**CONCEPTO Nº 051651**

**17-08-2004**

**DIAN**

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 1º 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 período 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* v *complementarios.* (...) p*agados 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 anticipas* 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. El 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 tributaría 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.

(….)

Atentamente,

CAMILO ANDRÉS RODRÍGUEZ VARGAS

Jefe División de Normativa y Doctrina Tributari