamente, en ausencia de normas ciertas acerca de los elementos esenciales del gravamen **no** es dable extenderlas por analogía – lo que no está gravado pertenece al mundo de lo no sujeto o libre de tributo-. De la misma forma, las reglas de deducción o minoración no se integran a otras similares por analogía, proscrita en materia tributaria sustancial. Así las cosas, los intentos de integrar el tributo al sistema de Impuesto de Renta han resultado fallidos por una ausencia de sistematicidad y definición.

Si este tipo de indeterminación fuera aceptable constitucionalmente, trasladaríamos a la Administración, primero, la solución para que decida arbitrariamente los casos en los que la ley no se pronuncia, y luego a los jueces administrativos al controlar los actos, cada uno, conforme a reglas de simple experiencia, lo que prueba que las normas demandadas sufren de una indeterminación radical, que abandona la idea de imperio de la ley en materia tributaria y por ello es contraria a la Constitución.

#### 4.6. El papel de la delegación implícita a los Reglamentos

Otra forma de violación a las reservas, indirecta, se traduce en la **delegación al reglamento** de muchas materias que son de estricta legalidad en un tributo de carácter nacional. No existe una delegación explícita, pero como el reglamento ocupa los espacios en blanco que deja el legislador, el ejecutivo ha invocado la ley para fijar, autónomamente, las partidas que se integran o por el contrario, se excluyen, de la renta denominada CREE.

De otro lado, los espacios en blanco del legislador son proclives a la regulación reglamentaria. Aquí el legislador renunció a la tarea más esencial de la política pública tributaria, que es determinar la forma de redistribución de la renta cobrando tributos a quien la gana y asignando los beneficios a quien los requiere, mediante disposiciones claras. En este punto ya no estamos en la crítica de los contenidos mínimos de una ley tributaria según la Constitución, sino en el reverso de la moneda: la solución autoritaria a la indeterminación legislativa consiste en trasladar al ejecutivo lo que la Constitución ha señalado como indelegable, en virtud del principio de reserva de ley en materia tributaria, que implica que sólo el Legislador, como ente de representación popular, puede regular los elementos esenciales de los impuestos. Esta naturaleza propia de la reserva, que transforma en deber lo que antes era facultad, es la que explica el fenómeno, incomprensible desde la concepción, de larga tradición histórica, de que la reserva de Ley sólo pueda ser quebrantada por el propio legislador. El Reglamento que sin apoderamiento legal se inmiscuye en el ámbito reservado, **es simplemente ilegal**. Si se induce su emisión por vacíos que la reserva no tolera, su invalidez será simplemente derivación de la inexecutable que afecta a la Ley que permitió la invasión a su esfera por renuncia a legislar. Esa es la cuestión de inconstitucionalidad de toda ley que evade sus reservas.

Al respecto, se tiene que con posterioridad a la entrada en vigor de la ley 1607 de 2012 y de sus disposiciones referidas al CREE (incluyendo las aquí demandadas), se generó tal clima de incertidumbre en la determinación de las obligaciones tributarias surgidas a partir del “nuevo” impuesto (por las razones antes expuestas, referidas a las violaciones al principio de legalidad en materia tributaria), que el

DANIEL BAUTISTA ZULUAGA  
NOTARIO QUINCE DE BOGOTÁ



Ejecutivo, a través del Ministerio de Hacienda, se embarcó en la tarea de expedir múltiples Decretos referidos al CREE, mediante los cuales quiso, indebidamente, en muchos casos, aprovechar la omisión y la falta de certeza legislativa para crear, propia manu, una serie de "reglas" relativas a los elementos esenciales de la obligación tributaria, particularmente en lo que se refiere a los dos elementos que en esta demanda se han identificado como afectados por los vicios de las normas demandadas: el hecho generador y la base gravable.

Así, durante el 2013 y lo corrido del 2014 se expidieron los Decretos 862 de 2013 (sistema de retención), 1828 de 2013 (sistema de autorretención), 2701 de 2013 (depuración de la base gravable y sistema de devoluciones y compensaciones), 3029 de 2013 (tarifas de autorretención), 3048 de 2013 (autorretención y "aclaración" de la base gravable) y 14 de 2014 (tarifas de autorretención, corrección de fallo de publicidad del D.3029/13). De los Decretos anteriormente mencionados se destaca el hecho de que, en varios de ellos, además de incluirse disposiciones constitucionalmente válidas (como las referidas al mecanismo de retención), se incluyeron disposiciones que intentaron, suplantar al legislador, al regular (la expresión regular no es gratuita, porque en ausencia de ley no se puede hablar de "reglamentar") aspectos referidos a los elementos esenciales de la obligación tributaria que no fueron incluidos en la ley.

A manera de ejemplo, en el Decreto 1828, artículo 4º se reguló acerca del hecho generador y la base gravable puesto que se establecieron reglas especiales de autorretención para intentar hacer aplicables frente al CREE las reglas propias del Impuesto Sobre la Renta en lo que se refiere a sistemas especiales de cálculo de la renta gravable tales como el del transporte terrestre, las estaciones de servicio y las aseguradoras, entre otras. Igualmente, en el Decreto 2701 de 2013, con la sorprendente declaración en la parte considerativa de que el Decreto se hacía **"teniendo en cuenta que el Impuesto sobre la Renta para la Equidad - CREE es un nuevo impuesto; es necesario reglamentar la depuración de la base gravable, con el propósito de facilitarle a los contribuyentes la determinación del impuesto a cargo"**. -lo que explica que el Decreto sea probablemente el más atrevido en términos de alterar la base gravable y el hecho generador-, se incluyeron en la base gravable los ingresos por recuperación de deducciones y se determinó que las rentas brutas especiales propias del Impuesto Sobre la Renta serían transmisibles al CREE. Es decir, el Gobierno ha asumido que se trata de un Impuesto de Renta y llena los vacíos convenientemente, como si se tratara del mismo impuesto, sin límites temporales en los ingresos, pero no hace lo mismo en la compensación de pérdidas y las minoraciones.

Por su parte, en el Decreto 3028 de 2013, bajo el revelador considerando de que "el artículo 3 del Decreto 2701 de 2013, en su numeral 4, reglamenta las deducciones que se pueden restar de los ingresos brutos realizados en el año o período gravable para efectos de establecer la base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE, y que se requiere aclarar que las expensas necesarias realizadas durante el año gravable en desarrollo de la actividad productora de renta son deducibles siempre que cumplan con las condiciones establecidas en el Estatuto Tributario", se modificó lo pertinente a la base gravable del Impuesto.

DANIEL BAUTISTA ZULUAGA  
NOTARIO QUINCE DE BOGOTÁ



En este punto no se pretende enjuiciar los decretos —esta no es la jurisdicción para hacerlo— simplemente se trata de probar por qué puede tacharse de inconstitucional una ley por no haber regulado los aspectos esenciales o medulares de una institución que le está reservada en el artículo 338, cediendo su competencia constitucional al ejecutivo. En nuestra Constitución, por fortuna, a diferencia de otras, se expresa claramente el contenido mínimo legal en materia de creación de tributos. En caso de que ocurra, como en el CREE, la omisión del legislador torna inconstitucional la ley por resignar la reserva al Reglamento<sup>32</sup>.

El reglamento ejecutivo en materia tributaria tiene el rol restringido de establecer el modo de cumplir la ley, no de sustituirla formando reglas que atribuyen derechos y obligaciones a los individuos y los hacen tributar<sup>33</sup>. Esto último corresponde a disposiciones que se originan en el debate público con la aprobación de la mayoría de los votos representados en el órgano legislativo. En realidad, el ejecutivo no es apto, constitucionalmente, para definir la base gravable del impuesto CREE en todos aquellos casos en que la ley olvidó pronunciarse, puesto que al hacerlo sustituye y degrada el rol de la ley y le usurpa la potestad tributaria al Legislador, al que le ha sido reservada su función, no por un capricho, sino porque se trata del único ente donde se encuentra representada la ciudadana democráticamente a nivel nacional.

En este caso, dados los silencios sobre la base gravable, las contradicciones y el uso de términos equívocos o anti-técnicos, la ley en realidad empoderó al gobierno, sin ofrecerle criterios, para que decidiera si los ingresos realizados en ejercicios pasados y recuperados en el presente podían gravarse o no con el nuevo tributo. Asimismo, si los ingresos contables como el método de participación en otras sociedades deben o no gravarse con el CREE, porque la ley no dispuso nada al respecto a sabiendas de que las empresas destinatarias estaban en marcha, en su mayoría, y por ello requerían de una regla sobre las propiedades conceptuales de la base gravable del nuevo tributo.

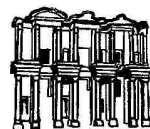
Es necesario forzar al Legislador a expresarse en forma de reglas completas, capaces de transmitir el mensaje de hechos gravados o no gravados, y por ende expresar cuáles son las magnitudes que conducen a una participación tributaria y cuáles no. La ley es la fuente de Derecho Tributario por excelencia, en tanto asigna cargas y beneficios sobre los individuos.

<sup>32</sup> Sobre La inconstitucionalidad por omisión, véase con ese título la obra de Villarde Menéndez Ignacio. Mc Graw Hill Madrid. 1997

<sup>33</sup> La ley no contempla la renta por recuperación de deducciones del Impuesto de Renta, pero el **Decreto Reglamentario 2701/2013**, en el parágrafo 1º del artículo tercero, la incluye dentro de la base gravable, como en los peores tiempos del absolutismo, asumiendo que al reglamento ejecutivo le corresponde llenar los vacíos de la base gravable, ampliándola. El reglamento incluye las rentas brutas especiales pecuarias, ventas a plazos, de compañías de seguros y capitalización, fiducia mercantil, transporte terrestre, cooperativas de trabajo asociado, comercialización de medios de pago de telefonía móvil. En alguna ocasión el reglamento mejor ala plan a del ley como es el caso del decreto 3048 de 2013 que “aclara” que a las expensas necesarias se deducen en el cree y al parecer no se limita a la lista del art 22 de la ley 1607 de 2012.



0030

**QUINONES  
CRUZ**  
ABOGADOS

Una reciente providencia constitucional retoma el tema de la reserva para expulsar toda delegación al Reglamento. Es la sentencia C- 169/14, cuyos apartes destacamos aquí:

*"(...) la potestad reglamentaria encuentra claros límites en la ley, de tal manera que no puede modificar o cambiar su contenido esencial<sup>34</sup> ni tampoco puede deferirse el establecimiento de los elementos esenciales del tributo. En este sentido, la jurisprudencia ha sido clara en señalar que la definición general del sujeto pasivo, del hecho generador y las bases gravables, elementos esenciales de la obligación tributaria, no puede ser deferida al reglamento:*

*"La definición general del sujeto pasivo, del hecho generador y las bases gravables, elementos esenciales de la obligación tributaria, no puede ser deferida al reglamento, so pena de socavar el anotado principio democrático. Si la norma que pretende establecer un tributo, de cualquier especie, no los señala directamente, no hay gravamen. La garantía democrática se desvanecería si tales presupuestos de la obligación tributaria, se abandonaran a la función ejecutiva. La atribución del Congreso de establecer contribuciones fiscales y parafiscales (C.P., art. 150-12) es plena, y así habrá de ejercitarse<sup>35</sup>.*

En el mismo sentido se encuentran sentencias antiguas, pero fundantes de la línea como la C 583 de 1996 y la C-253 de 1995, cuyo texto acogemos como propio:

*"La definición general del sujeto pasivo, del hecho generador y las bases gravables, elementos esenciales de la obligación tributaria, no puede ser deferida al reglamento, so pena de socavar el anotado principio democrático. Si la norma que pretende establecer un tributo, de cualquier especie, no los señala directamente, no hay gravamen. La garantía democrática se desvanecería si tales presupuestos de la obligación tributaria, se abandonaran a la función ejecutiva. La atribución del Congreso de establecer contribuciones fiscales y parafiscales (C.P., art. 150-12) es plena, y así habrá de ejercitarse". (Sentencia C-253/95. M.P. Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz.)*

Así, la jurisprudencia garantista de la Corte Constitucional avala la pretensión declarativa de inconstitucionalidad de las dos normas que pretenden crear un tributo renunciando a configurarlo en sus elementos esenciales, con profundo quebranto de la seguridad jurídica, reserva de ley, certeza, y representación en los tributos.

