



Documento **TRIBUTAR-io**

Marzo 31 de 2014

Número 527

Redacción: J. Orlando Corredor Alejo

Síguenos en twitter: @ocorredoralejo

CONCEPTO ESPECIAL DEL IMPUESTO A LA EQUIDAD - CREE

Con fecha 28 de marzo del año que corre, la DIAN ha emitido el concepto 357 por medio del cual la DIAN expresa su criterio sobre diversos tópicos relacionados con el impuesto de renta a la equidad – CREE. A partir de su lectura, queremos efectuar algunas precisiones y comentarios, para la debida comprensión del citado concepto especial. Veamos:

Vigencia del concepto general.

Este concepto se emite con la fecha señalada y deberá ser publicado en el Diario Oficial. Al momento de escribir el presente documento, solamente se conocía el Diario Oficial emitido hasta marzo 26, de manera que habrá que esperar la publicación correspondiente para entender debidamente consolidado el criterio oficial.

No obstante lo anterior, nuestro punto de reflexión tiene que ver con la posibilidad de aplicar el concepto emitido a los hechos ocurridos en el año 2013, es decir, retroactivamente. Pues bien, el tema de aplicación de la doctrina vigente al finalizar el año, pero que resulta revocada antes de vencerse el plazo para presentar la declaración correspondiente, ha sido abordado por la jurisprudencia del Consejo de Estado en los siguientes términos:

Primera versión jurisprudencial, recogida en las sentencias: 14699 de octubre 25 de 2007; 15768 y 15905, ambas de julio 17 de 2008, y 16316 de enero 29 de 2009. En este cuerpo de sentencias el Consejo de Estado aseguró que el contribuyente puede amparar sus actuaciones en los conceptos de la DIAN que se encuentren vigentes en la fecha en que se surten dichas actuaciones, tal como lo permite el artículo 264 de la Ley 223 de 1995. Acorde con este criterio, la doctrina oficial aplicable debe ser la vigente al momento de presentar la declaración.

Segunda (actual) versión jurisprudencial, señalada en la sentencia 15955 de julio 31 de 2009; en ella el Consejo de Estado, dando prelación al principio de buena fe y confianza legítima, y atendiendo lo señalado por la Corte mediante la sentencia C-487 de 1996, decide modificar el criterio expuesto en el primer grupo de sentencias y disponer, en cambio, que la doctrina aplicable debe ser la vigente al cierre del ejercicio respectivo.

Acorde con este criterio jurisprudencial, la doctrina aplicable deberá ser la vigente al cierre del ejercicio correspondiente, salvo que la misma resulte beneficiosa para el contribuyente, caso en el cual, atendiendo el mismo principio de buena fe y confianza legítima, debe darse aplicación a lo que más convenga.



Un ejemplo nos permite entender lo anterior; la doctrina oficial sostuvo en el oficio 063408 de 2013 que los ingresos "contables" por recuperación de provisiones debían integrar la base gravable del CREE. Puede ser que para la provisión contable del impuesto los contribuyentes hayan incluido esa provisión para calcular la obligación; sin embargo, al revocarse este criterio mediante el concepto general 357, claramente, para la presentación de la declaración de CREE, no hay lugar a incluir dichas recuperaciones. En este ejemplo, la doctrina a aplicar ha de ser la vigente al momento de presentar la declaración y no la vigente al cierre del año 2013.

Un segundo ejemplo, a partir del nuevo concepto, nos permite avanzar: la diferencia en cambio. Mediante el oficio 057918 de 2013 la DIAN había asegurado que la diferencia en cambio sí debe someterse a autorretención del CREE. En el nuevo concepto 357, expresamente reconoce que aunque la diferencia en cambio puede generar un ingreso gravado, dicho concepto no se somete a autorretención en la fuente. ¿Si un contribuyente liquidó autorretención sobre la diferencia en cambio, puede en este momento proceder a corregir su declaración? La respuesta es negativa; con base en la doctrina oficial vigente al cierre de cada periodo (cada mes), la actuación amparada en el concepto oficial deja sin margen de acción al contribuyente. Y si solicita la corrección, la DIAN le va a negar la misma, en atención a que para la época estaba vigente el criterio que ahora resulta revocado.

La provisión de cartera.

En el oficio 011801 de 2014 la DIAN aseguró que para el año 2013 la deducción de provisión de cartera procedía solamente por el método general, ya que la aplicación del otro método (el individual) exige que la cartera que se provisiona haya generado renta declarada en años anteriores. Como quiera que el CREE es un impuesto nuevo, la cartera objeto de provisión nunca pudo generar renta gravable con CREE en años anteriores, aspecto que denota la imposibilidad de solicitar la deducción bajo este método.

