

Dirección de Gestión Jurídica

100202208- - 3 5 7

28 MAR. 2014

CONCEPTO IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD- CREE-

Tema: Impuesto sobre la renta para la equidad –CREE-

Fuentes Formales: Artículos 20, 21 y 22 de la Ley 1607 de 2012

Decreto 2701 de 2013

Artículos 27, 32-1, 97, 99, 112, 122, 128, 129, 130, 131, 131-1, 134, 135, 136, 137, 138, 139, 141, 145, 146, 282, 260-2, 261, 771-2 y 771-5 del Estatuto Tributario Nacional

De conformidad con lo establecido en el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, esta Dirección emite el presente concepto con el fin de precisar el alcance de algunas disposiciones relativas al impuesto sobre la renta para la equidad-CREE, contenidas en la Ley 1607 de 2012.

1. ¿Para efectos del Impuesto sobre la renta para la equidad –CREE- cómo se debe entender el concepto de patrimonio?

El artículo 21 de la Ley 1607 de 2012 consagra como hecho generador del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE la obtención de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos del mismo, a su turno el artículo 22 al establecer la depuración de la base gravable del impuesto, parte de los ingresos brutos susceptibles de incrementar el patrimonio realizados en el año gravable. De la misma manera precisa que la base gravable mínima del impuesto no puede ser inferior al 3% del patrimonio líquido de conformidad con lo previsto en los artículos 189 y 193 del Estatuto Tributario.

Cierto es que la ley 1607 de 2012 en las disposiciones mencionadas alude y toma como referencia el patrimonio del contribuyente, mas no lo define expresamente. Sin embargo considera el Despacho que dada la similitud conceptual, es válido acudir a la regla de interpretación contenida en el artículo 28 del Código Civil según el cual, “las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal”. En tal sentido debe tenerse en cuenta que el concepto de patrimonio bruto se encuentra definido para efectos fiscales en el artículo 261 del Estatuto Tributario, y el Patrimonio líquido en el artículo 282 ibídem. Por ello, se considera que en

el impuesto sobre la renta para la equidad – CREE el patrimonio a que aluden los mencionados artículos 21 y 22 de la Ley 1607 de 2012, para todos los efectos debe entenderse que es el mismo previsto en las normas antes referidas para el impuesto sobre la renta y complementario.

Adicionalmente, no debe perderse de vista, que a pesar de que el impuesto sobre la renta para la Equidad –CREE, es un impuesto nuevo que contiene los elementos propios del tributo en los términos del artículo 338 de la Constitución Política el hecho generador es igual al de impuesto sobre la renta y complementario, cual es la obtención de ingresos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos, es decir considerando un mismo hecho económico.

Así las cosas, para efectos fiscales el patrimonio líquido y bruto del Impuesto sobre la renta para la Equidad – CREE- incorpora las definiciones establecidas en los artículos 261 y 282 respectivamente del Estatuto Tributario y para todos los efectos del tributo será necesario apelar a estas definiciones.

2. ¿Cuándo se entiende realizado el ingreso para efectos del impuesto de renta para la equidad –CREE?

Respecto de la realización del ingreso, el artículo 27 del Estatuto tributario señala:

"Se entienden realizados los ingresos cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones. Por consiguiente, los ingresos recibidos por anticipado, que correspondan a rentas no causadas, sólo se gravan en el año o período gravable en que se causen

Se exceptúan de la norma anterior:

a. Los ingresos obtenidos por los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación. Estos contribuyentes deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable, salvo lo establecido en este Estatuto para el caso de negocios con sistemas regulares de ventas a plazos o por instalamentos.

b. Los ingresos por concepto de dividendos o participaciones en utilidades, se entienden realizados por los respectivos accionistas, socios, comuneros, asociados, suscriptores o similares, cuando les hayan sido abonados en cuenta en calidad de exigibles. En el caso del numeral cuarto del artículo 30 de este Estatuto, se entenderá que dichos dividendos o participaciones en utilidades se causan al momento de la transferencia de las utilidades al exterior, y

c. Los ingresos provenientes de la enajenación de bienes inmuebles, se entienden realizados en la fecha de la escritura pública correspondiente, salvo que el contribuyente opte por acogerse al sistema de ventas a plazos."

