**OFICIO N° 011801**

**14-02-2014**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

100208221- 000106

Señor

**YHONY ALBERTO LEE YARA**

yhonyalee@gmail.com

Sin

**Ref:** Radicado 02858 del 27/12/2013

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

**Descriptores:** Presentación declaración, Realización, Ingresos, deducciones.

**Fuentes Formales:** Estatuto Tributario arts [27](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=57), [35](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=66); 2649 de 1993; 2972/13; 214 de Febrero 10 de 2004; Decreto 187/75

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 0006 de 2009, es función de esta Subdirección 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.

**1- Cuando se inicia la presentación de la declaración de renta y complementarios para los contribuyentes calificados como Grandes Contribuyentes?**

Mediante el Decreto 214 de Febrero 10 de 2014 se modificaron algunas disposiciones del Decreto 2972 de 2013, en este contexto dispone el artículo 1 respecto de la presentación de la declaración de los grandes contribuyentes:

**“Artículo 1.** Modifíquese el artículo 11 del Decreto 2972 de 2013, el cual quedará así:

**"Artículo 11. Grandes contribuyentes. Declaración de renta y complementarios. (...)**

El plazo para presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, **se inicia el 1° de marzo del año 2014 y vence entre el 8 y el 24 de abril del mismo año** atendiendo el último dígito del NIT del declarante que conste en el Certificado del Registro Único Tributario - RUT, sin tener en cuenta el dígito de verificación, así: (...)” resaltado fuera de texto.

**2- El plazo señalado en el artículo 14 del Decreto 2972 de 2013, para la presentación de la declaración de renta de las personas naturales se inicia el 1 de marzo de 2013? o es un error en el artículo.**

El mencionado Decreto 214/14, en el artículo 2, corrige el error de transcripción, contenido en el artículo 14 del Decreto 2972/13, respecto de la fecha en que se inicia la presentación de la declaración de las personas naturales y precisa que esta comienza “el 1o. de marzo de 2014”

3- De conformidad con artículo 21 del Decreto 2972 de 2013, se debe liquidar anticipo en la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad-CREE?

La Ley 1607 de 2012 en los artículos 20 y siguientes crea el impuesto sobre la renta para la equidad- CREE y determina los elementos del mismo, no obstante no consagra de manera expresa la figura del anticipo del impuesto, como está contenido en el Estatuto Tributario en el [artículo 807](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=997) para el impuesto sobre la renta y complementarios; de igual manera no hace remisión expresa al mismo, por lo que entonces se puede afirmar que para el impuesto sobre la renta para la equidad CREE, no existe obligación de liquidar anticipo para el año siguiente. De otra parte, mediante el artículo 3 del Decreto 214 de 2014, se modifica el artículo 21 del decreto 2972/13, y particularmente en el parágrafo 1 se elimina la referencia al anticipo de este impuesto.

**4- Qué se entiende por realización de ingresos para efectos del CREE y aplican las excepciones?**

Respecto de la realización del ingreso, el [artículo 27](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=57) 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.”

Por su parte, el Decreto 2649 de 1993, mediante el cual se reglamentó la contabilidad en general, en los artículos 97 y 99, establece frente a la realización del ingreso:

"Art. 97.- Realización del ingreso. Un ingreso se entiende realizado y, por tanto, debe ser reconocido en las cuentas de resultados, cuando se ha devengado y convertido o sea razonablemente convertible en efectivo. Devengar implica que se ha hecho lo necesario para hacerse acreedor al ingreso."

Así mismo, según el artículo 47 del mismo decreto, el reconocimiento es el proceso de identificar y registrar o incorporar formalmente en la contabilidad los hechos económicos realizados. Y el artículo 12 ibídem sobre la realización de los hechos económicos señala: "Sólo pueden reconocerse hechos económicos realizados. Se entiende que un hecho económico se ha realizado cuando quiera que pueda comprobarse que, como consecuencia de transacciones o eventos pasados, internos o externos, el ente económico tiene o tendrá un tendrá (sic) un beneficio o un sacrificio económico, o ha experimentado un cambio en sus recursos, en uno y otro caso razonablemente cuantificables.”

