

# DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES –DIAN

Bogotá D.C 17 de agosto de 2.004

## Concepto No. 051651

Doctor  
**GERMÁN EDUARDO CALDERÓN C**

Asistente Vicepresidencia Jurídica

Andi

Calle 52 No. 47-42 Pisos 8 y 9 Edificio Coltejer

Medellín - Antioquia

Ref: Consulta radicada bajo el No. 58093 de 22/07/2004

De conformidad con el artículo 11 del Decreto 1265 de 1999 y el artículo 1° de la Resolución 5467 del 15 de junio de 2001, este Despacho es competente para absolver de manera general las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional. En este sentido se emite el presente concepto. Problema No. 1

TEMA Impuesto sobre la Renta y Complementarios

DESCRIPTORES DETERMINACIÓN DE LA RENTA GRAVABLE POR  
COMPARACIÓN PATRIMONIAL

FUENTES FORMALES ARTÍCULOS 236, 237 y 282 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO  
ARTICULO 91 DECRETO 187 DE 1975

PROBLEMA JURÍDICO:

Un contribuyente obligado a llevar contabilidad por el sistema de causación cuando toma la renta gravable para justificar la diferencia patrimonial ¿debe, o no, restar la provisión de impuestos sin tener en cuenta los anticipos y la retención en la fuente practicada?

TESIS JURÍDICA:

*Para efectos de la determinación de la renta por comparación patrimonial, como parte de los ajustes a la renta, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad por el sistema de causación, deben restar de la renta líquida gravable el impuesto sobre la renta y complementarios.*

INTERPRETACIÓN JURÍDICA:

*El Estatuto Tributario, establece en los artículos 236 y 237 lo siguiente:*

"Artículo 236. Renta por comparación patrimonial. Cuando la suma de la renta gravable, las rentas exentas y la ganancia ocasional neta resultare inferior a la diferencia entre el patrimonio líquido del último periodo gravable y el patrimonio líquido del período inmediatamente anterior, dicha diferencia se considera renta gravable, a menos que el contribuyente demuestre que el aumento patrimonial obedece a causas justificativas.

Artículo 237. Ajustes para el cálculo. Para efectos de la determinación de la renta por comparación de patrimonios, a la renta gravable se adicionará el valor de la ganancia ocasional neta y las rentas exentas. De esta suma se sustrae el valor de los impuestos de renta y complementarios pagados durante el año gravable.

En lo concerniente al patrimonio se harán previamente los ajustes por valorizaciones y desvalorizaciones nominales." (*subrayado fuera de texto*).

A su turno el artículo 91 del Decreto Reglamentario 187 de 1975, señala:

"Artículo 91. Para efectos de la determinación de la renta por comparación de patrimonios, a la renta gravable se adicionará el valor de la ganancia ocasional neta, (...) y las rentas exentas. De esta suma se sustrae el valor de (...) los impuestos de renta y complementarios. (...) pagados durante el año gravable incluyendo retención y anticipo efectivamente pagado (...).

Si este resultado es inferior a la diferencia entre los patrimonios líquidos declarados en el año gravable y en el ejercicio inmediatamente anterior, previos los ajustes por valorizaciones y desvalorizaciones nominales, incluyendo los reavalúos autorizados en los artículos 51 y 52 del Decreto 2247 de 1974 dicha diferencia se tomará como renta gravable, a menos que el contribuyente demuestre las causas justificativas del incremento patrimonial." (*subrayado fuera de texto*).

En relación con los artículos transcritos, es preciso anotar que no hacen distinción entre contribuyentes que utilizan el sistema de caja y los obligados a llevar contabilidad por el sistema de causación.

El Código Civil, para efectos de la interpretación sistemática y extensiva de la ley, consagra las siguientes reglas:

"Artículo 30. El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía.

Los pasajes oscuros de una ley pueden ser ilustrados por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto.

Artículo 31. Lo favorable u odioso de una disposición no se tomará en cuenta para ampliar o restringir su interpretación. La extensión que deba darse a toda ley se determinará por su genuino sentido, y según las reglas de interpretación precedentes."

*Ahora bien, el análisis lógico permite ampliar o restringir el alcance de una norma, de acuerdo con su naturaleza. Así, se establece que en las enumeraciones meramente enunciativas, la interpretación de la norma debe hacerse extensiva para incluir otros casos que quedan comprendidos en el postulado general de la norma, aun cuando no se encuentren en las enunciaciones.*

Es claro que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad por el sistema de causación, deben registrar y reflejar en los estados financieros a 31 de diciembre de cada año, el pasivo por concepto de impuesto sobre la renta y complementarios del respectivo ejercicio.

La apropiación para el pago del impuesto sobre la renta y complementarios tiene su origen legal en los artículos 446 numeral 2° y 451 del Código de Comercio, 78 del Decreto 2649 de 1993 y 15 del Decreto 2650 de 1993 (PUC cuentas 2404 y 2615).

El impuesto sobre la renta por pagar es un pasivo conformado por el monto estimado razonablemente para el período gravable, al tenor de lo previsto en el inciso segundo del artículo 78 del Decreto 2649, reglamentario de la contabilidad:

"Artículo 78. Impuestos por pagar.

El impuesto de renta por pagar es un pasivo constituido por los montos razonablemente estimados para el período actual, años anteriores sujetos a revisión oficial y cualquier otro saldo insoluto, menos los anticipos y retenciones pagados por los correspondientes períodos. Para su determinación se deben considerar la ganancia antes de impuestos, la renta gravable y las bases alternativas para la fijación de este tributo.

De acuerdo con la doctrina contable, el término adecuado para la apropiación (cargo o débito) de los resultados de un ejercicio a manera de pasivo estimado para el pago de impuestos, es el de provisión, como quiera que es el reconocimiento de una deuda que recae sobre el patrimonio del comerciante, aunque su cuantía no siempre se pueda determinar exactamente. No sobra anotar que la provisión para impuestos aunque se trate de una disminución (apropiación) del resultado económico del comerciante, no puede considerarse como un gasto propiamente dicho, porque no encaja dentro de las actividades de administración, comercialización, investigación y financiación (artículo 40 D.R. 2649 de 1993), sino que simplemente es una apropiación contable para reconocer la participación del Estado en las utilidades del ente económico.

El tratamiento tributario de la provisión para impuesto sobre la renta se puede analizar desde dos puntos de vista: su no deducibilidad en la depuración de la renta y su inclusión dentro de los pasivos patrimoniales.

La provisión para impuesto sobre la renta, no es aceptada como deducción, por tres razones fundamentales: por no estar autorizada expresamente su deducción, por no tener la naturaleza de gasto y finalmente porque si se aceptara su deducibilidad se haría nugatorio el pago del impuesto.

Ahora bien el artículo 282 del Estatuto Tributario, define el patrimonio líquido de la siguiente forma:

*"Artículo 282. Concepto. B patrimonio líquido gravable se determina restando del patrimonio bruto poseído por el contribuyente en el último día del año o período gravable el monto de las deudas a cargo del mismo, vigentes en esa fecha."*

Acorde con lo anterior, los pasivos que se aceptan como factor de disminución del patrimonio bruto son los que se refieren a deudas propiamente dichas, es decir obligaciones ciertas y reales, en virtud de las cuales se transferirán recursos a otras entidades o personas, y por tal razón, las provisiones contables para cubrir pasivos estimados, no deben incluirse en la declaración de renta como pasivos o deudas.

Sin perjuicio de lo anterior, cuando en la liquidación privada de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del respectivo año gravable, se determina el total del impuesto a cargo, el pasivo por este concepto, adquiere la calidad de un pasivo cierto y por ende de un pasivo fiscal que se debe mostrar simultáneamente en la correspondiente declaración.