De otra parte, como se expresó por esta dependencia mediante el Oficio 056875 de Septiembre 9 de 2013, el Impuesto sobre la renta para la Equidad – CREE, es de naturaleza análoga al impuesto sobre la renta y complementario.

En este contexto, conforme con el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad-CREE, la constituyen los ingresos realizados en el año que sean susceptibles de incrementar el patrimonio del contribuyente al igual que sucede en el

impuesto sobre la renta y complementarios. Por ello acudiendo a una interpretación sistemática de las anteriores disposiciones, así como a la regla de interpretación del artículo 28 del Código Civil, es preciso concluir que tanto el concepto como las excepciones y demás aspectos de realización consagrados en el artículo 27 del E.T., son aplicables al impuesto sobre la renta para la Equidad - CREE.

3. ¿La diferencia en cambio se debe considerar como un ingreso gravado para determinar el impuesto sobre la renta para la equidad – CREE?

La diferencia en cambio parte del supuesto esencial de la existencia de una serie de activos, créditos, o bienes que se encuentran expresados o valorados en moneda extranjera, o se encuentran poseídos en el exterior los cuales a fin del año o periodo gravable se deben reexpresar a la tasa representativa del mercado vigente para esta fecha (Cfr. Arts. 32 y 32-1, ET).

Fruto de la re-expresión puede generarse un ingreso en el mismo período atendiendo las reglas de causación/realización del ingreso, tal y como lo prevé el artículo 32-1 del Estatuto Tributario, o un gasto. Tanto el ingreso como el gasto afectan la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE.

Sin embargo, como quiera que el resultado de los ajustes por la diferencia en cambio solo se consolida en el patrimonio a 31 de diciembre del año gravable correspondiente, estima este Despacho que no procede la práctica de la autorretención por este concepto.

4. ¿Son los consorcios y uniones temporales sujetos pasivos del impuesto sobre la renta para la Equidad – CREE?

Para efectos del Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE los consorcios y las uniones temporales no son sujetos pasivos, ya que no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios de conformidad con el artículo 18 del Estatuto Tributario.

Lo anterior, no implica que los miembros del consorcio y la unión temporal individualmente considerados dejen de ser sujetos pasivos del impuesto, de cumplir las condiciones establecidas en la norma.

Por consiguiente, para efectos de la tributación del Impuesto Sobre la Renta para la Equidad – CREE- de los consorciados se deberán seguir las mismas reglas para efectos del Impuesto sobre la renta y complementario. Es decir, los ingresos generados y los costos y gastos que le son relativos para la realización del respectivo contrato corresponden a cada uno de los consorciados y/o miembros de la unión temporal y se deberán tomar como tal para efectos de la depuración del Impuesto Sobre la Renta para la Equidad – CREE.

5. Para efectos de la depuración de la base gravable ¿Se pueden deducir las provisiones?

Normalmente, en materia fiscal, las provisiones no son deducibles porque en esencia no son gastos reales del contribuyente sino estimados. La ley tributaria, y en especial para efectos del impuesto sobre la renta para la equidad-CREE el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, permite en la depuración de la base gravable, tomar algunas provisiones como deducibles y para ello remite expresamente a las normas del Estatuto Tributario; así consagra que se restan: "...las deducciones de que tratan los artículos 109 a 118, (...)...134 a 146... del mismo Estatuto y bajo las mismas condiciones..."

Así entonces las provisiones para el pago de futuras pensiones (Art. 112 E.T.), la provisión para las deudas de dudoso o difícil cobro (Art. 145 E.T) y la provisión para deudas manifiestamente perdidas o sin valor (Art. 146 del E. T.), serán igualmente deducibles en el impuesto sobre la renta para la Equidad – CREE.

Por tal razón, el valor de estas provisiones que a partir del año gravable 2013 sean deducibles para efectos del Impuesto sobre la Renta y Complementario, se podrán detraer en la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad-CREE, siempre y cuando cumplan con los requisitos previstos en las normas vigentes. Ello por cuanto como anteriormente se señaló, la ley 1607 de 2012 permite su deducción "bajo las mismas condiciones" del Impuesto sobre la Renta y complementario.

