SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRIGUEZ

Bogotá D.C., veinticinco (25) de octubre de dos mil diecisiete (2017)

Referencia:	NULIDAD
Radicación:	11001-03-27-000-2014-00012 00 (20998)
Demandante:	Carlos Alfredo Ramírez Guerrero
Demandado:	La Nación – Ministerio de Hacienda y Crédito Público
Tema:	Medida de suspensión provisional del Parágrafo 1 del artículo 3 del Decreto 2701 de 2013. Impuesto sobre la renta para la equidad-CREE. Base gravable. Renta líquida por recuperación de deducciones

AUTO DECIDE RECURSO DE SÚPLICA

La Sala decide el recurso de súplica interpuesto por la DIAN contra el auto del 24 de febrero de 2015, mediante el cual el magistrado sustanciador del proceso de la referencia decretó la medida cautelar de suspensión provisional de los efectos del parágrafo 1 del artículo 3 de Decreto 2701 de 2013, «*por el cual se reglamenta la Ley 1607 de 2012*».

1. ANTECEDENTES

- En ejercicio del medio de control de nulidad, Carlos Alfredo Ramírez Guerrero pidió la nulidad del parágrafo 1º del artículo 3 del Decreto 2701 de 2013 que dispone:

  «*La base gravable determinada en el presente artículo incluirá la renta líquida por recuperación de deducciones*».

- En el escrito de la demanda, el demandante pidió decretar la medida cautelar de suspensión provisional del parágrafo 1º del artículo 3 Decreto 2701 de 2013. Para sustentar la medida solicitada señaló, en síntesis, que al expedir el reglamento, el Gobierno Nacional excedió la potestad reglamentaria pues amplió la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad –CREE. Lo anterior en consideración a que el artículo 22 de la Ley 1607 –norma reglamentada– no incluyó de manera expresa la renta líquida por recuperación de deducciones como parte de la base gravable del tributo en cuestión.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. El auto suplicado

Mediante auto del 24 de marzo de 2015, el magistrado sustanciador del proceso decretó la medida cautelar de suspensión de los efectos del parágrafo 1º del artículo 3 del Decreto 2701 de 2013, por las razones que a continuación se reseñan.

Dijo que la Ley 1607 estableció como hecho generador del impuesto sobre la renta para la equidad –CREE la obtención de ingresos que tengan la virtualidad de aumentar el patrimonio de los contribuyentes en el período gravable.

Explicó que de conformidad con el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, la base gravable del impuesto se obtiene de restar de los ingresos brutos –que cumplan con la condición de aumentar el patrimonio– los conceptos expresamente autorizados por la norma.

Destacó que el artículo 22 antes referido estableció el método para determinar la base gravable y que identificó con precisión los elementos que pueden ser detraídos para efectos de calcularla.

Advirtió que esa delimitación es propia de un sistema tributario regido por el principio de legalidad, y que con esto se dota de eficacia a la obligación tributaria, pues no deja cabida a la exclusión discrecional de ingresos que, de conformidad con la definición del hecho generador, se encuentran gravados.

Que la misma conclusión se predica en relación con la inclusión de los factores que integran la base gravable del impuesto, de manera que solo los expresamente consagrados en la ley, puedan considerarse como parte de esta.

Dijo que desde esa perspectiva, de conformidad con el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, la base gravable del impuesto está compuesta por todos los ingresos que incrementan el patrimonio. Advirtió que aunque esa definición pareciera tener un carácter abierto, en la medida en que podría admitir múltiples componentes, lo cierto es que existen límites en la determinación de los ingresos a computar.

Que, justamente, uno de esos límites es la inclusión de rentas cuya definición obedece a las especificidades de otros tributos y que responden a condiciones técnicas propias del gravamen que las regula.

Que, en otras palabras, un ingreso calificado como constitutivo de renta para determinado tributo no puede trasplantarse a otro por vía de analogía o mediante decretos reglamentarios, porque eso violaría los principios de certeza del tributo.

Señaló que de la lectura de del artículo 3 del Decreto 2701 de 2013 se concluye que el Gobierno Nacional adicionó la renta líquida por recuperación de deducciones a la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad –CREE y que, en consecuencia, extralimitó la potestad de reglamentación.

Lo anterior en razón a que la renta líquida por recuperación de deducciones, regulada en el artículo 195 del ET, está prevista de manera específica para el impuesto sobre la renta como parte integrante de su base gravable, sin que sea válido afirmar que hace parte de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad –CREE, que es un gravamen distinto.

Concluyó que para que pueda entenderse que la renta líquida por recuperación de deducciones está integrada al hecho generador del impuesto sobre la renta para la equidad –CREE, era necesaria una manifestación explícita de la Ley 1607 de 2012 en ese sentido. Que como no fue así, no podía ser incorporada mediante decreto reglamentario.

2.2. El recurso de súplica

En la oportunidad procesal establecida, la DIAN presentó recurso ordinario de súplica contra el auto del 24 de marzo de 2015, que sustentó en los términos que a continuación se reseñan.

Dijo que según el artículo 21 de la Ley 1607 de 2012, el hecho generador del impuesto sobre la renta para la equidad –CREE– es la obtención de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos.

Que, por su parte, el artículo 22 *ibídem* establece la forma de depurar la base gravable del impuesto y que para tales efectos parte de los ingresos brutos del contribuyente, de lo que se desprende que la materia imponible del tributo es la totalidad de los ingresos realizados en el periodo, siempre que sean susceptibles de incrementar el patrimonio del contribuyente.

Agregó que los ingresos brutos son los provenientes de las operaciones realizadas a lo largo del ejercicio económico sin imputarles costos y gastos. Que así, independientemente de que algunas rentas sean calificadas como especiales, bien sea por su naturaleza o forma de depuración, hace parte de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad –CREE– en tanto que corresponden a un ingreso.

Lo anterior, explicó, en razón a que el hecho generador del impuesto sobre la renta para la equidad –CREE– es la obtención de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio del contribuyente y que, precisamente, la recuperación de deducciones es un ingreso que constituye renta líquida.

De otra parte, señaló que en la exposición de motivos del proyecto de ley 166 de 2012, que fuera aprobado como la Ley 1607 de 2012, se señala que «*Las únicas rentas exentas del impuesto sobre la renta que son aceptadas para la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta para la Equidad – CREE, son las derivadas de la aplicación de la Decisión 578 de la Comunidad Andina, y 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*».

Que de lo anterior se advertía que el legislador no tuvo la intención de excluir de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad –CREE– las rentas líquidas especiales, de las que hace parte la renta por recuperación de deducciones.

3. CONSIDERACIONES

En los términos del recurso de súplica interpuesto por la DIAN, la Sala debe decidir si la medida cautelar de suspensión provisional de los efectos del parágrafo 1º del artículo 3 Decreto 2701 de 2013, decretada mediante auto del 24 de febrero de 2015, es procedente.

La Sala considera que debe revocar esa medida por las razones que se exponen a continuación, que a su vez corresponden a las consideraciones consignadas en el auto del 9 de marzo de 2017, dictado en el expediente 21249[1].

La Ley 1607 de 2012, «*Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones*», estableció el impuesto sobre la renta para la equidad –CREE–como un aporte a cargo de

[1] Auto del 9 de marzo de 2017. Expediente 21249. M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Demandante Álvaro Andrés Díaz Palacios y otro.

los sujetos pasivos en beneficio de los trabajadores, la generación de empleo y la inversión social.

Según el artículo 21[2] de la norma referida, el hecho generador del tributo «*lo constituye la obtención de ingresos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos en el año o período gravable*».

De acuerdo con lo anterior, el impuesto sobre la renta para la equidad –CREE– recae sobre los ingresos que se obtengan en el periodo, siempre que incrementen, en ese periodo, el patrimonio del contribuyente.

La Ley 1607 de 2012 o el Estatuto Tributario no definen de manera expresa lo que ha de entenderse por ingreso, de tal forma que es admisible acudir a lo previsto en el artículo 38 del Decreto 2649 de 1993[3] que establece que los ingresos «*representan flujos de entrada de recursos, en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades, realizadas durante un período, que no provienen de los aportes de capital*».

Contablemente, el ingreso por recuperación de deducciones se registra en la cuenta 4250, que corresponde a los ingresos no operacionales por recuperaciones y que, según el Decreto 2350 de

---

[2] **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.

Para efectos de este artículo, el período gravable es de un año contado desde el 1o de enero al 31 de diciembre.

