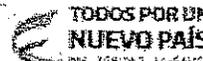




MINHACIENDA



www.dian.gov.co

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá D.C. 31 MAYO 2016

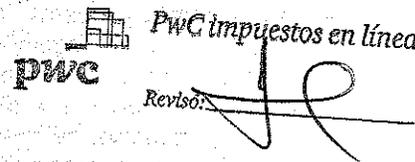
100202208- 0 5 0 9

DIAN No. Radicado 000S2016013698
 Fecha 2016-06-01 01:55:58 PM
 Remitente Sede NIVEL CENTRAL
 Depen DIR GES JURIDICA
 Destinatario CROWE HORWATH
 Anexos 0 Folios 2

Señores
CARLOS GIOVANNI RODRÍGUEZ VÁSQUEZ
 Gerente de Impuestos Crowe Horwath
 Carrera 16 #93-92 Edificio Crowe Horwath
 Bogotá – Cundinamarca

LUIS GUILLERMO SEGURA GUTIÉRREZ
 guillermo.segurag@gmail.com
 Calle 2 No. 31B-20 Bloque 1 Interior 3 Apto. 411
 Bogotá – Cundinamarca

MARI GONZÁLEZ DE GUEVARA
 marigg@une.net.co
 Carrera 43A #1-50 Oficina 857 San Fernando Plaza Torre 1
 Medellín - Antioquia



Ref.: Radicados No. 005481 del 2 de marzo de 2016 y No. 013723 del 12 de mayo de 2016

Atento saludo Sres. Rodríguez Vásquez y Segura Gutiérrez.

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta Dirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad, así como normas de personal, presupuestal y de contratación administrativa que formulen las diferentes dependencias a su interior, ámbito dentro del cual será atendida su solicitud.

Mediante el radicado No. 005481 del 2 de marzo de 2016 se solicita que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales "se sirva precisar si para el año gravable 2015 es o no procedente compensar las pérdidas fiscales de años anteriores al 2015 (2013 a 2015) dentro del Impuesto Sobre la Renta para la Equidad -CREE-" (negrilla fuera de texto), y que, en caso contrario, se expliquen las razones "en la medida en que sería manifiestamente contrario a lo dispuesto por la Corte Constitucional en la sentencia C-291 de 2015".

De otra parte, en el radicado No. 013723 del 12 de mayo del mismo año se solicita que la entidad proceda "a la debida aplicación de los efectos del fallo de constitucionalidad C-291 del 20 de mayo de 2015, permitiéndole a los contribuyentes del CREE, que determinaron pérdidas fiscales en los años gravables 2013 y 2014 compensarlas con la renta líquida ordinaria que se determinó en el año gravable 2015" (negrilla fuera de texto) y, en consecuencia, se deje sin efectos "lo dispuesto en el artículo 2° de la Resolución No. 000029 del 29 de marzo de 2016".

Sobre el particular, la Corte Constitucional, M.P. GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO, en la mencionada providencia concluyó que el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 era inconstitucional "por violación del principio de equidad tributaria por no permitir la compensación de pérdidas fiscales con rentas

líquidas obtenidas en años posteriores” (negrilla fuera de texto) argumentando:

“(…) no es razonable ni proporcional excluir la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores para definir la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad CREE. Efectivamente, la omisión (i) afecta gravemente un principio constitucional sin que se beneficie ningún otro, (ii) presenta rasgos confiscatorios y (iii) genera un claro impacto regresivo en el sistema tributario.

(…)

Con todo (…) no es factible adoptar un fallo de inexecutable simple debido a la naturaleza del CREE y la destinación específica de sus recursos dirigidos al SENA, al ICBF y al Sistema general de seguridad social en salud. En efecto, de declararse la inconstitucionalidad de la norma, estas entidades, que cumplen fines constitucionales imperiosos – educación, protección a la infancia y atención en salud – dejarían de recibir los recursos provenientes del tributo durante el resto de este año gravable y durante el periodo durante el cual el Estado puede perseguir a los agentes morosos (5 años). De tal suerte, el resultado de una declaratoria de inexecutable simple no sólo es indeseable sino que generaría efectos claramente inconstitucionales por obstaculizar e incluso impedir el desempeño de funciones del Estado encaminadas a la protección de bienes y sujetos protegidos por la Carta Política. Bajo estas circunstancias, se impone adoptar un fallo que tenga un alcance diferente, aunque seguirá circunscrito a los cargos analizados en esta oportunidad.” (negrilla fuera de texto).

Así las cosas, se optó por expedir una sentencia integradora, *“situación en la que la propia Corte llena el vacío que deja la norma inconstitucional al salir del sistema jurídico”* (negrilla fuera de texto), de manera que, *“[c]on base en el principio de conservación de la norma, la labor del juez constitucional, en estos casos, no tiene por fin la exclusión del precepto omisivo, sino que éste pueda ser interpretado en el sentido de abarcar los supuestos de hecho dejados de lado por el Legislador”* (negrilla fuera de texto).

En esa medida, se resolvió incluir la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores *“como parte de la definición de la base gravable del CREE”*, conforme al artículo 147 del Estatuto Tributario, únicamente respecto de *“las situaciones, no consolidadas, cobijadas por los efectos jurídicos del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012”* (negrilla fuera de texto).

Empero, el campo de aplicación de la reseñada solución jurisprudencial debe entenderse circunscrito a los términos del artículo 22-2 de la Ley 1607 de 2012, adicionado por el artículo 13 de la Ley 1739 de 2014, el cual dispone que *“[l]as 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”* (negrilla fuera de texto).

