

Circular No. 002 de 2016

Línea Contable S.A.S.

CREE y compensación de pérdidas fiscales

Javier E. García Restrepo

Abril 11 de 2016

*"Escribe en la arena las faltas de un amigo para que el tiempo las borre.
Talla en piedra las cosas buenas de un amigo para que nunca las olvides"*

Los momentos de las compensaciones en el CREE

La compensación de las pérdidas fiscales y los excesos de la base mínima sobre la renta líquida en el CREE han tenido, hasta hoy, tres momentos cruciales:

1. La ley 1607 de 2012 cuando se establece el CREE con el hecho generador (Art. 20 y 21) y su base gravable (Ar. 22)
2. La ley 1739 de 2014 cuando se instaura la compensación de pérdidas fiscales y del exceso de renta mínima sobre la renta líquida en el CREE
3. Sentencia C-291 de Mayo 21 de 2015 de la Corte Constitucional que mediante un fallo integrador declara constitucional el Art. 22 de la Ley 1607 de 2012 en la medida en que se permita compensar las pérdidas fiscales con rentas gravadas en periodos futuros,

1. La ley 1607 de 2012

Los artículos 20 y 21 dan vida al CREE y a su hecho generador, en tanto que el Art. 22 establece la base gravable en cuya depuración no se incluyeron ni las pérdidas fiscales ni los excesos de la base mínima sobre la renta líquida (EBMSRL).

Entonces, basados en la normatividad existente, se dio inicio a la aplicación del CREE generando, cuando en el impuesto de renta se presentaban este tipo de compensaciones, una diferencia entre la base gravable del impuesto de renta y del CREE.

El escenario siguiente muestra cómo se comportarían las compensaciones en el 2013, en el supuesto que a 31 de diciembre de 2012 se tuviesen pérdidas fiscales y ERPSRL por compensar como se muestra en el cuadro:

Cálculo del impuesto de renta y del CREE			
Cuentas	2013		
	Renta	CREE	Sobretasa
Ingresos	40.000	40.000	Sin
Costos	24.000	24.000	
Deducciones	8.000	8.000	
Pérdidas Fiscales	3.000	0	
ERPSRL/ERMSRL	1.000	0	
Renta líquida	4.000	8.000	
Renta líquida ordinaria	4.000	8.000	
R. Presuntiva/B. Mínima	4.000	4'000	
Renta líquida gravable	4'000	8.000	
Tarifa	25%	9%	
Impuesto	1.000	720	
ERPSRL: Exceso de renta presuntiva sobre renta líquida			
EBMSRL: Exceso de la base mínima sobre renta líquida			

Este es el escenario que se tenía al finalizar el 2013 en razón a la normatividad existente. En presencia de pérdidas fiscales y de ERPSRL se generaba, por ese hecho, una diferencia entre la renta líquida gravable de los dos impuestos equivalentes al valor de esas compensaciones.

Si el impuesto no se hubiese dividido en Renta y CREE, y solo se hubiese aumentado la tarifa del impuesto de renta del 33% al 34% el escenario para el 2013 sería el siguiente:

Cálculo del impuesto de renta y del CREE			
Cuentas	2013		
	Renta	CREE	Sobretasa
Ingresos	40.000	Sin	Sin
Costos	24.000		
Deducciones	8.000		
Pérdidas Fiscales	3.000		
ERPSRL/ERMSRL	1.000		
Renta líquida	4.000		
Renta líquida ordinaria	4.000		
R. Presuntiva/B. Mínima	4.000		
Renta líquida gravable	4'000		
Tarifa	34%		
Impuesto	1.360		
ERPSRL: Exceso de renta presuntiva sobre renta líquida			
EBMSRL: Exceso de la base mínima sobre renta líquida			

Lo primero es observar que en el impuesto de renta, la renta líquida gravable no se ha alterado. Sin embargo ha cambiado el total del impuesto que ha pasado de \$ 1.720 (\$ 1.000 + 720) a \$ 1.360.