En la crisis de la ley cabe atribuir una cuota de responsabilidad a cierta literatura permisiva que excusa la falta de precisión y los contenidos vagos en la naturaleza técnica de nuestra materia, lo que ha permitido usar la ley como un sello formal o simbólico que dice naderías y permite al ejecutivo sacar partido de la indefinición.

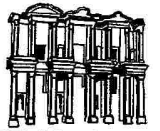
<sup>34</sup> Consejo de Estado. Sentencia de 15 de Julio de 1994. Expediente. 5393.

<sup>35</sup> Sentencia de la Corte Constitucional C-583 de 1996, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa..

DANIEL BAUTISTA ZULUAGA  
NOTARIO QUINCE DE BOGOTÁ



0031

**QUINONES  
CRUZ**  
ABOGADOS

Es bueno decirlo, esta demanda pretende protegernos del abuso del Derecho a través de Decretos, y lo que es peor, de conceptos oficiales<sup>36</sup> porque el principio de legalidad apunta a eliminar mandatos que aparentan ser Derecho, aprovechando la falta de certeza, identidad y generalidad, como ocurre con el tributo denominado CREE, pero que no pueden constituirse en ley en materia tributaria simplemente porque, independientemente de si provienen de la Administración Tributaria (conceptos y oficios) o del Ministerio de Hacienda (Decretos y Resoluciones), no cuentan con la autoridad constitucional para modificar o crear disposiciones relativas a los **elementos esenciales de la obligación tributaria**, pues ello sólo lo puede hacer el Legislador. El rol del Reglamento es el de contribuir a hacer operativa la ley, en ese sentido, sólo puede operar secundum legem y nunca praeter legem (en ausencia o para suplir la ley).

Siempre se puede avizorar una solución pragmática según la cual el significado del hecho generador depende de su relación con el Impuesto de Renta, básico, con el cual se relaciona. Con ello se reconocería una adición de un impuesto complementario que podría integrársele, formando una unidad conceptual o un subconjunto normativo para que funcione y supere la indeterminación, pero esa solución **también exigiría disposición legislativa de integración o remisión que se echa de menos, y que no puede dar pie a que el Ejecutivo desborde sus poderes intentando dotar de contenido a un tipo tributario que él mismo reconoce, no quedo "claro" en la ley (es decir, que no era cierto).**

#### **CONCLUSIONES DEL CARGO VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE CERTEZA Y RESERVA DE LEY, POR DÉFICIT DE LEGALIDAD (ARTS 21 Y 22)**

Las normas acusadas agreden el principio de legalidad, versión certeza porque:

- (1) El hecho gravado no define la esencia del tributo porque no construye una noción que describa sus características para especificar lo que lo diferencia de los demás tributos, a través de la identificación de la manifestación de la capacidad económica que pretende gravar. Por el contrario, parece gravar la renta (en el nombre del tributo) pero luego en el texto de la norma la confunde con los ingresos que obtiene el contribuyente, los cuales en realidad sólo constituyen el insumo del primer paso del proceso de depuración que lleva a la renta (resultado).
- (2) **La regla del artículo 21 de la ley 1607 de 2012, que alude a los ingresos susceptibles de aumentar el patrimonio, es indeterminada por falta de definición del concepto complejo "ingreso susceptible de aumentar el patrimonio" y por la falta de relación de dicho concepto con el de la Renta, que persigue el impuesto según el artículo 20 de la misma ley, y que corresponde a la intención legislativa y del gobierno, manifestada en múltiples ocasiones en los antecedentes de ley, de trasladar el impuesto de la nómina a las "utilidades" o "beneficios" de las personas jurídicas.**

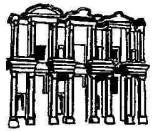
<sup>36</sup> Como se ha descrito en esta Demanda, la DIAN ha producido, desde que se promulgó la ley 1607 de 2012, múltiples conceptos referidos al CREE que, precisamente, y a pesar de que la Administración no tiene la potestad jurídica para hacerlo, intentan reparar las lagunas o incoherencias del texto normativo que motivan esta demanda.

DANIEL BAUTISTA ZULUAGA  
ESTADO DE BOGOTÁ





0032

**QUINONES  
CRUZ**  
ABOGADOS

- (3) Aun así, si se interpretara al ingreso, no como un resultado, sino como un punto de partida, como se lee en el artículo 22 de la ley 1607 de 2012 hubiera sido indispensable, **en orden a establecer la renta, que es la incógnita de la ecuación, regular cuál es el tratamiento de ciertas partidas comerciales e incluso de algunas partidas fiscales que no se incluyen en la definición de la base gravable tales como costos especiales, deducciones especiales por gastos efectivamente realizados, donaciones, recuperaciones de las deducciones, intereses presuntos, etc.**
- (4) La base gravable tampoco capta o describe la forma de cuantificar el tributo, aunque se ampare en la enumeración de unos artículos del antiguo impuesto sobre la renta. Hubiera sido necesario también disponer, en lenguaje común, un concepto general que permitiera enlazar las normas citadas con un resultado a gravar.
- (5) La base como "expresión cifrada del hecho gravado" debe referirse a conceptos que permitan medir el hecho gravado y especialmente debe prescribir su relación con las operaciones concretas esenciales para determinar las ganancias que pretende gravar. En el caso de un impuesto denominado "renta" la ley debe regular cual es el tratamiento tributario legal de cada una de las partidas esenciales del balance comercial, o remitirse a ellas expresamente o a las del Impuesto de Renta, que ya es una selección regulatoria especial de las partidas más relevantes de los balances comerciales, incluidas las utilidades, pérdidas, comparación de patrimonios y otras nociones que el legislador simplemente omitió regular. No se cumplen las garantías que la Constitución le ofrece al contribuyente y a los demás operadores jurídicos en materia de legalidad cuando para establecer un nuevo tipo tributario se hace referencia formal a un tipo de impuesto, se toman algunos elementos de un tributo existente y se introducen algunos otros, vagos y equívocos, que además son contradictorios con el esquema técnico que requiere el tributo ya existente del que se tomaron elementos.