6. ¿Se encuentra gravada con el impuesto sobre la renta para la Equidad – CREE, la recuperación de deducciones?

El artículo 21 de la Ley 1607 de 2012, establece como hecho generador del impuesto sobre la renta para la equidad la obtención de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio.

Por su parte el Decreto 2701 de 2013, reglamentario de este impuesto, consagra en el parágrafo 1 del artículo 3 " La base gravable determinada en el presente artículo incluirá la renta líquida por recuperación de deducciones"

Ahora bien, el artículo 195 del Estatuto Tributario, establece que constituye renta líquida la recuperación de las cantidades concedidas en uno o varios años o períodos gravables como deducción de la renta bruta por depreciación, pérdida de activos fijos, amortización de inversiones, deudas de dudoso o difícil cobro, deudas pérdidas o sin valor, pensiones de jubilación o invalidez, o cualquier otro concepto; hasta concurrencia del monto de la recuperación.

Bajo este contexto a partir del año gravable 2013 la recuperación de las deducciones que para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios constituyen renta líquida, deberán tener el mismo tratamiento en el Impuesto Sobre la Renta para la Equidad – CREE.

7. ¿Se considera como sujeto pasivo del impuesto sobre la renta para la Equidad – CREE el establecimiento permanente de personas naturales?

De conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la Ley 1607 de 2012 y en el artículo 2 del Decreto 2701 de 2013, los sujetos pasivos del CREE son:

- a. Las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios.
- b. Las sociedades y entidades extranjeras contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementario por sus ingresos de fuente nacional obtenidos mediante sucursales y establecimientos permanentes.

En esta medida, estima este Despacho que el establecimiento permanente de una persona natural no es contribuyente del impuesto sobre la renta para la Equidad – CREE pues el mismo no fue expresamente contemplado como sujeto pasivo del impuesto.

8. ¿Para efectos de la deducción por depreciación en materia de impuesto sobre la renta para la Equidad – CREE, se debe realizar el cálculo de la alícuota a partir del costo de adquisición de los activos, sin perjuicio de que los mismos hayan sido adquiridos en años anteriores?

El artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, que establece la base gravable del Impuesto sobre la renta para la equidad – CREE-, señala que de los ingresos netos “se restarán el total de los costos susceptibles de disminuir el impuesto sobre la renta de que trata el Libro I del Estatuto Tributario y de conformidad con lo establecido en los artículos 107 y 108 del Estatuto Tributario, las deducciones de que tratan los artículos 109 a 118 y 120 a 124, y 124-1, 124-2, 126-1, 127 a 131, 131-1, 134 a 146, 148, 149, 151 a 155, 159, 171, 174, 176, 177, 177-1 y 177-2 del mismo Estatuto y bajo las mismas condiciones.(...)”. (Subrayas fuera del texto original).

En concordancia con lo anterior, el numeral 4º del artículo 3º del Decreto 2701 de 2013, establece que para efectos de determinar la base gravable del impuesto sobre la renta para la Equidad – CREE se podrán restar las deducciones correspondientes a la depreciación y amortización de inversiones previstas en los artículos 127, 128 a 131-1 y 134 a 144 del Estatuto Tributario (E.T.)

Así las cosas, en materia de depreciación, a la hora de determinar la base gravable del impuesto sobre la renta para la Equidad – CREE, los contribuyentes de dicho impuesto deben tener presente que las normas anteriormente citadas hacen referencia expresa a la deducción por depreciación en los términos establecidos para efectos del Impuesto Sobre la Renta y Complementario. Así mismo, vale la pena resaltar que al mencionar la deducción por depreciación, entre otras, el

artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 citado no sólo consagra expresamente los artículos referentes a la depreciación en materia del Impuesto Sobre la Renta y Complementarios anteriormente señalados, sino que adicionalmente la norma establece que dicha deducción procederá *“bajo las mismas condiciones”* del Estatuto.