PARÁGRAFO. En los casos de constitución de una persona jurídica durante el ejercicio, el período gravable empieza desde la fecha del registro del acto de constitución en la correspondiente cámara de comercio. En los casos de liquidación, el año gravable concluye en la fecha en que se efectúe la aprobación de la respectiva acta de liquidación, cuando estén sometidas a la vigilancia del Estado, o en la fecha en que finalizó la liquidación de conformidad con el último asiento de cierre de la contabilidad; cuando no estén sometidas a vigilancia del Estado.

[3] Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

1993, «*Por el cual se modifica el Plan Único de Cuentas para Comerciantes*»:

> *Registra los ingresos extraordinarios originados en la recuperación de costos o gastos en el presente ejercicio, provenientes entre otros de: recuperación de activos castigados en ejercicios anteriores; reintegro de provisiones creadas en ejercicios anteriores que han quedado sin efecto por haber desaparecido o disminuido las causas que las originaron o por ser excesivas o indebidas y las devoluciones de impuestos.*

El artículo 22[4] de la Ley 1607 de 2012, por su parte, regula la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad –CREE– y establece, en síntesis, que se determina al restar de los ingresos brutos realizados en el periodo –esto es, antes de la imputación de costos y deducciones– las partidas enlistadas en la norma. De esa manera, solo serán detraíbles de los ingresos brutos, para efectos de calcular la base gravable, los conceptos previstos o señalados de manera expresa en la norma.

---

[4] **ARTÍCULO 22. BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD (CREE).** Artículo modificado por el artículo 11 de la Ley 1739 de 2014. El nuevo texto es el siguiente: 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, 36-1, 36-2, 36-3, 45, 46-1, 47, 48, 49, 51, 53 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. También se restarán las deducciones de los artículos 107 a 117, 120 a 124, 126-1, 127-1, 145, 146, 148, 149, 159, 171, 174 y 176 del Estatuto Tributario, siempre que cumplan con los requisitos de los artículos 107 y 108 del Estatuto Tributario, así como las correspondientes a la depreciación y amortización de inversiones previstas en los artículos 127, 128 a 131-1 y 134 a 144 del Estatuto Tributario. Estas deducciones se aplicarán con las limitaciones y restricciones de los artículos 118, 124-1, 124-2, 151 a 155 y 177 a 177-2 del Estatuto Tributario. 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 número 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 y 193 del Estatuto Tributario.

PARÁGRAFO TRANSITORIO. Para los periodos correspondientes a los cinco años gravables 2013 a 2017, se podrán restar de la base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), las rentas exentas de que trata el artículo 207-2, numeral 9 del Estatuto Tributario.

El parágrafo 1º del artículo 3 del Decreto 2707 del 22 de noviembre de 2013[5], «*Por el cual se reglamenta la Ley 1607 de 2012*», norma demandada, estableció que «*La base gravable determinada en el presente artículo incluirá la renta líquida por recuperación de deducciones*».

Esa disposición, contrario a lo decidido en el auto recurrido, no extralimitó la potestad reglamentaria del Gobierno Nacional pues, como enseguida se explica, no incluyó como parte de la base gravable del tributo un concepto que no estuviera sujeto al impuesto sobre la renta para la equidad –CREE– de conformidad con lo previsto el artículo 21 de la Ley 1607 de 2012.

---

[5] **Artículo 3°. 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 periodo 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. Las deducciones de los artículos 109 a 117, 120 a 124, 126-1, 127-1, 145, 146, 148, 149, 159, 171, 174 y 176 del Estatuto Tributario, siempre que cumplan con los requisitos de los artículos 107 y 108 del Estatuto Tributario, así como las correspondientes a la depreciación y amortización de inversiones previstas en los artículos 127, 128 a 131-1 y 134 a 144 del Estatuto Tributario.

Estas deducciones se aplicarán con las limitaciones y restricciones de los artículos 118, 124-1, 124-2. 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 del Estatuto Tributario por los años 2013 a 2017.
Parágrafo 1°. La base gravable determinada en el presente artículo incluirá la renta líquida por recuperación de deducciones.

Parágrafo 2°. En todo caso, la base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), no podrá ser inferior al 3% del patrimonio líquido del contribuyente en el último día del año gravable inmediatamente anterior determinado conforme a los artículos 189 y 193 del Estatuto Tributario. Esta base será aplicada por la totalidad de los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE).