**5. SEGUNDA PARTE DE LA DEMANDA. DOBLE TRIBUTACIÓN CON RENTA Y VIOLACION DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD VERSIÓN CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.**

Desde otra perspectiva, completamente opuesta retomamos el artículo 20 de la ley 1607 de 2012 y hallamos otra lectura posible: Es cierto que no existía el CREE en nuestra legislación, de manera que se puede decir que su **denominación es novedosa, pero no su concepción.**

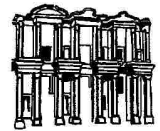
Ahora, para poder superar la glosa de falta de certeza e indeterminación de la base y del hecho gravado expuesta en líneas precedentes, obviamente habría que acudir a todas las normas del Impuesto Sobre la Renta con el fin de llenar los vacíos e imperfecciones, y en ese caso, afirmar su **pertenencia al sistema de renta y negar su pretendida novedad como impuesto sobre la renta, que en esencia es el mismo preexistente, con graves restricciones en la base.**

Asumiendo la exclusión de algunos sujetos pasivos (personas naturales, ciertas zonas francas, y otros), su tarifa especial y única y la destinación específica del recaudo para entes de seguridad social y educación, que no son elementos diferenciadores del tributo

DANIEL BAUTISTA ZULUAGA  
NOTARIO QUINCE DE BOGOTÁ



0033

**QUINONES  
CRUZ**  
ABOGADOS

sino especificidades, podría, con extrema reverencia por el Legislador encuadrarse en el Impuesto sobre la Renta como una especie de recargo o sobretasa. Pero en ese caso, persiste otro problema de constitucionalidad severo: El problema de la ausencia de equidad intrínseca del tributo por las normas de base y por su irregular inserción en el sistema como un todo congruente. Veamos:

**Violación al principio de equidad en su aspecto de capacidad contributiva (95.9 y 363).**

Dentro de esta segunda visión, si se llega a la conclusión improbable de que el Impuesto a la Renta denominado Contribución para la Equidad CREE es simplemente un impuesto de renta de mayor base gravable y de deducciones limitadísimas, a manera de sobretasa o recargo, porque era lo que probablemente deseaba originalmente el Gobierno, puesto que en la exposición de motivos del Proyecto de Ley original presentado ante la Cámara de Representantes (el Proyecto de Ley número 166 de 2012, Cámara, 134, Senado) quedó plasmada la idea de que el CREE era una **sobretasa al impuesto de renta**<sup>37</sup>), entonces tendría que examinarse el aspecto material del tributo, que en todo caso, resulta inequitativo y también por ello, debe declararse inconstitucional.

El CREE, cuya base gravable decía la exposición de motivos *"la constituye la renta líquida ordinaria del ejercicio determinada de acuerdo con las normas aplicables al impuesto sobre la renta y complementarios, con las siguientes particularidades (...)"* y que supuestamente representa un avance en términos de política tributaria (según los antecedentes legislativos) porque se traslada la carga de la nómina a las "utilidades" o "beneficios" como manifestaciones de capacidad contributiva, se causa sobre capacidades previamente calificadas como deducibles o como excluidas para el Impuesto Sobre la Renta preexistente, si se sigue el texto escrito de la ley. Esas deducciones técnicas que no quedaron aprobadas claramente en el texto legal tendrían que integrarse para cumplir con el principio de capacidad contributiva propio del principio de equidad, puesto que se trata de gastos reales que disminuyen el valor que podría, potencialmente, enriquecer al contribuyente.

Así, como hay que admitir que los ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio no demuestran por sí mismos la capacidad de pago, porque para producirlos es necesario incurrir en muchos costos y gastos en medio de realidades económicas que reducen el poder contributivo de los sujetos pasivos, lo equitativo resulta admitir, que los gastos reales que conforme al Estatuto Tributario son deducciones técnicas admisibles para el impuesto de renta obedecen a criterios de razonabilidad y justicia de manera que se admita que todos los costos y gastos son deducibles de la base remitida, aunque el CREE no replique el concepto de renta líquida. Lo cierto es que tal como está el texto, tal interpretación no es admisible y por ello se materializa una agresión al principio de capacidad contributiva real por la sobrevaloración o incorporación de gastos que la lista del artículo 22 no reproduce.

<sup>37</sup> Se cita el texto pertinente de la exposición de motivos del Proyecto en la que se explicaban los objetivos de la Reforma Tributaria: "sustituir buena parte de los parafiscales por una **sobretasa al impuesto de renta** permitiría equilibrar la carga tributaria entre los diferentes sectores económicos, a favor de las actividades que más contribuyen a la generación de empleo (...)"

