

OFICIO N° 0957

25-09-2017

DIAN

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá, D.C.

100202208-0957

Señora

ANA MARÍA BARBOSA RODRÍGUEZ

Carrera 11 N° 98-07 Piso 4 Edif. Pijao

Bogotá, D.C.

Ref: Radicado 100037463 del 15/06/2017 y 00247 del 12/07/17

Tema Impuesto sobre la renta para la equidad - CREE

Descriptor COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES

Fuentes formales Sentencia C-291 de 2015, artículo 147 del E.T.

De acuerdo con los artículos 19 y 20 del Decreto 4048 de 2008 son funciones de esta Dirección mantener la unidad doctrinal y absolver de modo general 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.

En el escrito de la referencia, solicita se emita concepto por parte de esta dependencia atendiendo los lineamientos fijados por la Corte Constitucional en la Sentencia C-291 de 2015, en el que se precise si procede el rechazo y sanción de inexactitud para los contribuyentes que tenían pérdidas generadas en el impuesto sobre la renta para la equidad – CREE por los años gravables 2013 y 2014 y las compensaron en el año 2015.

Hace un recuento del antecedente jurisprudencial y los motivos de la Corte Constitucional en la Sentencia C-291 de 2015 al estudiar la demanda de inexecutable por omisión legislativa del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 (no vigente pero que surte efectos jurídicos) que no contiene una disposición relativa a la compensación de pérdidas fiscales en este impuesto. La Corte resuelve

declarar exequible este artículo en el entendido de que las pérdidas fiscales en que incurrirán los contribuyentes del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE podrán compensarse en este tributo, de conformidad con lo establecido en el artículo 147 del Estatuto Tributario.

Continúa haciendo referencia tanto al Oficio No. 08139 de 2016, como al No 013698 del mismo año, en los que a pesar de reconocer el fallo de la Corte, precisa que tal compensación sólo podrá efectuarse a partir del año gravable 2016, conclusión respecto de la cual estima no encuentra argumentos jurídicos que soporten esta decisión que a su juicio hace inocuo el fallo de la Corte.

Señala que las consideraciones de la Corte incluidas en la citada sentencia forman parte del contenido del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 pues sólo así es viable salvar la inexecutable de que adolecería. Las declaraciones tributarias que cumplirían las características son las de los períodos gravables 2013 y 2014, ya que a partir del año 2015 el tema se encuentra regulado por la Ley 1739 de 2014. Señala igualmente que esas declaraciones tributarias no se encontraban en firme a mayo 20 de 2016 –fecha de la Sentencia-

Por lo anterior considera que si un contribuyente compensó en su declaración tributaria del CREE del año gravable 2015 las pérdidas generadas en los años 2013 y 2014 –pese a no contar con el renglón en el formulario- pero cumple con la totalidad de las condiciones del artículo 147 del E.T. no es procedente su rechazo por parte de la Administración ni la consecuente sanción de inexactitud.

Sobre el tema, es necesario señalar:

Como bien se expresa en el escrito de consulta, esta dependencia a raíz del pronunciamiento de la Corte Constitucional sobre la executable del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 hizo un análisis, mediante el Oficio No. 013698 de junio 1 de 2016, que es pertinente recordar:

*“(…) 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 período 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)

(...)

Con base en lo anterior, esta entidad consideró que la liquidación del monto de las pérdidas por los años gravables 2013 y 2014 podía hacerse en el año 2015 y su compensación acorde con el artículo 147 del Estatuto Tributario sólo podría hacerse a partir del año 2016.

Señala el concepto que para compensar una pérdida, esta debe haberse liquidado previamente pues sólo así determinada la pérdida en un período y cuantificado su monto es posible imputarla contra las rentas líquidas ordinarias que el contribuyente obtenga en los períodos gravables siguientes:

“(...) En efecto, es menester comprender que el derecho a compensar pérdidas fiscales nace de la respectiva liquidación que se haga de ésta en el denuncia rentístico; lo cual, para el asunto sub examine, se permitió mediante el señalado acto administrativo en la declaración del período gravable 2015, motivo por el cual no resulta jurídicamente posible su compensación en el mismo período, 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 ...”

Si bien tal afirmación en principio resulta acorde con lo establecido en el artículo 147 citado el cual antes de la modificación que introdujera el artículo 88 de la Ley 1819 de 2016 – consagraba “Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales reajustadas fiscalmente, con las rentas líquidas ordinarias que obtuviera en los períodos gravables siguientes sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. Las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a los socios.”; en el presente caso se presenta una situación atípica pues el derecho a compensar la pérdida fue reconocido por el alto Tribunal Constitucional con posterioridad a la terminación del período y es claro que en su momento no pudo liquidarse para el caso de la declaración del año 2013, (mas no para el año 2014 cuya (sic) plazo para la presentación se dio en el año 2015.)

En el fallo citado la Corte afirma el derecho a la compensación de pérdidas con las rentas líquidas obtenidas en los años posteriores "(...) como parte de la definición de la base gravable del CREE, regla adoptada en el artículo 147 del ET. Este entendimiento o integración se aplicará a todas las situaciones, **no consolidadas**, cobijadas por los efectos jurídicos del artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 y perdurará mientras esta disposición tenga la entidad de producir consecuencias normativas"

Analizando en esta oportunidad nuevamente el punto de las situaciones no consolidadas es claro que el fallo de la Corte aplica para situaciones acaecidas en los períodos gravables 2013 y 2014 pues en razón de la modificación que realizará la Ley 1739 de diciembre de 2014, para el año 2015 ya la compensación de pérdidas a partir de este año, se encontraba regulada. Por ello este despacho considera que que (sic) en efecto se cumple el postulado de la sentencia frente a los períodos gravables 2013 y 2014 cuya firmeza acaecería dos años después del vencimiento del plazo para su presentación.