En el concepto 357 la DIAN decide revocar esa interpretación, lo que denota que la provisión individual sí aplicaría para el año 2013 (siguiendo lo ya dicho arriba sobre la vigencia del concepto). No obstante, el contenido del concepto no nos resulta totalmente claro porque allí se lee que el valor de la provisión que sea deducible en el impuesto de renta, podrá detrarse del CREE *"siempre y cuando se cumplan (sic) con los requisitos previstos en las normas vigentes. Ello por cuanto (...), la ley 1607 de 2012 permite su deducción "bajo las mismas condiciones" del impuesto sobre la renta y complementario (sic)."*

Decimos que no nos resulta claro el contenido porque si la deducción depende del cumplimiento de "las mismas condiciones", necesariamente la provisión individual exige que la cuenta por cobrar haya generado renta declarada en años anteriores, aspecto que definitivamente no se cumple en este primer año en el CREE, a menos que se entienda (como suponemos lo hace la DIAN) que esa "renta" declarada hace referencia al impuesto de renta y complementarios y no al impuesto a la equidad.



Honrando la revocatoria del criterio expresado en el oficio 011801, entendemos, por tanto, que para el año 2013 sí será posible solicitar la provisión bajo el método individual.

Depreciación y amortización.

Otro tema resuelto por el concepto 357 hace relación a la base de depreciación. Allí se indica que la deducción por depreciación deberá computarse sobre el costo fiscal del activo fijo, pero considerando los años ya causados y consolidados para no incurrir en una especie de retroactividad. Si un sujeto adquirió un vehículo en 2007 y a diciembre de 2012 está totalmente depreciado, dicho vehículo no permite solicitar deducción por depreciación para el CREE ya que la depreciación se causó y consolidó completamente en años anteriores. Si asumimos que el activo se compró en 2011, la depreciación para el CREE se podrá solicitar en las mismas condiciones que para el impuesto de renta, es decir, en el tiempo restante de vida útil; en nuestro caso, hasta el año 2015.

Claro está que, aunque el concepto no lo haya desarrollado, una cosa es que la deducción se efectúe en las mismas condiciones exigidas para el impuesto de renta y otra cosa predicar de ahí la existencia del principio de coincidencia, que definitivamente no existe. O sea, si bien se debe respetar la vida útil remanente, ello no significa que la deducción para impuesto de renta y CREE deban coincidir. En este sentido, bien puede el contribuyente depreciar en CREE por reducción de saldos y para impuesto de renta por línea recta, respetando, eso sí, la vida útil remanente como hemos señalado.

Si un contribuyente tiene autorizada la utilización del método de suma de dígitos de los años, podrá utilizar ese mismo método para el CREE, si así quiere; pero puede, igualmente, utilizar depreciación lineal o reducción de saldos, a su conveniencia.

Iguales señalamientos y conclusiones establece el concepto oficial para la amortización de inversiones, por lo que nos asisten los mismos comentarios.

Renta líquida igual a base gravable.

Como regla general, la deducción de gastos en el exterior se acepta pero con limitación al 15% de la renta líquida. Para el CREE no se ha definido el concepto de renta líquida y por ello en el concepto 357 se acoge el criterio de base gravable como equivalente en el CREE para establecer la limitación. Ciertamente, en el impuesto de renta la renta líquida es la base gravable sobre la cual se aplica la tarifa de impuesto; por ello, a efectos del CREE, la limitación del 15% se efectuará sobre la base gravable ordinaria.

Factura soporte en el CREE.

Otro aspecto que creemos relevante del concepto general emitido hace relación con la aplicación del artículo 771-2 del ET, mismo que exige factura o documento equivalente para la aceptación del costo o gasto. Este artículo no fue incluido en la lista de artículos aplicables para el CREE y por ello, apelando al concepto de "mismas condiciones" exigidas en renta, la DIAN concluye que para

la aceptación de las deducciones y costos en el CREE será necesario tener factura con el lleno de los requisitos establecidos en la ley.

Otros temas.

Aunque el concepto no aborda todos los temas, realmente, sí incluyó los más relevantes y discutibles. Por ello, además de la doctrina que se conserva vigente, debemos tener en cuenta que el CREE fue reglamentado mediante el Decreto 2701 de 2013, a cuyo amparo se logran soluciones de otros tantos temas relacionados.

Muestra de lo anterior es el tema de los ingresos presuntivos por préstamos a socios o accionistas. La doctrina oficial ya había dicho en el oficio 011801 de 2014 que este ingreso no aplica en CREE, criterio que se mantiene vigente y resuelve esa inquietud.

Todo lo que tiene que ver con saldos a favor en CREE, está resuelto en el Decreto precitado, y no se requiere doctrina adicional al respecto.

Queda, para un próximo documento TRIBUTAR-io un tema relacionado que nos proponemos desarrollar separadamente.

TRIBUTAR ASESORES SAS, Empresa Colombiana líder en soluciones y servicios tributarios, autoriza reproducir, circular y/o publicar este documento excepto con fines comerciales. La autorización que se otorga, exige que se haga completa publicación tanto del contenido del documento como del logotipo, nombre y eslogan de la empresa que lo emite.

Lo que se escribe en este documento es de carácter eminentemente analítico e informativo. Por tanto, de manera alguna comporta un asesoramiento en casos particulares y concretos ni tampoco garantiza que las autoridades correspondientes compartan nuestros puntos de vista.