DANIEL BAUTISTA ZULUAGA  
NOTARIO QUINCE DE BOGOTÁ



0034



La capacidad contributiva se manifiesta en hechos de la realidad que sean indicativos de posibilidad real de contribuir con los gastos que demanda el Estado, en relación con los medios económicos de un sujeto. No en vano se ha dicho que no es justo gravar situaciones que no revelan capacidad real y que tampoco es justo que no se grave a quienes si la tienen. Ese elemento debe orientar la estructuración del impuesto, particularmente en el hecho y en la base gravable porque se trata de la medida concreta de la obligación tributaria

La exigencia de indagación de capacidad contributiva, lo más precisa posible, es una garantía del contribuyente, que está en el núcleo de los límites del poder de imposición como derivación del principio de equidad. Pero resulta que la lista del artículo 22 aleja el índice de capacidad y hace un impuesto cada vez más plano.

Por otra parte, ocurre también que la capacidad económica nos muestra una dimensión de reparto de las cargas que conduce a lograr la equidad o la progresividad. Es por ello que las normas de Impuesto sobre la renta, tradicionalmente se han ocupado de las actividades que reportando similares ingresos se dedican, de forma desigual, a coadyuvar actividades de provisión de derechos constitucionales, incluso de orden fundamental, o, siendo mercantiles, se encuentran en extremas dificultades para la realización de su objeto. En cambio, en el CREE la efectividad de esas actividades y su diferenciación se vería seriamente afectada, porque no se valoró en la normativa acusada la importancia de ese tipo de actividades en la base gravable con lo cual ocurren por lo menos tres problemas concretos de equidad:

- i) Se grava la porción del gasto que se dona a entidades sin ánimo de lucro y por ello se incrementa el impuesto cuando esa capacidad ya no existe después de la donación. Esto por la restricción de las deducciones.
- ii) Se grava a quienes se encuentran en concordato, liquidación, entidades de servicios públicos. Esto por la restricción de las rentas exentas y por la exclusión de la renta presuntiva.
- iii) No se reconocen en la medida en que se niega la aplicación de tratamientos tributarios propios del Impuesto Sobre la Renta en el caso de las actividades económicas de alto contenido científico, caso en el cual las inversiones en ciencia y tecnología (I+D), que son una parte esencial de la actividad económica que implica un alto costo y expectativas de retorno inciertas y a largo plazo

Ninguno de estos tratamientos del Impuesto sobre la Renta constituyen privilegios o "gabelas" sino medidas correctivas tributarias, perfectamente justificadas no sólo en términos jurídicos de mayor ajuste a la capacidad contributiva, sino de efectos macroeconómicos.

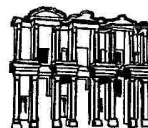
Si subsistiera la norma de la base gravable, tal como está, sin subsumirla en el Impuesto sobre la Renta, se configuraría un tributo **desproporcionado** en relación con la capacidad de pago, que es el mejor indicador de equidad en materia tributaria por estas razones resumidas:

- i. Las pérdidas se enjugan contablemente para encontrar la renta, pero no computan para el CREE de manera que éste contiene elementos confiscatorios, en tanto toma

DANIEL BAUTISTA ZULUAGA  
CONTADOR PÚBLICO DE BOGOTÁ



0035

**QUINONES  
CRUZ**  
ABOGADOS

una porción del patrimonio de una empresa en pérdidas (que por ello mismo no tendría capacidad contributiva) y la grava a partir de la base presunta, con el agravante de que, para colmo de males y a diferencia de lo que ocurre en el Impuesto Sobre la Renta, no se le permitirá al contribuyente así afectado compensar el daño a su capacidad contributiva real cruzando el exceso de CREE (exceso de impuesto presunto sobre la base real), con el impuesto a pagar en períodos posteriores;

- ii. Al parecer, todos los ingresos cuentan para el cálculo de la base gravable, incluso los extraterritoriales, ya que no hay definición de los ingresos de fuente extranjera, con lo cual el tributo convive con la doble tributación inequitativa ya que muchos ingresos ya tendrán un gravamen en su origen;
- iii. Siendo las deducciones y costos muy limitados, no se considera la diferenciación preexistente en las actividades empresariales que se gravan bajo las rentas especiales ni las rentas exentas, inclusive cuando ellas indagan capacidad contributiva o se refieren a reparaciones tributarias de la desigualdad preexistente.
- iv. Se anula el efecto de leyes especiales que incluyen exenciones de la renta gravable como medios para proteger fines constitucionalmente legítimos tales como el estimular la cultura, el derecho a la información, la seguridad social en pensiones, o proteger la integralidad de otros recaudos, puesto que dichas leyes fueron despreciadas, porque en ello consiste la eliminación selectiva de deducciones y rentas exentas: en no tomar como válidas para el CREE ninguna de las disposiciones tributarias preexistentes en las normas en cuestión, sin importar si se trata de minoraciones o de incentivos. Tal es el caso de la industria cinematográfica (397 de 1997); el Fondo Nacional de Regalías; los fondos de pensiones; el Fondo Nacional de Calamidades a entidades públicas nacionales prestadores de servicios de vivienda turística (ley 1101 de 2006), los cultivos de tardío rendimiento (ley 939 de 2004); y la edición y producción cultural y periodística (ley 1379 de 2010 y 98 de 1993)
- v. Otras leyes que confieren subsidios, como los agrícolas y otros que ahora no se incluyen en la lista de los ingresos no constitutivos de renta, consagrados en el artículo 52-2 y 57-1 del E.T como no gravables, cuando los subsidios, que por su naturaleza son gastos públicos directos para los más necesitados, no se gravan para no restarles efectividad y neutralizar su efecto progresivo y redistributivo.
- vi. Los recursos que recibe un contribuyente para el desarrollo de proyectos científicos y tecnológicos o de innovación, no son gravados según el 52-2 del ET en el impuesto de renta básico pero ahora parecerían gravados por la misma razón, si se considera que el CREE es un simple impuesto de renta de base ampliada

Por otro lado, las exoneraciones de los antiguos parafiscales no se dan en razón de las capacidades del sujeto contribuyente del CREE ni del valor de la nueva obligación CREE sino del monto del salario de los trabajadores, que devenguen menos de 10 salarios mínimos. Por ello, los empleadores con trabajadores que devenguen más de este tope quedan obligados tanto al CREE como impuesto de renta y parafiscales de todas formas, con lo cual la regla parece expresarse así: *si el sujeto contribuyente emplea más personas calificadas le se le castiga con los dos tributos*, lo cual tampoco parece razonable porque no es el gasto en nómina el hecho gravado que permita el incremento patrimonial.

DANIEL BAUTISTA ZULUAGA  
NOTARIO QUINONES CRUZ  
BOGOTÁ





0036



### Respecto de la base gravable mínima:

El inciso final del 22 también se demanda, considerando que éste consagra una base gravable mínima alterna y de tipo presunto constituida por el 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**, que es abiertamente inconstitucional porque carece de la certeza mínima para cumplir con el principio de legalidad en materia tributaria y garantizarle al contribuyente que debe aplicar la norma, la suficiente seguridad jurídica que es una característica esencial de la interacción entre el contribuyente y el Estado en un Estado Constitucional de Derecho.

La violación en cuestión se concreta en el hecho de que la norma demandada se basa en la creación de una base gravable mínima que tiene como elemento de cuantificación el concepto del "patrimonio líquido", sin que en la misma norma se defina dicho término complejo o se formule remisión normativa completa que permita aclarar su contenido. Así como ocurre frente al concepto de "ingreso susceptible de incrementar el patrimonio" y al concepto de "renta", la norma demandada atenta contra las exigencias mínimas del principio de legalidad en materia tributaria porque plantea una consecuencia jurídica (el gravamen), sobre un supuesto fáctico (en este caso la base gravable mínima) que es imposible de determinar con certeza por parte del operador jurídico que interpreta la norma puesto que incluye la referencia a un término complejo (el "**patrimonio líquido**") que no es auto-explicativo, y que de hecho tiene definiciones distintas, dependiendo de si se acude a la disciplina contable, a la regulación financiera, o al régimen tributario planteado para otros tributos.

La norma demandada establece que la base gravable está constituida por el 3% del patrimonio líquido del contribuyente, pero en lugar de definirlo plantea una supuesta remisión al establecer que el concepto se aplica "de conformidad" con lo dispuesto en dos artículos del Estatuto Tributario: el artículo 189 y el artículo 193. Resulta que en ausencia de definición propia de la norma, la remisión a los dos artículos es perfectamente insuficiente, puesto que en ninguna de estas dos normas del E.T se define el "patrimonio líquido". De hecho, en el artículo 189 del Estatuto se excluyen del patrimonio líquido que compone la base para el cálculo de la renta presuntiva ciertos bienes y en el artículo 193 simplemente se establece una fórmula de prorrateo para determinar cuál es el valor "patrimonial neto" de los bienes que fueron excluidos de la base como resultado de la aplicación del artículo 189 E.T.

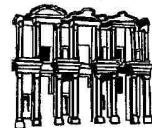
De lo anterior se concluye que la norma demandada pretende que sea el contribuyente el que providencialmente encuentre una definición de patrimonio líquido que aplicar, puesto que la remisión a las normas del régimen de renta presuntiva no aporta ningún elemento para definir el concepto de patrimonio líquido, sino que extrae del mismo algunos elementos y le asigna a ellos un valor particular para otros efectos. Es totalmente incomprensible que en la norma no se haya definido el concepto, cuando el legislador podría haber acuñado una definición particular para este tributo o incluso haber hecho explícita la referencia a la definición que provee el E.T para otros tributos, que se encuentra en el artículo 282 de dicho estatuto.

Más aún, la ausencia de definición en la norma demandada plantea un vacío insalvable precisamente porque aún la norma del E.T referida al "patrimonio líquido" (el art. 282

DANIEL BAUTISTA  
CULUAGA  
BOGOTÁ

Colombia  
D.C.

0037



QUINONES  
CRUZ  
ABOGADOS

anteriormente citado) no sugiere una definición completa del término, sino un mecanismo de depuración que parte del concepto primigenio de "patrimonio bruto", a su vez definido en el artículo 261 del E.T (norma a la cual tampoco se refiere la norma demandada). En este punto debe decirse que la definición de patrimonio bruto planteada por el art. 261 del E.T tiene un grado de incertidumbre en sí misma, puesto que se señala que el patrimonio está *"constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o período gravable"*, pero no se aclara si la valoración de dichos bienes es la contable o la fiscal. Lo que ocurre es que para el caso del Impuesto Sobre la Renta, sistemáticamente se ha entendido que dicha valoración es la que se obtiene al aplicar las múltiples disposiciones fiscales que se señalan en el ET respecto de distintos tipos de bienes, porque el Impuesto de renta si forma parte de esa codificación.

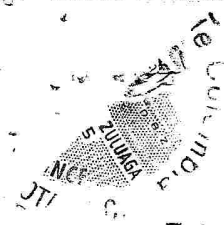
En el caso del CREE la incertidumbre en la definición es insuperable no solo porque la norma no contiene definición y la remisión al E.T tampoco provee elementos definitorios, sino porque además, a diferencia de lo que ocurre en el Impuesto Sobre la Renta, no existe un régimen completo, en la ley, que permita aclarar vacíos. De hecho, las normas demandadas que consagraron el régimen del CREE no establecieron una remisión general al Estatuto Tributario y de hecho escogieron mantener al CREE por fuera de dicho cuerpo normativo.

Asimismo, el régimen que se ha aplicado en el pasado con relación al Impuesto Sobre el Patrimonio tampoco puede contribuir, preter legem, a suplir el vacío normativo del CREE en esta materia: el impuesto de patrimonio no existía al tiempo de expedir la ley 1607 de 2012 porque ya se había causado el último decretado, de manera que esta especie de renta presunta del CREE que se denomina como base gravable mínima, de forma similar a lo expuesto en el primer cargo tendría que exponer su propia definición de qué entiende por patrimonio líquido, en vista de que el CREE no forma parte del Estatuto Tributario ni remite a la contabilidad comercial ni hace remisión al régimen general del Impuesto Sobre la Renta en esta materia.

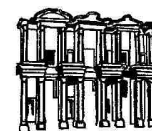
Se reitera que en lugar de cumplir con las garantías constitucionales de legalidad que exigen un contenido mínimo en las normas que establecen tipos tributarios, la norma de la base gravable mínima del CREE no definió el elemento esencial para su aplicación (el "patrimonio líquido") y tomó en consideración sólo dos artículos del Impuesto Básico Sobre la Renta: el 189 y el 193 E.T, que nada aportan a la certeza del concepto, puesto que se refieren a exclusiones de la base de la renta presuntiva (que ya exige tener previamente definido el mismo concepto de patrimonio líquido), y a una fórmula de prorrateo para la valoración de bienes excluidos.

En ausencia de mandato legal expreso, la indefinición acerca del contenido del término "patrimonio líquido" tampoco puede resolverse acudiendo a la definición contable del término, no sólo porque desde la propia ley 1607 de 2012 se establece la separación entre la ley contable y la ley tributaria (prevalece la norma tributaria para efectos tributarios), sino porque existen múltiples diferencias de gran calado entre la determinación del patrimonio líquido contable y la determinación del patrimonio líquido como se entiende para efectos fiscales del impuesto sobre la renta.

DANIEL BARRIETA ZULUAGA  
NOTARIO QUINSE DE BOGOTÁ



0038

QUINONES  
CRUZ  
ABOGADOS

Entre otras razones, los patrimonios en cuestión no coinciden (de ahí que se necesite hacer balances de conciliación) debido a la diferencia en el cálculo de la depreciación y amortización entre la norma fiscal y la contable, las diferencias en la valoración de activos y pasivos poseídos en moneda extranjera, las diferencias en la valoración de las inversiones (particularmente las acciones), la actualización e indexación de los bienes, y en general, todo lo que da lugar a lo que en la disciplina contable se llama "impuesto diferido", y que responde a la magnitud de la diferencia entre lo contable y lo fiscal, que en su mayor parte es atribuible al hecho de que en su mayor parte los bienes (y el patrimonio) se valoran a partir del costo de adquisición para el Impuesto Sobre la Renta, mientras que en materia contable (sobretudo a partir de la transición a NIIF), la valoración se hace al momento de reporte aplicando métodos de valor razonable, más próximos al valor de mercado.

Por si fuera poco, la falta de certeza violatoria del principio de legalidad se ve agravada por la inequidad derivada del hecho de que, al escoger remitirse únicamente a dos de las normas propias del régimen de la renta presuntiva, los artículos 189 y 193 del E.T, se dejan de lado otras disposiciones de dicho régimen que corresponden a minoraciones estructurales diseñadas precisamente para garantizar la justicia del tributo en cuestión (la renta presuntiva). Así, se decidió no remitir la norma de base gravable mínima del CREE a lo dispuesto en el artículo 190 del E.T, donde se establecen una serie de sujetos que se excluyen del cálculo de la renta presuntiva no por capricho legislativo ni por beneficios de política tributaria, sino porque en atención a sus características particulares, no tienen la capacidad contributiva requerida para que la tributación presuntiva cumpla estándares básicos de equidad. A manera de ejemplo, en la norma de la renta presuntiva se excluye a las entidades en concordato, liquidación, entidades sin ánimo de lucro y empresas dedicadas a adquirir activos improductivos, siempre bajo el entendido de que su patrimonio no revela capacidad contributiva. Cuando la norma del CREE decide formular una remisión superficial, parcial, al régimen de renta presuntiva, y no incorpora elementos como el anteriormente mencionado no sólo se está ante la indefinición, sino que además se dejan de lado minoraciones estructurales que eran necesarias para corregir las inequidades implícitas en la figura tributaria en cuestión. Con lo anterior, se está ante una base gravable que es incierta y además inequitativa.

Las reglas de tributación mínima en los impuestos de renta son admisibles como medidas de control de la evasión, pero como se insertan en un sistema deben armonizarse con las reglas de exenciones, no sujeciones y beneficios porque si existen rentas reales que no se gravan o existen pérdidas se deben dictar reglas para considerar esos eventos. ¿Cómo se compensa la presunción con la realidad? La omisión legislativa en este punto es de la misma envergadura que la que se refiere a la renta real pero además incluye una dimensión de inequidad adicional en tanto no se admite demostrar que el aporte no consulta capacidad contributiva por considerar un parámetro que puede resultar improductivo como el patrimonio empresarial.

#### **La doble tributación en el CREE también viola el principio de equidad**

Una noción muy aceptada como descriptiva de la **doble imposición** interna, para el problema de la regulación tributaria concurrente dentro de un mismo Estado es la propuesta por Calderón Carrero (p 113) así: *La noción de doble imposición interna hace referencia a supuestos donde un mismo contribuyente es gravado atendiendo a un mismo*

DANIEL BAUTISTA ZULUAGA  
NOTARIO QUINCE DE BOGOTÁ



0040



En el caso objeto de esta demanda es la propia DIAN la que ha argumentado que se trata de tributos análogos, similares y sustancialmente idénticos:

Tempranamente, la Dian (Concepto 38458 de 24 de junio de 2013), refiriéndose al CREE, conceptuó que si bien se remite en algunos aspectos al impuesto de Renta no lo incorpora como parte del de renta pero los convenios para evitar la doble tributación permiten la acreditación en el exterior de los impuestos de naturaleza **idéntica o análoga** al de renta que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del convenio que se añadan a los actuales o les sustituyan. Ampliando el tema, el 19 de septiembre de 2013, la DIAN consideró que el CREE "adoptó un gran porcentaje de las minoraciones estructurales contenidas en el Impuesto sobre la Renta.