En este orden de ideas, el impuesto sobre la renta y complementarios determinado con base en la renta líquida gravable del período, origina para efectos de la presentación de la declaración tributaria una disminución del patrimonio líquido declarado por el año gravable; pero esa reducción no ocurre por efecto de un menoscabo de la renta líquida gravable, por lo que no se afecta el resultado del ejercicio fiscal y en consecuencia para efectos de la determinación de la renta por comparación patrimonial, esa suma gravable, por lo que no se afecta el resultado del ejercicio fiscal y en consecuencia para efectos de la determinación de la renta por comparación patrimonial, esa suma que se apropia para constituir el pasivo fiscal, se debe restar de la renta líquida gravable del año, con el fin de que ésta se ajuste para compensar el incremento del patrimonio líquido que por efecto directo de la misma se obtuvo en el año.

Cabe advertir que la retención en la fuente practicada al contribuyente y el anticipo del impuesto sobre la renta, no tienen incidencia alguna en la comparación patrimonial, como quiera que la primera por constituir un menor valor de los ingresos efectivamente recibidos, y una cuenta por cobrar a cargo de la administración, tiene su contrapartida en los ingresos causados, de modo que en la misma cuantía que se incrementa la renta líquida del año, se incrementa el patrimonio líquido. El anticipo por su parte también es una cuenta por cobrar a cargo de la administración, que tiene su origen en la disminución de otra cuenta del activo, por lo que no altera el patrimonio líquido; para el caso de los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación.

Problema No. 2

TEMA

Impuesto sobre la Renta y Complementarios

DESCRIPTORES

DETERMINACIÓN DE LA RENTA GRAVABLE POR

COMPARACIÓN PATRIMONIAL

FUENTES FORMALES

ARTÍCULOS 236 y 237 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO

ARTICULO 91 DECRETO 187 DE 1975

PROBLEMA JURÍDICO No. 2:

¿Los contribuyentes obligados a realizar ajustes por inflación ¿pueden, o no, justificar el incremento patrimonial con el ajuste por inflación al patrimonio, es decir, con el incremento de la revalorización patrimonial, con base en el artículo 236 del Estatuto Tributario?

TESIS JURÍDICA:

Para efectos de la determinación de la renta por comparación patrimonial, los contribuyentes obligados a realizar ajustes por inflación, como parte de los ajustes al patrimonio de que traía el artículo 237 del Estatuto Tributario, pueden disminuir el patrimonio líquido del último año gravable, con el valor de la revalorización del patrimonio del correspondiente ejercicio.

INTERPRETACIÓN JURÍDICA:

La Circular No. 175 del 29 de octubre de 2001, sobre Seguridad Jurídica, al establecer la política general en materia jurídica, recuerda que una de las herramientas de estudio es la jurisprudencia contenida en las sentencias de carácter particular emitidas por el H. Consejo de Estado, las cuales si bien no son de obligatoria aplicación, si refieren la posición del Contencioso frente a las actuaciones de la DIAN.

El Honorable Consejo de Estado, al fallar una acción de nulidad y restablecimiento del derecho, en tomo a la determinación de la renta por comparación patrimonial, hizo las siguientes consideraciones en la Sentencia No. 13.217 del 10 de febrero de 2003 (M.P.

Dra. Ligia López Díaz):

"Debe recordarse que la norma que estableció en Colombia la presunción de renta por comparación patrimonial es anterior a las disposiciones que regularon los ajustes integrales por inflación, por lo que es evidente que cuando el artículo 237 del estatuto tributario menciona la "valorizaciones nominales" no hacía referencia a los ajustes por inflación.

Toda vez que el ajuste por inflación implica un ingreso que debe reflejarse en la declaración de renta, no es procedente restarlos automáticamente, para realizar el ajuste al patrimonio de que trata el artículo 237 del estatuto tributario, como sí ocurre con los "ajustes nominales".

A pesar de lo anterior, los ajustes integrales por inflación pueden justificar el incremento del patrimonio frente al del año anterior, porque es posible que el valor de los activos haya aumentado por efectos de la inflación, sin que necesariamente se refleje en la renta declarada del contribuyente.

Tratándose de ajustes al patrimonio, pueden presentarse diferentes situaciones según la composición de los estados financieros del contribuyente. Por ejemplo, si no posee activos no monetarios susceptibles de ajuste, el aumento presentado en su patrimonio por efectos de los ajustes integrales por inflación, tienen como contrapartida un gasto que disminuye la utilidad o aumenta la pérdida operacional.

Como se observa, la justificación del incremento patrimonial por efectos de los ajustes integrales por inflación se hará con base en la contabilidad.

Atendiendo a las reglas y técnicas de interpretación aludidas, al resolver el primer problema jurídico, este Despacho ha sostenido, que pese a no estar mencionados expresamente en el artículo 237 del Estatuto Tributario, dentro de los ajustes a la renta líquida cabe sumar los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, (Concepto unificado de Impuesto sobre la renta No. 1 de 1982, Conceptos Nos. 000707 del 9 de enero de 1997, 057223 del 16 de junio de 2000 y 071734 del 28 de julio de 2000).

El Honorable Consejo de Estado, en la sentencia parcialmente transcrita, concluye que los ajustes por inflación no están comprendidos dentro del ajuste al patrimonio que se realiza previamente a la determinación de la renta por comparación patrimonial, a que se refiere el inciso segundo del artículo 237 del Estatuto Tributario, sin embargo admite que en algunos eventos pueden justificar el incremento del patrimonio frente al del año anterior.

Pues bien, la salvedad que hace la Corporación tiene su aplicación concreta en el caso de la revalorización del patrimonio. Como se sabe la finalidad del sistema integral de ajustes por inflación, es el llamado "mantenimiento del patrimonio" esto quiere decir, que el ajuste al patrimonio busca proteger o defender el haber social de la pérdida de poder adquisitivo de la moneda, bajo el entendido de que un ente económico obtiene utilidad en un período determinado, únicamente después de que su patrimonio inicial haya sido mantenido o recuperado.

Conforme con la dinámica contable del sistema, el ajuste neto al patrimonio se registra como un crédito a la cuenta de revalorización del patrimonio que es una cuenta del patrimonio, al paso que la contrapartida es un débito a la cuenta de corrección monetaria, que disminuye la utilidad, es decir, el ajuste no es mas que un movimiento interno entre cuentas del patrimonio. Contrario a las demás partidas que aminoran la utilidad, el débito a la cuenta de corrección monetaria no reduce los activos, ni aumenta los pasivos, sino que se traduce en un incremento del patrimonio a través de la cuenta de revalorización. Se observa, que por el solo movimiento del ajuste por inflación, se genera un aumento patrimonial, mediante el cual el ente económico mantiene su patrimonio, sin que en realidad se hubiese enriquecido.

Lo anterior significa desde el punto de vista fiscal, que parte de la renta líquida queda atrapada en el patrimonio líquido, a través de su ajuste por inflación. Es aquí donde se refleja la diferencia que se debe tener en cuenta para efectos de la comparación patrimonial, con ocasión de la aplicación de los ajustes integrales por inflación.

Con base en lo expuesto, este Despacho concluye que para efectos de la determinación de la renta por comparación patrimonial, los contribuyentes obligados a realizar ajustes por inflación, como parte de los ajustes al patrimonio de que trata el artículo 237 del Estatuto Tributario, pueden disminuir el patrimonio líquido del último año gravable, con el valor de la revalorización del patrimonio del correspondiente ejercicio.

Cabe recordar que de conformidad con lo establecido en el artículo 73 del Decreto 2649 de 1993 en concordancia con el artículo 4° del Decreto 416 de 2003, en el caso de las inversiones de capital en período improductivo, la parte proporcional del ajuste sobre el patrimonio correspondiente a dichos activos se debe registrar en la cuenta "cargo por corrección monetaria diferida". En este evento es igualmente procedente disminuir el patrimonio líquido del año gravable objeto de comparación, con el valor de la revalorización del patrimonio del correspondiente ejercicio, como quiera que el incremento del patrimonio originado en la cuenta del activo "cargo por corrección monetaria diferida", se ve compensado en la cuenta de revalorización del patrimonio.

Atentamente

**CAMILO ANDRÉS RODRIGUEZ VARGAS**

**Jefe División de Normativa y Doctrina Tributaria**