**OFICIO N° 047881**

**08-08-2014**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

Of. Nro. 100208221- 000697

Señor

**CAMILO ERNESTO LIZCANO GONZÁLEZ**

Carrera 15 (Avenida Chilacos) No. 13 – 35 casa 56

camilolizcanogonzalez@gmail.com

Chía (Cundinamarca)

**Ref:** Radicado 100013403 del 02/07/2014

**TEMA:** Impuesto sobre la renta para la Equidad –CREE-

**DESCRIPTORES:** Ingresos por Certificado de Incentivo Forestal –CIF-

**FUENTES FORMALES:** Artículo 20, 21 y 22 de la Ley 1607/12, artículo 3° del decreto 2701 de 2013, artículo 8 de la Ley 139 de 1994, Concepto Nro. 000357 de marzo 28 de 2014 y Oficio Nro. 077314 de diciembre 2 de 2013.

Cordial saludo, Sr Ramírez:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 0006 de 2009, es función de este Despacho absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad, ámbito dentro del cual se atenderá su solicitud de reconsideración del oficio Nro. 077314 de diciembre 2 de 2013 (radicado interno 001037 del 2 de diciembre de 2013).

Analizados los argumentos expuestos por usted en su consulta, este despacho se permite hacer en primer lugar, una revisión normativa del impuesto sobre la renta para la Equidad -CREE- y del Certificado de Incentivo Forestal –CIF- así.

El artículo 20 de la Ley 1607 de 2012, establece.

*"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".*

El artículo 21 de la ley ibídem, precisa.

*"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.*

El artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, consagra:

*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*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=67)*,*[*36-1*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=68)*,*[*36-2*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=69)*,*[*36-3*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=70)*,*[*36-4*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=71)*,*[*37*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=72)*,*[*45*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=81)*,*[*46*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=82)*,*[*46-1*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=83)*,*[*47*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=84)*,*[*48*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=87)*,*[*49*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=88)*,*[*51*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=90)*,*[*53*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=92)*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*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155)*y*[*108*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156)*del Estatuto Tributario, las deducciones de que tratan los artículos 109 a 118 y 120 a 124, y*[*124-1*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=176)*,*[*124-2*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=12012)*,*[*126-1*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=183)*, 127 a 131,*[*131-1*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=193)*, 134 a 146,*[*148*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=210)*,*[*149*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=211)*, 151 a 155,*[*159*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=223)*,*[*171*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=235)*,*[*174*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=238)*,*[*176*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=240)*,*[*177*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=241)*,*[*177-1*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10875)*y*[*177-2*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=12013)*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 4o 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*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=254)*y*[*193*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=258)*del Estatuto Tributario”.*

El artículo 3° del decreto 2701 de 2013, mediante el cual se reglamenta la Ley 1607 de 2012, en relación con la base gravable del impuestos (sic) sobre la renta para la equidad –CREE-, precisa.

*"ARTÍCULO 3o. BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD –CREE-. La base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) se determina así: De la totalidad de los ingresos brutos realizados en el año o período gravable, susceptibles de incrementar el patrimonio, sin incluir las ganancias ocasionales, se restarán únicamente:*

*1. Las devoluciones, rebajas y descuentos.*

*2. Los ingresos no constitutivos de renta previstos en el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 que en el año gravable correspondan a ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.*

*3. Los costos aceptables para la determinación del Impuesto sobre la Renta y Complementarios de conformidad con el Capítulo II del Título 1 del Libro Primero del Estatuto Tributario.*

*4. <Numeral modificado por el artículo 6 del Decreto 3048 de 2013. El nuevo texto es el siguiente:> Las deducciones de los artículos 107 a 117, 120 a 124,*[*126-1*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=183)*,*[*127-1*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=188)*,*[*145*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=207)*,*[*146*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=208)*,*[*148*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=210)*,*[*149*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=211)*,*[*159*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=223)*,*[*171*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=235)*,*[*174*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=238)*y*[*176*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=240)*del Estatuto Tributario, siempre que cumplan con los requisitos de los artículos*[*107*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155)*y*[*108*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=156)*del Estatuto Tributario, así como las correspondientes a la depreciación y amortización de inversiones previstas en los artículos*[*127*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=187)*, 128 a 131-1 y 134 a 144 del Estatuto Tributario.*

*Estas deducciones se aplicarán con las limitaciones y restricciones de los artículos*[*118*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=169)*,*[*124-1*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=176)*,*[*124-2*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=12012)*, 151 a 155 y 177 a 177-2 del Estatuto Tributario.*

*5. Las rentas exentas de que trata la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones que contiene el régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, el artículo 4 del Decreto 841 de 1998, el artículo 135 de la Ley 100 de 1993, los artículos 16 y 56 de la Ley 546 de 1999 y las exenciones contempladas en el numeral 9 del*[*artículo 207-2*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=25075)*del Estatuto Tributario por los años 2013 a 2017.*

*PARÁGRAFO 1o. La base gravable determinada en el presente artículo incluirá la renta líquida por recuperación de deducciones ...."*

Las anteriores normas, fueron ratificadas mediante el concepto Nro. 000357 de marzo 28 de 2014, en cuyo numeral primero, así.