La diferencia (\$ 360) proviene de la compensación de pérdidas fiscales y de ERPSRL que no se tomaron en el CREE (\$ 4.000 x 9%). Esta es una inequidad que se genera, porque al aumentarse el impuesto se disminuye la utilidad susceptible de distribuir para los socios o accionistas. Esto no ocurre si las pérdidas fiscales fuesen compensables.

2. La ley 1739 de 2014

La inequidad que se desprende de la Ley 1607, como se ha señalado en el cuadro anterior hay que analizarla desde dos perspectivas:

1. El impuesto de renta se ha fraccionado en impuesto de renta y CREE. El impuesto de renta en el 2012 era del 33%. Con la Ley 1607 de 2012 se dividió en renta (25%) y CREE (8%) sólo que nunca se aplicó el 8% porque fue siempre el 9%, es decir, es como si no hubiese pasado nada en cuanto a la tarifa; y si el impuesto como valor siguiera siendo el mismo, es lógico pensar que las pérdidas fiscales y los excesos de renta presuntiva sobre renta líquida (ERPSRL) a diciembre 31 de 2012 bien se podrían compensar a partir del 2013, sólo que en dos declaraciones diferentes, que son la de renta y la del CREE. **Esto sería lo equitativo, pero la Ley 1607 de 2012 no lo concibió así.**

2. El CREE como impuesto solo se inicia a partir del 2013

Si el CREE como impuesto solo se inicia en el 2013, dejando de lado la perspectiva anterior, no es posible que en ese mismo año hubiesen pérdidas fiscales y EBMSRL por compensar. En este orden de ideas ésta compensación es posible únicamente a partir del año gravable 2014 y sólo se podrían compensar aquellos EBMSRL y pérdidas fiscales que se generen en el CREE, es decir, a partir del año gravable 2013 que se empezaran a compensar a partir de la declaración de 2014. **Este es el deber ser que no pasa de ser una pretensión que hasta ahora no ha sido resuelta, por lo menos antes del 2015, como se verá más adelante.**

Con inequidad o sin ella este era el escenario vigente a 31 de diciembre de 2014. Como manera de corregir el supuesto error cometido

en el Art. 22 de la Ley 1607 de 2012, en la Ley 1739 de 2014 se incluyen los Art. 13 y 14 que establecen la compensación de las pérdidas fiscales y de la EBMSRL, en los siguientes términos.

2.1 Compensación de pérdidas fiscales

El Art. 13 de la Ley 1739 de 2014 que adiciona el Art. 22-2 de la Ley 1607 de 2012 dice:

*“Compensación de Pérdidas Fiscales. **Las pérdidas fiscales en que incurran** los contribuyentes del Impuesto Sobre la renta para la Equidad (CREE) **a partir del año gravable 2015**, podrán compensarse en este impuesto de conformidad con lo establecido en el artículo 147 del Estatuto Tributario Nacional”. (Resaltado fuera de texto)*

El texto es muy claro, sólo las pérdidas fiscales en que se incurran a partir del 2015, es decir, que las pérdidas fiscales que se hubiesen generado en el CREE por los años gravables 2013 y 2014 no eran compensables, sólo lo serían las pérdidas fiscales en que se incurran a partir de la declaración del período gravable 2015, es decir, que esa compensación es en la declaración del año gravable 2016 que se presenta en el 2017.

En alusión a este artículo la Corte Constitucional en su sentencia C-291 ha dicho:

Sin embargo, la norma sólo es aplicable a partir del año gravable 2015. Para efectos de hacer que el artículo 22 se ajuste a la Carta, es necesario que esta norma opere frente a todas las situaciones, no consolidadas, cobijadas por sus efectos jurídicos y que perdure mientras la norma tenga la entidad de producirlos, por lo tanto se entenderá como parte del artículo 22 en estos términos. Ya que puede haber dudas sobre el momento en que esta decisión comienza a regir, la Corte se limita a anotar que la vigencia de este fallo seguirá las reglas generales de este tipo de providencias (artículo 21 Decreto 2067 de 1991), y así habrá de ser entendida para todos los efectos pertinentes. Adicionalmente, este Tribunal insiste en que el fallo se circunscribe sólo al cargo analizado en esta ocasión.