Teniendo en cuenta lo anterior, cuando el artículo 131 del Estatuto Tributario establece que *“el costo de un bien depreciable está constituido por el precio de adquisición, incluidos los impuestos a las ventas, los de aduana y de timbre, más las adiciones y gastos necesarios para ponerlo en condiciones de iniciar la prestación de un servicio normal”*, no implica que el contribuyente para efectos de la base gravable del impuesto sobre la renta para la Equidad – CREE trate un activo que se ha estado depreciando en años anteriores como si se tratase de un activo adquirido en el año gravable 2013, y en esa medida recalculé la alícuota que será deducible por concepto de depreciación, desconociendo así que ha transcurrido parte de la vida útil del mismo. Permitir tal proceder contraría el mandato del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, al no respetar las mismas condiciones del Estatuto que se refieren al Impuesto Sobre la Renta y Complementarios; a la vez que desconocería el principio de legalidad de las normas fiscales, en el cual se amparan los hechos causados y consolidados bajo el imperio de las normas jurídicas anteriores; e insinuaría que por ser el CREE un impuesto nuevo los activos del contribuyente también lo son.

Precisamente, una lectura sistemática de las normas referentes al impuesto sobre la renta para la Equidad – CREE, obliga entonces a concluir que en materia de depreciación, para efectos de determinar la base gravable y el método utilizado, el contribuyente debe respetar las condiciones bajo las cuales se deprecia un bien en el impuesto sobre la renta y complementarios, en especial debe tener en cuenta la vida útil que ya transcurrió.

9. ¿Para efectos de la base gravable del CREE, es posible deducir valores correspondientes a inversiones previamente amortizadas?

En relación con la amortización por inversiones, esta deducción también se encuentra expresamente consagrada en el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, y el numeral 4º del artículo 3º del Decreto 2701 de 2013. De manera que, al igual que la deducción por concepto de depreciación, el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 no sólo establece que la deducción por amortización de inversiones para efectos de la base gravable del CREE es la señalada en los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario referentes al Impuesto Sobre la Renta y Complementarios, sino que también aplica el precepto establecido en la misma norma, en el sentido de que esta deducción procederá *“bajo las mismas condiciones”* del Estatuto.

Así las cosas, para efectos de la base gravable del CREE, a la hora de determinar esta deducción, el contribuyente debe tener en cuenta que existen unos hechos causados y consolidados bajo el imperio de las normas jurídicas anteriores, de manera que, si las inversiones a las que se refiere el artículo 142 del Estatuto Tributario, al cual remite el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, fueron parcial o totalmente amortizadas, no le es posible al contribuyente ignorar dicha situación y

deducir las proporciones indicadas en el artículo 143 del Estatuto Tributario como si se tratase de inversiones que no hubieran sido total o parcialmente amortizadas.

10. ¿Son aplicables los límites para la deducción de gastos en el exterior previstos en el artículo 122 del Estatuto Tributario para efectos del impuesto sobre la renta para la Equidad – CREE?

De conformidad con lo previsto en el artículo 122 del Estatuto Tributario, “[l]os costos o deducciones por expensas en el exterior para la obtención de rentas de fuente dentro del país, no pueden exceder del quince por ciento (15%) de la renta líquida del contribuyente, computada antes de descontar tales costos o deducciones, (...)”. Ahora bien, para efectos del impuesto sobre la renta para la Equidad – CREE, las expensas del exterior son deducibles pues están expresamente incluidas tanto en el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 como en el numeral 4 del artículo 3 del Decreto 2701 de 2013.

Lo primero que debe anotarse, es que ni en el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 ni en el artículo 3 del Decreto 2701 de 2013 se definió el concepto de ‘renta líquida’ para efectos del impuesto sobre la renta para la Equidad – CREE a diferencia de lo que sucedió para el caso del impuesto sobre la renta y complementarios (Cfr. Art. 26, ET). No obstante, atendiendo lo dispuesto en el artículo 28 del Código Civil según el cual, “las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal”, debe tenerse en cuenta que el término ‘renta líquida’ fue definido por el legislador en el artículo 26 del ET. En el último inciso del citado artículo se dispuso que “salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley”. Como es posible ver, el valor al que se aplica la tarifa equivale a la base gravable del impuesto. Este concepto de base gravable si fue definido tanto por el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 como por el artículo 3 del Decreto 2701 de 2013. En este orden de ideas, buscando que la remisión al artículo 122 del Estatuto Tributario tenga un efecto útil, este Despacho estima que la referencia contenida a la ‘renta líquida’ para efectos del impuesto sobre la renta para la Equidad – CREE debe entenderse hecha a la base gravable. Así, los costos o deducciones por expensas en el exterior para la obtención de rentas de fuente dentro del país, no pueden exceder el quince por ciento (15%) de la base gravable del impuesto sobre la renta para la Equidad – CREE del contribuyente computada antes de descontar tales costos o deducciones.