En este sentido, si bien las minoraciones estructurales no son idénticas en ambos impuestos, la determinación de su base gravable permite la depuración de ingresos, de tal manera que es pertinente concluir que la naturaleza de ambos tributos es **sustancialmente análoga** (Concepto 056875 9 de septiembre de 2013).

Al conceptuar que otros ingresos no constitutivos se incorporan a la base gravable del CREE sostuvo que el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), es un impuesto creado por la Ley 1607 de diciembre 26 en los artículos 20 y siguientes de dicho texto legal, que toma para su determinación algunas disposiciones del impuesto sobre la renta ya existente (Oficio N° 100208221-0389).

En el Concepto 11801 de 14 de febrero de 2014, la DIAN resuelve ampliar todos los conceptos de realización de ingresos, inclusión de intereses presuntos y de diferencia en tipo de cambio valoración (57918) que no habían sido traídos a la ley como otros muchos conceptos al CREE, argumentando que el de Renta y el CREE **son tributos sustancialmente idénticos**. El concepto 357 de marzo 28 de 2014 incluye provisiones, recuperación de deducciones y depreciación, como si el impuesto fuera el mismo de renta, con sus saldos antiguos, sin considerar la creación del nuevo gravamen sin historia ni reglas de transición, luego la interpretación de los textos legales acusados se ha basado en que se trata de un impuesto estructuralmente idéntico.

La Dian, en Concepto 041325 de julio 9 de 2014, considera que no son aplicables las normas estabilizadas para el impuesto de renta con el cual guarda una gran similitud pero mantiene su propia identidad. Como se trata de un impuesto nuevo que no existía al tiempo de concertar los contratos de estabilidad no está estabilizado dada su inexistencia previa. Respecto del hecho generador asume que **es el mismo que el de renta**, aunque en el primer cargo de esta demanda planteamos que no es cierto porque en el de renta es la obtención de rentas líquidas, mientras que el CREE lo es la obtención de ingresos con alguna depuración, pero si se llegase a la conclusión de que los vacíos se pueden llenar con las normas de impuesto de renta, entonces este análisis confirmaría la existencia de la doble tributación.

El problema constitucional que ese alcance plantea es el de ruptura del principio de equidad, como ya se dijo, porque se trata de la misma capacidad económica gravada de manera sobrepuesta por el mismo Estado, en el mismo período, en relación con las personas jurídicas y asimiladas, que ya son gravadas con el Impuesto sobre la Renta.

DANIEL BAUTISTA ZULUAGA  
NOTARIO QUINCE DE BOGOTÁ





0041



Además el impuesto mínimo sobre patrimonio no es otra cosa que una réplica de la renta presuntiva con otro nombre porque se basa en el patrimonio como originador de rentas.

Es cierto que el legislador puede configurar distintos tributos sobre una manifestación de riqueza similar, expresamente, como cuando establece sobretasas o recargos sobre un tributo con objetivos temporales o de destinación específica, caso en el cual lo integra al principal y simplemente el test de equidad se construirá sobre la acumulación de la carga tributaria en ciertos sujetos. Es por esa razón que las sobretasas normalmente se deducen del impuesto de renta global.

El problema de constitucionalidad constata si se incurre en una agresión al principio de equidad en relación con la capacidad contributiva de cada persona obligada (95.9) y de paso se viola el de eficiencia si los componentes de un sistema no se integran de ninguna manera sino que cada uno acumula el tributo sobre el mismo sujeto.

\*\*\*\*\*

Las normas acusadas deben pagar el costo social de la invalidez del tributo por su falta de cobertura legal debido a que sus normas son tan ininteligibles que han tenido que ser completadas por el propio poder ejecutivo; por su incongruencia, y asistematicidad, porque no se sabe realmente de qué tipo de tributo se trata y aún, si se tratara como renta, no se comprende por qué no se integró al ya existente, a manera de sobretasa, sino que se construyó un sistema *ad hoc* que no adjudica reglas a la mayoría de los casos de deducciones específicas y rentas liquidas especiales en detrimento de la equidad. El revés de la construcción precaria del tributo ha sido que, de todas formas, se ha develado su naturaleza de simple impuesto de renta, que es como se ha venido aplicando por la propia administración, a despecho del principio de equidad, gravemente afectado por la doble tributación, ya que el tributo se paga como renta ordinaria y como renta presunta por las mismas sociedades y asimiladas, que son sujetas de ambos tributos. Como dice Hart *"siempre será razonable o moralmente obligatorio para un hombre obedecer el derecho cuando el sistema jurídico le suministra los beneficios de los principios de legalidad y justicia natural, porque de otra forma el sistema puede ser inicuo (Hart, 1967: 267)"*.

### Notificaciones

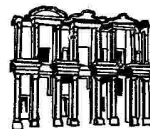
Las notificaciones las recibiré en la siguiente dirección: Carrera 9ª N° 99-02, Oficina 502 – A. Teléfono 618.28.83 y Fax 618.26.40 de Bogotá D.C., o en el correo electrónico [qc@quinonescruz.com](mailto:qc@quinonescruz.com).

### Anexos

- Copia de la Ley 1607 de 2012, publicada en el Diario Oficial 48.665 de 26 de diciembre de 2012, expedida y certificada por la Imprenta Nacional de Colombia (Rad. 20141400060781 / 140 – OAJ – INC).
- Copia de la demanda y sus anexos para el traslado de las partes
- Copia de la demanda y sus anexos para el Ministerio Público

DANIEL BAUTISTA ZULUAGA  
NOTARIO QUINONES CRUZ

0042



**QUINONES**  
**CRUZ**  
ABOGADOS

- Copia de la demanda y sus anexos para la Agencia de Representación Judicial del Estado
- Copia simple de la demanda para el archivo de la Corte Constitucional

Con toda atención,

**DIEGO QUINONES CRUZ**

C.C. 80.874.959 de Bogotá D.C.

T.P. 185.230 del C. S. de la J.

DANIEL BAUTISTA ZULUAGA  
NOTARIO QUINONES DE BOGOTÁ