Los excesos de la base mínima sobre la renta líquida (EBMSRL)

El Art. 14 de la misma Ley que adiciona *el artículo 22-3 a la Ley 1607 de 2012 dice:*

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

El Art. 14 tiene el mismo significado contextual del Art. 13. El EBMSRL en el que se incurra en el 2013 y 2014 no son compensables, solo lo es el que se genere a partir del 2015.

Estos dos artículos dan aplicación a las compensaciones pero dejan de lado dos años que son el 2013 y 2014. Hasta ese momento la declaraciones del CREE de 2013, 2014 y 2015 seguirían desconociendo las pérdidas fiscales y el EBMSRL

La Sentencia C-291

El planteamiento en este momento en asuntos de compensaciones tiene dos escenarios: Las pérdidas fiscales y el EBMSRL, sobre los cuales hay que analizar de manera separada.

Las pérdidas fiscales

La sentencia C-291 se encarga de la situación de la compensación de las pérdidas fiscales. El escenario que hasta ahora se había señalado, en vigencia de la Ley 1739 de 2014 parecía ser, si no el perfecto, era el establecido por la norma, pero el 20 mayo de 2015 la Corte Constitucional

mediante sentencia C-291 declaró exequible la determinación de la base gravable del CREE establecida en el Art. 22 de la Ley 1607 de 2012, pero reconoció que el no incluir la compensación de pérdidas fiscales es una violación del principio de equidad tributaria consagrados en los Art. 95-9 y 363 de Constitución Política, cuya efecto es la regresividad del sistema tributario. Y lo señaló en los siguientes términos:

*“La determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) efectuada por el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 incurrió en una omisión legislativa relativa que lo hace inconstitucional por no haber incluido la posibilidad de descontar la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores. Esta omisión es contraria a la Carta Política porque viola el principio de equidad tributaria (arts. 95-9 y 363 CP) en su dimensión vertical. Esta Corporación encontró que la norma estableció un límite al principio de equidad que no era razonable ni proporcionado. En efecto, la exclusión de ese descuento (i) afectó gravemente un principio constitucional sin beneficiar a otro, (ii) generó rasgos confiscatorios en el gravamen e (iii) impactó el sistema tributario con su carácter regresivo. No obstante lo anterior, ante los efectos inconstitucionales que podrían generarse con una declaratoria de inexecutable simple –como la falta de recursos para el SENA, el ICBF y el sistema general de seguridad social en salud- **la Corte adopta un fallo integrador en el que incluye la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores como parte de la definición de la base gravable del CREE, regla adoptada en el artículo 147 del ET. Este entendimiento o integración se aplicará a todas las situaciones, no consolidadas, cobijadas por los efectos jurídicos del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 y perdurará mientras esta disposición tenga la entidad de producir consecuencias normativas.** Adicionalmente, este fallo de exequibilidad condicionada está circunscrito únicamente al cargo analizado en esta oportunidad.”* (Resaltado fuera de texto)

En la misma sentencia se hace alusión a la razón de acudir a una sentencia integradora de la siguiente manera:

“La jurisprudencia se ha referido a diversas situaciones que han llevado a considerar opciones adicionales a la declaratoria de inexecutable”

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

En palabras ligeras con este fallo integrador se moduló la sentencia modificando el alcance del Art. 22 de la ley 1607 del 2012 y así declararlo executable, agregando que lo será si permite la compensación de las pérdidas fiscales; habrá que acudir entonces a los Arts. 147, y 148 del Estatuto Tributario, que establecen en el impuesto de renta las pérdidas fiscales compensables. Esto es aplicable, lo dice el fallo, a las situaciones jurídicas no consolidadas.