De otra parte, no se encuentra que el fallo de la Corte haya delimitado o incluido fecha exacta a partir de la cual fuera viable ejercer el derecho a la compensación de las pérdidas, señala eso sí carácter de obligatorio cumplimiento

"(...) Sin embargo, la norma sólo es aplicable a partir del año gravable 2015. Para efectos de hacer que el artículo 22 se ajuste a la Carta, es necesario que esta norma opere frente a todas las situaciones, no consolidadas, cobijada por sus efectos jurídicos y que perdure mientras la norma tenga la entidad de producirlos, por lo tanto se entenderá como parte del artículo 22 en estos términos. Ya que puede haber dudas sobre el momento en que esta decisión comienza a regir, la Corte se limita a anotar que la vigencia de este fallo seguirá las reglas generales de este tipo de providencias (artículo 21 Decreto 2067 de 1991), y así habrá de ser entendida para todos los efectos pertinentes. (...)"

En este contexto, resulta imperioso traer a colación las consideraciones que hizo la Sección Cuarta del Honorable Consejo de Estado, en el Auto 2016-00040/22572 del 17 de julio de 2017, mediante el cual decretó la suspensión provisional de los efectos de las expresiones "*para hacer efectiva su compensación a partir del año gravable 2016*" y "*por pérdidas*", contenidas en el artículo 2º de la Resolución DIAN 000029 del 29 de marzo de 2016, que modificó la Resolución 000004 de 2016 "*Por la cual se prescriben y habilitan los formularios y formatos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en el año 2016*".

"*Con base en el artículo 147 del Estatuto Tributario y la Sentencia C-291 de 2015, las pérdidas fiscales de los años gravables 2013 y 2014, cobijadas por los efectos jurídicos del artículo 22 de la Ley 1607*"

de 2012, pueden compensarse como rentas líquidas en el año gravable 2015, que es al que se refiere la resolución demandada.

En consecuencia, no es válido afirmar que sólo puedan compensarse pérdidas fiscales de los años 2013 y 2014, a partir del año gravable 2016.

Así mismo, deben suspenderse los efectos de la expresión “pérdidas” prevista en la nota del artículo 2º de la Resolución 00004 de 2016, pues las compensaciones por pérdidas son viables en el año gravable 2015.”

Por lo anterior, si un contribuyente que por los años 2013 y 2014 había generado pérdida en el impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, que no había podido liquidar en su declaración privada y por ende al presentar la declaración del año gravable 2015 la cuantificó y compensó, se estima que antes de proceder a su desconocimiento por parte de la Administración tributaria, deberá establecerse la realidad o no de la misma según la determinación del impuesto y el rubro en el cual se incluyó. Pues es claro que frente a este aspecto debe primar la realidad de los hechos económicos denunciados por el contribuyente y el derecho que le asiste a compensar dicha pérdida, contra la renta líquida en aras del ejercicio del claro principio de equidad mencionado por el alto tribunal en el antedicho fallo.

De la misma manera debe tenerse en cuenta que la sanción por inexactitud pretende sancionar al contribuyente por la inclusión de datos inexactos o inexistentes u omisiones en el mismo sentido, así lo consagra el artículo 647 del Estatuto Tributario que tipifica como sancionable la inexactitud

“ARTÍCULO 647. INEXACTITUD EN LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS. <Artículo modificado por el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016.> Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas:

1. La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.
2. No incluir en la declaración de retención la totalidad de retenciones que han debido efectuarse o el efectuarlas y no declararlas, o efectuarlas por un valor inferior.
3. La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos.
4. La utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable.

5. Las compras o gastos efectuados a quienes la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hubiere declarado como proveedores ficticios o insolventes. (...)

En este contexto no se entendería cómo si la pérdida declarada es real y cumple con los requisitos legales para su determinación y compensación, puede sancionarse según el contenido del artículo 647 citado, pues a todas luces no se enmarca dentro de alguna de las causales antes señaladas. Esto permite concluir que de establecerse la veracidad de la pérdida declarada, no es procedente su rechazo y por ende tampoco la imposición de la sanción de inexactitud.

Por lo expuesto en esta oportunidad para hacer efectivo y dar cumplimiento al fallo de la Corte Constitucional, se revoca el Oficio Nro. 013698 de junio 1 de 2016 expedido por este Despacho, que limitan el derecho a compensar las pérdidas fiscales, que en su momento se generaron en la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad –CREE-, a partir del año gravable 2016 y reconocer que tal compensación pudo darse a partir del año gravable 2015 cumpliendo con los requisitos legales para la misma en los términos del artículo 147 del Estatuto Tributario y demás normas concordantes respecto de las situaciones jurídicas no consolidadas para entonces.

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 de Gestión Jurídica.

Atentamente,

LILIANA ANDREA FORERO GÓMEZ

Directora de Gestión Jurídica

Fecha:

Lunes, Septiembre 25, 2017

Entidad emisora:

DIAN

Número:

957

Título:

Tema: Renta

Subtítulo:

Descriptor: Compensación de pérdidas fiscales.