

CONCEPTO 50270 DE 14 DE AGOSTO DE 2014
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Señor

JUAN CARLOS DÍAZ OSORIO

jdiazosorio@gmail.com

Calle 143 # 127 F - 06 Interior 6 Apartamento 503

Bogotá

Ref.: Radicado 40240 del 24/06/2014

Tema Impuesto sobre la renta para la equidad - CREE

Descriptor IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD CREE - BASE GRAVABLE.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD CREE - HECHO GENERADOR

Fuentes formales Estatuto Tributario artículos 112, 113 Ley 1607 de 2012 artículo 22 Decreto 2701 de 2013 artículo 3 Gaceta del Congreso No. 666 del 5 de octubre de 2012 Concepto 357 del 28 de marzo de 2014

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

El consultante en el radicado de la referencia pregunta cómo opera la deducción de la provisión para el pago de futuras pensiones prevista en los artículos 112 y 113 del Estatuto Tributario, para efectos de la depuración de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad - CREE para el periodo gravable 2013.

Al respecto, el Despacho hace las siguientes consideraciones:

De acuerdo a la redacción del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, para determinar la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad - CREE se restarán el total de los costos susceptibles de disminuir el impuesto sobre la renta de que trata el Libro 1 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).

Esta norma fue materia de reglamentación mediante el Decreto 2701 de 2013, en su artículo 3.

Lo anterior significa que para efectos de la depuración de la base gravable es posible deducir las provisiones, tema respecto del cual mediante concepto 357 del 28 de marzo de 2014 concluyó lo siguiente:

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 en 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.** (Se resalta)

Así las cosas las provisiones para el pago de futuras pensiones contenidas en el artículo 112 del Estatuto Tributario son deducibles, bajo las mismas condiciones del Impuesto sobre la Renta y complementario.

Este Despacho considera que la expresión "bajo las mismas condiciones" debe interpretarse en armonía con 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.

Lo anterior en el caso de las provisiones para el pago de futuras pensiones, implica que se deberá observar lo contenido en el artículo 113 del Estatuto Tributario, que establece:

Artículo 113. Como se determina la cuota anual deducible de la provisión. La cuota anual deducible por concepto de pensiones futuras de jubilación o invalidez, será la que resulte del siguiente cálculo:

1. Se determina el porcentaje que representa la deducción acumulada hasta el 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, con relación al monto del cálculo actuarial efectuado para dicho año.
2. El porcentaje así determinado se incrementa hasta en cuatro puntos y ese resultado se aplica al monto del cálculo actuarial realizado para el respectivo año o período gravable.
3. La cantidad que resulte se disminuye en el monto de la deducción acumulada hasta el 31 de diciembre del año inmediatamente anterior.

La diferencia así obtenida constituye la cuota anual deducible por el respectivo año o período gravable.

Parágrafo 1. El porcentaje calculado conforme al numeral 2 de este artículo, no podrá exceder del ciento por ciento (100%).

Parágrafo 2. Cuando la cuota anual resulte negativa, constituirá renta líquida por recuperación de deducciones.

Parágrafo 3. El cálculo actuarial se regirá por las disposiciones del artículo anterior, pero la tasa de interés técnico efectivo será la que señale el Gobierno, con arreglo a las normas determinadas en la Ley.

Así las cosas no resulta viable lo planteado por el consultante de tomar el valor de la provisión como si fuera el primer año y a partir de ahí aplicar el procedimiento previsto en el artículo 113 del Estatuto Tributario, sino que es necesario partir de saldos de la deducción acumulada a 31 de diciembre de 2012 registrados.

Esta conclusión se sustenta en que si bien el CREE es un Impuesto nuevo que contiene los elementos propios del tributo en los términos del artículo 338 de la Constitución Política, es impuesto análogo al de renta y complementarios.

En ese sentido la Ley 1607 de 2012 ha señalado que la depuración de la

base gravable del CREE se hace bajo las mismas condiciones que en impuesto de renta y complementarios, lo que implica el amparo en hechos causados y consolidados bajo el imperio de las normas jurídicas anteriores.

Lo anterior se evidencia en la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012 (Gaceta del Congreso No. 666 del 5 de octubre de 2012), donde se pone de manifiesto que es un impuesto diferente al de renta y complementarios, pero análogo al mismo:

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.

(...)

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.

Esta base gravable se determinó con el fin de que el sistema de tributación sea progresivo, y respete los principios tributarios de equidad y justicia.

(...)

(Se resalta)

Lo anteriormente citado permite establecer que el hecho generador del CREE es igual al de impuesto sobre la renta y complementarios, cual es la

obtención de ingresos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos y que sigue los parámetros consagrados en el Estatuto Tributario a la hora de determinar la base gravable.

Se le recuerda al consultante que el concepto 011801 de 2014, con el que sustenta su argumentación fue revocado por el Concepto 357 del 28 de marzo de 2014.

En los anteriores términos se resuelve su consulta.

Finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el icono de "Normatividad" -"técnica"-, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

(Fdo.) YUMER YOEL AGUILAR VARGAS, Subdirector de Gestión de Normativa y Doctrina.