Según el artículo 178[6] del ET, la renta líquida está constituida por la renta bruta menos las deducciones que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta. La renta líquida es la renta gravable y a esta se aplican la tarifa, salvo cuando existan rentas exentas, en cuyo caso se restan para determinar la renta gravable.

La renta líquida por recuperación de deducciones, a su turno, está regulada en el artículo 195[7] del ET que dispone que ese tratamiento –el de renta líquida– está previsto para «*La recuperación de las cantidades concedidas en uno o varios años o períodos gravables como deducción de la renta bruta, por depreciación, pérdida de activos fijos, amortización de inversiones, deudas de dudoso o difícil cobro, deudas perdidas o sin valor, pensiones de jubilación o invalidez, o cualquier otro concepto; hasta concurrencia del monto de la recuperación*».

En consecuencia, la renta líquida por recuperación de deducciones constituye un ingreso en tanto que corresponde a un flujo de entrada de recursos que repercute positivamente en el patrimonio solo que, por regulación especial del impuesto sobre la renta, no le son imputables costos o deducciones.

Por tanto, la renta líquida por recuperación de deducciones está sujeta al impuesto sobre la renta para la equidad –CREE– pues atiende a la condición de ser un ingreso que incrementa el

---

[6] **Artículo 178. DETERMINACIÓN DE LA RENTA LÍQUIDA.** La renta líquida está constituida por la renta bruta menos las deducciones que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta.

La renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas respectivas, salvo cuando existan rentas exentas, en cuyo caso se restan para determinar la renta gravable.

[7] **ARTICULO 195. DEDUCCIONES CUYA RECUPERACIÓN CONSTITUYEN RENTA LIQUIDA.** Constituyen renta líquida:

1. La recuperación de las cantidades concedidas en uno o varios años o períodos gravables como deducción de la renta bruta, por depreciación, pérdida de activos fijos, amortización de inversiones, deudas de dudoso o difícil cobro, deudas perdidas o sin valor, pensiones de jubilación o invalidez, o cualquier otro concepto; hasta concurrencia del monto de la recuperación.

2. La distribución de las cantidades concedidas en años anteriores por concepto de reservas para protección o recuperación de activos, fomento económico y capitalización económica, o la destinación de tales reservas a finalidades diferentes.

patrimonio del contribuyente, como en efecto lo precisó el parágrafo 1º del artículo 3 del Decreto 2707 de 2013.

Además de lo expuesto, es del caso señalar que la ley 1739 de 2014, «*Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones*», adicionó el artículo 22-1 a la Ley 1607 de 2012 para indicar de manera expresa que las rentas líquidas por recuperación de deducciones deben ser tenidas en cuenta para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta para la equidad –CREE–, así:

> ***ARTÍCULO 12.*** *Adiciónese el artículo 22-1 a la Ley 1607 de 2012 el cual quedará así:*
>
> *"Artículo 22-1. Rentas Brutas y Líquidas Especiales. Las rentas brutas especiales previstas en el Capítulo IV, del Título I del Libro primero del Estatuto Tributario, y las Rentas líquidas por recuperación de deducciones, señaladas en los artículos 195 a 199 del Estatuto Tributario serán aplicables para efectos de la determinación del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE)."*

Así las cosas, el reglamento demandado se limitó a precisar que la renta líquida por recuperación de deducciones estaba gravada con el impuesto sobre la renta para la equidad –CREE–, como se desprende del artículo 21 de la Ley 1607 de 2012, sin que por eso pueda concluirse que el Gobierno Nacional extralimitó el ejercicio de la potestad reglamentaria.

En esas condiciones, la Sala revocará la medida cautelar de suspensión provisional de los efectos del 1º del artículo 3 Decreto 2701 de 2013, decretada mediante el auto recurrido.

Por lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta,

RESUELVE

REVÓCASE el auto del 24 de febrero de 2015, mediante el que se decretó la medida cautelar de suspensión provisional del 1º del

artículo 3 Decreto 2701 de 2013, en su lugar, **NIÉGASE** la medida cautelar solicitada.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidente de la Sección

MILTON CHAVES GARCÍA
Salvo voto

JULIO ROBERTO PIZA RODRIGUEZ

JESÚS MARINO OSPINA MENA