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 sustancialmente idéntica al impuesto sobre la renta y complementarios.

*"Es pertinente entonces analizar los elementos de la obligación tributaria del Impuesto sobre la Renta para la Equidad y del Impuesto sobre la Renta, específicamente el hecho generador del tributo y su base gravable, por ser éstos los elementos que contienen las características esenciales de un impuesto de renta.*

*El hecho generador de la obligación tributaria, en el Impuesto sobre la Renta para la Equidad, conforme con el artículo 21 de la Ley 1607 de 2012, lo constituye la obtención de ingresos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos en el año o período gravable.*

*A su turno, en el Impuesto sobre la Renta el hecho generador lo constituye todo ingreso ordinario o extraordinario susceptible de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción.*

*En armonía con el anterior elemento, la base gravable del Impuesto sobre la Renta se caracteriza por contener minoraciones estructurales - ingresos no consecutivos, costos, deducciones, etc. - que se restan de la suma de todos los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo del impuesto.*

*En el caso del Impuesto sobre la Renta para la Equidad, conforme con el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, se adoptó un gran porcentaje de las minoraciones estructurales contenidas en el Impuesto sobre la Renta. En este sentido, si bien las minoraciones estructurales no son idénticas en ambos impuestos, la determinación de su base gravable permite la depuración de ingresos, de tal manera que es pertinente concluir que la naturaleza de ambos tributos es sustancialmente análoga..."*

En este contexto, conforme con los artículos 20 y 22 de la Ley 1607 de 2012, la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad-CREE, la constituye 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 y de las del impuesto sobre la renta para la equidad CREE que se refiere a la realización del ingreso, así como a la regla de interpretación del artículo 29 del código civil que dispone "<PALABRAS TÉCNICAS>. Las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte; a menos que aparezca claramente que se han formado en sentido diverso" es preciso concluir que tanto el concepto como las excepciones y demás aspectos de realización consagrados en el [artículo 27](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=57) del E.T. y en el Decreto 2649 de 1993, son aplicables al impuesto sobre la renta para la equidad-CREE.

**5- Los intereses presuntos están gravados con CREE?**

**Se infiere que la pregunta se refiere a si aplica para el impuesto sobre la renta para la equidad -CREE, la presunción que consagra el** [**artículo 35**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=66) **del Estatuto Tributario.**

La presunción consagrada en el [artículo 35](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=66) del E. T. es de derecho, es decir que no admite prueba en contrario siendo en consecuencia de aplicación restrictiva y solamente a los casos previstos por el legislador. En este contexto se ha pronunciado esta dependencia en anteriores oportunidades:

“…Las cuentas por pagar y por cobrar que se originen en transacciones efectuadas entre la sociedad y los socios, en desarrollo del objeto social y dentro del giro ordinario de los negocios de la empresa, y que no correspondan a préstamos en dinero, no generan los intereses presuntos de que trata el [artículo 35](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=66) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 94 de la Ley 788 de 2002. Lo anterior por cuanto la prescripción normativa es exclusiva para **deudas por préstamos en dinero (contratos de mutuo) entre las sociedades y los socios y,** por ende, *sólo en tales casos y para efectos del impuesto sobre la renta se presume de derecho la causación de intereses....“ subrayado fuera de texto."* **CONCEPTO 073045 DE 2006 AGOSTO 29.**

**Por ello, dada la naturaleza de la presunción, se requeriría de expresa consagración o remisión legal, para hacerla efectiva en un impuesto diferente al de renta y complementarios, por ello, se considera que esta norma no puede ser tenida en cuenta para la determinación del impuesto CREE.**

**6- La provisión individual de cartera para efectos de la deducción en el CREE debe cumplir con los requisitos del Decreto 187 de 1975?**

El artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, al señalar los factores de depuración de la base gravable hace referencia entre otros a los artículos "134 a 146“, en tal sentido la provisión de deudas de dudoso o difícil cobro, podrá solicitarse como deducción. En este contexto se entenderá que estas provisiones deberán cumplir los requisitos previstos en las normas vigentes. Ahora bien, en efecto el artículo 72 del Decreto 187 de 1975 señala los requisitos para aceptar esta deducción:

"ARTÍCULO 72. Los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación tendrán derecho a una deducción de la renta bruta por concepto de provisión individual para deudas de dudoso o difícil cobro, siempre que llenen los requisitos siguientes:

1. Que la respectiva obligación se haya contraído con justa causa y a título oneroso.

2. Que se haya originado en operaciones propias de la actividad productora de renta.

3. Que se haya tomado en cuenta al computar la renta declarada en años anteriores.

4. Que la provisión haya constituido en el año o período gravable de que se trate.

5. Que la obligación exista en el momento de la contabilización de la provisión.

6. Que la respectiva deuda se haya hecho exigible con más de un año de anterioridad y se justifique su carácter de dudoso o difícil cobro.”

Así las cosas, ante la pregunta del consultante, respecto del año gravable 2013, en el impuesto sobre la renta para la equidad –CRE (sic), no se dará el requisito que consagra el numeral 3 del citado artículo 72 toda vez que por sustracción de materia por efecto mismo de la creación del impuesto CREE, el ingreso causado no pudo ser tomado como tal en años anteriores, por lo que entonces, respecto de este año gravable 2013 no será posible tomar las provisiones que correspondan a períodos anteriores a la vigencia del impuesto, toda vez que, se reitera "no se han tomado en cuenta al computar la renta declarada en años anteriores.". En el mismo contexto, se podrán tomar para los siguientes años como provisión deducible por el concepto aquí estudiado, aquellas que correspondan a ingresos que en el período gravable correspondiente (a partir de 2013) se hayan causado como gravados en el impuesto sobre la renta para la equidad CREE, de acuerdo con las disposiciones legales.

7- La exclusión de la renta presuntiva consagrada en el parágrafo 2 del artículo 40 de la ley 116 (sic) de 2006, aplica desde el momento de confirmación del acuerdo, o desde el período gravable siguiente?

Consagra el artículo 40 de la ley 1116 de 2006 respecto de la renta presuntiva en el impuesto sobre la renta y complementarios:

*"ARTÍCULO 40. EFECTO GENERAL DEL ACUERDO DE REORGANIZACIÓN Y DEL ACUERDO DE ADJUDICACIÓN.* Como consecuencia de la función social de la empresa, los acuerdos de reorganización y los acuerdos de adjudicación celebrados en los términos previstos en la presente ley, serán de obligatorio cumplimiento para el deudor o deudores respectivos y para todos los acreedores, incluyendo a quienes no hayan participado en la negociación del acuerdo o que, habiéndolo hecho, no hayan consentido en él.

PARÁGRAFO 1o. Las empresas que hayan celebrado un acuerdo de reorganización no estarán sometidas a renta presuntiva por los tres primeros años contados a partir de la fecha de confirmación del acuerdo...."

Como se observa es expresa la ley cuando señala que la no sujeción a la renta presuntiva se presentará “... A partir de la fecha de confirmación del acuerdo”. En tal sentido y acorde con lo previsto en el artículo 27 del código civil, cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu, es preciso anotar que la exclusión de la renta presuntiva en el impuesto sobre la renta y complementarios, no podrá darse desde el año gravable siguiente a la confirmación del acuerdo, sino que cobija el período gravable en el cual este acuerdo se confirma y a partir del mismo, no de manera retroactiva

8- Son deducibles en CREE, las expensas necesarias del [artículo 107](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del E. T.?

Sobre el particular el artículo 6 del Decreto 304 (sic) de Diciembre 27 de 2012 (sic) precisó:

"Artículo 6. Modifícase el numeral 4 del artículo 3 del Decreto 2701 de 2013, el cual quedará así:

4. 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 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.”

Atentamente,

**LEONOR EUGENIA RUIZ DE VILLALOBOS**

Subdirectora de Gestión Normativa y Doctrina

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_