En efecto, la misma Corte Constitucional reconoce:

“En el presente caso, la ausencia del texto que debe declararse inexecutable puede resultar más gravosa que su presencia debido a la pérdida de recursos que sufrirían el SENA, el ICBF y el sistema general de seguridad social en salud. Con todo, una sentencia diferida no tendría mucho sentido ya que el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 tiene ya un plazo de vigencia y de pervivencia de efectos limitado por la reforma contenida en Ley 1739 de 2014, por tanto, la Corte encuentra el fallo integrador como el más razonable en este asunto.

Para llenar el vacío generado por la omisión legislativa relativa, y con el objetivo de respetar al máximo el principio democrático y el trabajo del Legislador, la Corte tomará en cuenta la nueva normativa sobre el CREE para proferir su fallo. Como fue mencionado previamente, el Congreso reformó el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 por medio de la Ley 1739 de 2014. Esta

reforma incluyó, en su artículo 13, la compensación de pérdidas fiscales para efectos de definir la base gravable del CREE (...)

(...)

Sin embargo, la norma sólo es aplicable a partir del año gravable 2015. (...) (negrilla fuera de texto).

En este orden de ideas, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales procedió al cumplimiento del reseñado pronunciamiento jurisprudencial, para lo cual profirió la Resolución No. 29 de 2016, en cuyo artículo 2° dispuso:

"ARTÍCULO 2o. Modificar, con base en la Sentencia C-291 de 2015 de la Corte Constitucional, la etiqueta de la casilla 38 del Formulario 140 Declaración Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), habilitado en el artículo 6o de la Resolución 000004 de 2016, la cual quedará así:

38. Pérdida líquida Años 2013 y/o 2014 / Compensaciones.

La parte pertinente del instructivo del Formulario 140, en la casilla 38, quedará así:

38. Pérdida Líquida Años 2013 y/o 2014 / Compensaciones: Conforme a la Sentencia C-291 de 2015 de la Corte Constitucional, incluya en esta casilla las pérdidas en que incurrió el contribuyente del Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE, liquidadas para los años 2013 y/o 2014, para hacer efectiva su compensación a partir del año gravable 2016.

(...)

Nota:

Las compensaciones por pérdidas y por exceso de base mínima, no aplican para el año gravable 2015, toda vez que de conformidad con los artículos 13 y 14 de la Ley 1739 de 2014, estas solo podrán tomarse contra las rentas determinadas en los años gravables siguientes. (Artículo 147 del Estatuto Tributario)." (negrilla fuera de texto).

Luego, no es de recibo para este Despacho lo solicitado por los consultantes, ya que la autoridad tributaria ha dado efectivo cumplimiento a lo ordenado por el juez constitucional dentro del marco de la normativa tributaria vigente.

En efecto, es menester comprender que el derecho a compensar pérdidas fiscales nace de la respectiva liquidación que se haga de ésta en el denunciario rentístico; lo cual, para el asunto *sub examine*, se permitió mediante el señalado acto administrativo en la declaración del periodo gravable 2015; motivo por el cual no resulta jurídicamente posible su compensación en el mismo periodo, pues tal proceder contraría abiertamente lo consagrado en los artículos 147 del Estatuto Tributario y 22-2 de la Ley 1607 de 2012, disposiciones a las que – valga la pena reiterar – se sujetó la Corte Constitucional en el pronunciamiento transcrito.

Ahora bien, conviene advertir que la autorización para liquidar las pérdidas fiscales de los años gravables 2013 y 2014 en la declaración del año gravable 2015 obedeció al propósito de abarcar periodos fiscales en firme, pues de lo contrario, algunos contribuyentes del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE carecerían del derecho a su compensación acorde con lo resuelto en la sentencia C-291 de 2015, debido a que en ésta se resolvió que, para efectos de ajustar el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 a la Constitución Política, "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*" (negrilla fuera de texto).

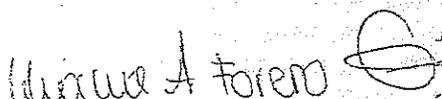
Así pues, con miras a ilustrar lo anterior, se plantea el siguiente escenario: Si en el periodo gravable 2013

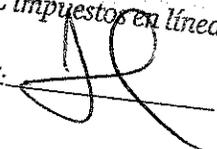
se hubiese generado una pérdida fiscal y su reconocimiento acarrearía la disminución del impuesto a cargo, el contribuyente carecería del derecho a su compensación ya que dicha posibilidad sólo fue reconocida a mediados del año 2015, es decir, después del vencimiento del plazo – 1 año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración de GREE – para corregir la declaración del referido periodo en atención al artículo 589 del Estatuto Tributario. En otras palabras, se estaría en presencia de una situación consolidada.

Por lo anterior, es de colegir que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales no sólo ha dado cumplimiento a lo ordenado por la Corte Constitucional, también ha extendido el derecho reconocido por la Corporación a contribuyentes privados del mismo, de aplicarse con absoluto rigor la sentencia C-291 de 2015.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestras bases de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: www.dian.gov.co siguiendo los iconos: "Normatividad" - "técnica" y seleccionando "Doctrina" y Dirección Gestión Jurídica.

Atentamente,


LILIANA-ANDREA FORERO GÓMEZ
Directora de Gestión Jurídica

 PwC impuestos en línea
Revisó: 

P:ARC R:DFOS