Un último argumento que apoya esta interpretación, es que de conformidad con la exposición de motivos de la reforma tributaria del año 2012, el querer del legislador al definir la base gravable del impuesto sobre la renta para la Equidad – CREE es que esta fuera lo más similar posible a la renta líquida ordinaria del ejercicio determinada para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios. No puede concluirse cosa diferente cuando en la citada exposición [1], se dijo que “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:

www.dian.gov.co

- Para el cálculo de la base del impuesto sobre la renta para la Equidad – CREE, no se puede tomar la deducción especial en inversión en activos fijos reales productivos en los casos 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 impuesto sobre la renta para la Equidad – 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. (...).”

Considera este Despacho que esta interpretación es la aplicable en virtud del principio del efecto útil de las normas, que “enseña que, entre dos posibles sentidos de un precepto, uno de los cuales produce consecuencias jurídicas y el otro a nada conduce, debe preferirse el primero” (Cfr. Sent. T-001/1992, M.P. Hernández Galindo).

11. ¿Son aplicables para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta para la Equidad los requisitos establecidos en los artículos 771-2 y 771-5 del Estatuto Tributario, así como en el artículo 12 de la ley 67 de 1983 y demás normas concordantes?

El artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 define la forma en la que se calcula la base gravable del impuesto sobre la renta para la Equidad – CREE. De conformidad con lo allí expuesto, para efectos de la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta para la Equidad – CREE se permite restar de los ingresos netos “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 (...) del mismo estatuto bajo las mismas condiciones (...)”

De la disposición transcrita, puede decirse que la resta de los costos y las deducciones para efectos del impuesto sobre la renta para la Equidad – CREE, siempre que se encuentren en la lista taxativa del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 y en el artículo 3 del Decreto 2701 de 2013, está permitida bajo las mismas condiciones que para el impuesto sobre la renta y complementarios sean formales o sustanciales. Así, si para el reconocimiento de los costos y deducciones para el impuesto sobre la renta y complementarios se requiere de facturas que cumplan con los requisitos de los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 y del artículo 618 del ET o tratándose de documentos equivalentes que cumplan con los requisitos de los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del ET, las mismas condiciones deben cumplirse para su procedencia en el impuesto sobre la renta para la Equidad – CREE.

Por la misma razón, para efectos de su reconocimiento, los pagos deberán realizarse mediante alguno de los medios de pago señalados en el artículo 771-5 del Estatuto Tributario y para la aceptación de los costos por las compras efectuadas durante el período gravable por las personas jurídicas obligadas a recaudar las cuotas de fomento, como es el caso de aquellas señaladas en el

www.dian.gov.co

artículo 12 de la ley 67 de 1983, se requerirá del Certificado de Paz y Salvo expedido por la respectiva entidad administradora de la cuota.

Además de lo anterior, para efectos del artículo 771- 5 puede concluirse que el legislador no distinguió entre los diferentes impuestos sino que se refirió de manera general a ellos empleando el término 'para efectos de su reconocimiento fiscal como costos o deducciones'. Al no haber hecho el legislador distinción alguna entre impuestos, es forzoso concluir que las reglas del artículo 771-5 del ET son aplicables para efectos del impuesto sobre la renta para la Equidad – CREE. (Subrayas fuera del texto original)

La presente interpretación, modifica la interpretación contenida en el numeral 4 del oficio 011801 de febrero 14 de 2014, revoca la interpretación del numeral 6 del oficio 011801 de febrero 14 de 2014 y revoca los conceptos 063408 de octubre 4 de 2013, 057918 del 13 de Septiembre de 2013 y todos los demás que le sean contrarios.



DALILA ASTRID HERNANDEZ CORZO
Directora de Gestión Jurídica