La aplicación

La ley 1607 de 2012 inició su aplicación en el 2013 y por lo tanto el fallo integrador permite que desde aquel entonces las pérdidas fiscales puedan compensarse en el CREE, eso sí, teniendo presente lo que al respecto señala el fallo: “Este entendimiento o integración se aplicará **a todas las situaciones, no consolidadas, cobijadas por los efectos jurídicos del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012**” (Resaltado fuera de texto).

Esto cambia el escenario propuesto por el Art. 13 de la Ley 1739 de 2014, que aceptaba la compensación de pérdidas fiscales para aquellas en las que se incurría a partir del año gravable de 2015. De acuerdo a este fallo los contribuyentes podrán compensar las pérdidas fiscales declaradas en el CREE en los años gravables 2013 y 2014 y siguientes.

El exceso de la base mínima sobre la renta líquida (EBMSRL)

La Sentencia C-291 no hizo mención alguna de este tema, dejando un vacío que hasta ahora solo ha sido atendido por el Art. 14 de la Ley 1739 de 2014.

Frente a la EBMSRL habría que examinar por lo menos tres escenarios:

1. Si bien la sentencia C-291 solo hizo alusión a la compensación de las pérdidas fiscales apenas hubiese sido lógico que tal proceder se aplicara a los EBMSRL **pero eso no fue contemplado.**

2. En este orden de ideas habría que acudir al Art. 14 de la Ley 1739 de 2014 que hace alusión directamente al EBMSRL que se genere en la declaración del CREE del 2015. Este EBMSRL se podrá compensar en los cinco años siguientes a partir de la declaración del 2016. **Es claro entonces que nunca habrá compensación del ERPSRL en el CREE, y que el EBMSRL tampoco será aplicable en el año gravable 2015 y anteriores.**

3. Desde luego que si en el 2014 en el CREE se genera un EBMSRL, al amparo de la Ley 1739 no se podrá compensar, lo que abiertamente es una inequidad

3. Cuando se generen pérdidas fiscales y/o ERPSRL y/o EBMSRL habrá que mantener registros separados para identificar en cada declaración (renta y CREE) cada concepto, en razón a que las bases gravables pueden ser diferentes porque los elementos depuradores de la base de uno y otro impuesto suelen ser también diferentes.

Las declaraciones del 2015

El presentar la declaración de renta del 2015 no tiene ningún problema en cuanto a pérdidas fiscales y a ERPSRL que podrán compensarse con las normas establecidas, es decir, con base en los Art. 147, 148 y 189 del Estatuto Tributario.

Ahora la situación real es con la declaración del CREE. Lo vigente hoy es que en la declaración del **periodo gravable 2015 que se presenta en el 2016 se pueden compensar las pérdidas fiscales generadas en la**

declaraciones del CREE de 2013 y 2014, es decir, nada tiene que ver el CREE con las pérdidas fiscales por compensar a diciembre 31 de 2012.

En la declaración del CREE del año gravable 2015 no se podrán solicitar EBMSRL. Como la Sentencia C-291 de la Corte Constitucional no hizo mención del asunto, lo vigente hoy es lo legislado en el Art. 14 de la Ley 1739 de 2014, por lo tanto, sólo serán compensables los EBMSRL que se generen en el año gravable 2015, es decir, que podrán compensarse en la declaración de renta del período gravable 2016 que se presenta en el 2017.

Hasta pronto

Javier E. García Restrepo
Abril 11 de 2016

“Nota: Este documento es una simple recopilación de información que no exime al usuario de consultar la norma. Antes de tomar decisiones consulte el Estatuto Tributario”.

“Prohibido reproducir total o parcialmente el contenido de esta circular para fines comerciales. Si su deseo es reproducirla con otros fines, debe citar la fuente”