*"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*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=254)*y*[*193*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=258)*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*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=25075)*del Estatuto Tributario, y el Patrimonio líquido en el*[*artículo 282*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=25075)*ibídem. Por ello, se considera que en el impuesto sobre la renta para la equidad - CREE el patrimonio a que aluden los mencionados artículos 21y 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*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=336)*y*[*282*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=359)*respectivamente del Estatuto Tributario y para lodos (sic) los efectos del tributo será necesario apelar a estas definiciones".*

Ahora bien, respecto al tema del Certificado de Incentivo Forestal - CIF los artículos 3, 4 y 8 de la Ley 139 de 1194, (sic) determina.

*"ARTÍCULO 3o. NATURALEZA. El Certificado de Incentivo Forestal, es el documento otorgado por la entidad competente para el manejo y administración de los recursos naturales renovables y del medio ambiente, que da derecho a la persona beneficiaria a obtener directamente al momento de su presentación, por una sola vez y en las fechas, términos y condiciones que específicamente se determinen, las sumas de dinero que se fijen conforme al artículo siguiente, por parte de la entidad bancaria que haya sido autorizada para el efecto por Finagro. El certificado es personal y no negociable.*

*ARTÍCULO 4o. CUANTÍA. El Certificado de Incentivo Forestal tendrá una cuantía hasta:*

*a) El setenta y cinco por ciento (75%) de los costos totales netos de establecimiento de plantaciones con especies autóctonas, o al cincuenta por ciento (50%) de los correspondientes aplantaciones con especies introducidas, siempre y cuando se trate de plantaciones con densidades superiores a 1.000 árboles por hectárea. Cuando la densidad sea inferior a esta cifra, sin que sea menor de cincuenta árboles por hectárea, el valor se determinará proporcional por árbol.*

*b) El cincuenta por ciento (50%) de los costos totales netos de mantenimiento en que se incurra desde el segundo año hasta el quinto año después de efectuada la plantación, cualquiera que sea el tipo de especie.*

*c) El setenta y cinco por ciento (75%) de los costos totales en que se incurra durante los primeros cinco años correspondientes al mantenimiento de las áreas de bosque natural que se encuentren dentro de un plan de establecimiento y manejo forestal.*

*… ARTÍCULO 8o. EFECTOS DEL OTORGAMIENTO DE CERTIFICADOS. El otorgamiento de Certificados de Incentivo Forestal produce para los beneficiarios los siguientes efectos:*

*a) No tendrán derecho a los incentivos o exenciones tributarios que por la actividad forestal prevea la ley.*

*b) Solo podrán solicitar nuevamente el Certificado de Incentivo Forestal para realizar plantaciones en el mismo suelo, transcurridos 20 años después del otorgamiento de dicho Certificado; salvo que por fuerza mayor o caso fortuito, debidamente comprobado por la entidad competente para la administración y manejo de los recursos naturales renovables y del medio ambiente, se haya perdido la plantación que fue objeto de Certificado.*

*c) Por constituir un reconocimiento por parte del Estado de los beneficios ambientales que origina la reforestación, los ingresos por Certificados de Incentivo Forestal no constituyen renta gravable”.*

De las normas anteriores, se colige que:

- El impuesto sobre la renta para la equidad –CREE-, es un nuevo impuesto con destinación específica, contiene sus propios elementos del tributo acordes con el artículo 338 de la Constitución Política.

- Aunque la depuración del impuestos sobre la renta para la equidad –CREE- sea similar a la del Impuesto sobre la renta y complementarios, por mandato expreso del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 y del artículo 3° del decreto 2701 de 2013, la base gravable es diferente, puesto que entre otros conceptos, no incluyó como factor de detracción los ingresos no constitutivos de renta percibidos por el CIF.

- Los ingresos por los CIF no son renta gravable solamente para efectos del impuestos (sic) sobre la renta y complementarios.

- Los ingresos recibidos por el CIF de acuerdo a la Ley 139 de 1994, tiene dos efectos inminentes, uno la recuperación de un costo ya reconocido tributariamente y el otro que dicho ingreso es susceptible de capitalizar o incrementar el patrimonio.

Ahora bien, como usted lo advierte en su análisis, si bien es cierto que las exenciones establecidas como estímulo o incentivo tributario a cambio de una contraprestación generan situaciones jurídicas consolidadas conforme a las sentencias de la Corte Constitucional C-604 de 2000 y C-785 de 2012, el no haber excluido de manera expresa el ingreso del CIF, para determinar la base del impuesto sobre la renta para la equidad –CREE-, en la Ley 1607 de 2012 no implica de ninguna manera que se le esté desconociendo como ingreso no constitutivo de renta en el impuesto sobre la renta y complementarios.

Así las cosas, este despacho confirma el contenido del oficio Nro. 077314 de diciembre 2 de 2013 (radicado interno 001037 del 2 de diciembre de 2013), en cuanto a que: *"... ingresos como los que se consultan, -provenientes del Certificado de Incentivo Forestal- que si bien fueron creados buscando incentivar la producción y protección forestal, en la ley 139 de 1994, en donde para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios expresamente consagró en el artículo 8 que "no constituyen renta gravable"; no pueden ser tomados en idéntico sentido en el impuesto sobre la renta para la equidad CREE, toda vez que, la ley 1607 de 2012 no hizo mención al respecto y no los incluyó dentro de aquellos ingresos que se exceptúan o detraen de la base gravable".*

Atentamente,

**YUMER YOEL AGUILAR VARGAS**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina