

• CONTABILIDAD DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO

José Israel Trujillo del Castillo¹
internationalaccounting@gmail.com

En el numeral 7 de mi escrito inmediatamente anterior, hice el planteamiento para el registro contable del impuesto al patrimonio². Luego de hacer el análisis del mismo en armonía con las norma básica de **Realización**³ y la norma técnica general de **Contabilidad de causación o por acumulación**⁴ con el artículo 3 de la ley 1370 de 2009⁵ he llegado a la conclusión de que el tema amerita una explicación y precisión más amplia, aspecto que trataré en el presente documento.

La norma del artículo 3 de la ley 1370 de 2009 determina que el impuesto al patrimonio **se causa el 1º. de enero de 2011**. Si lo interpretamos en asocio del artículo 48 del decreto 2649 de 1993, el cual reza: "**Contabilidad de causación o por acumulación. Los hechos económicos deben ser reconocidos en el período en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente**". [Subrayado mío]

Lo anterior conlleva concluir de que el impuesto al patrimonio se debe reconocer en el pasivo de los entes contables en la fecha indicada [mediante un crédito inicial a la cuenta 261595 – Otros – Impuesto al patrimonio y posteriormente a la cuenta 249505 – Impuesto al patrimonio] y un cargo a la cuenta patrimonial de Revalorización del patrimonio [si tiene saldo crédito] o la cuenta de Gastos por Impuesto de renta y complementarios [si la cuenta Revalorización del patrimonio carece de saldo o no dispone de valor suficiente para absorber el cargo total del impuesto por los años 2011 a 2014].

El débito del registro en enero de 2011 si se carga en su totalidad a la cuenta Revalorización del patrimonio, no presenta mayor grado de dificultad. El problema aparecerá para aquellas empresas que ya no tengan saldo crédito en la cuenta Revalorización del patrimonio, las cuales obligatoriamente deberán cargar dicho impuesto, en forma total, a la cuenta de gastos respectiva, lo cual afecta desde luego los resultados del ejercicio contable del año 2011, en una suma considerable.

¿Por qué afirmo que se debe cargar la totalidad del impuesto de patrimonio a los gastos [cuando no exista saldo en la cuenta Revalorización del patrimonio] y no se pueden tratar como un "gasto pagado por anticipado" o un "cargo diferido"?

¹ Magister en Gestión Empresarial ©, Especialista en Gerencia Tributaria, Especialista en Docencia para la Educación Superior, Contador Público Titulado, Diplomado en Pedagogía Universitaria, Diplomado en Normas Internacionales de Información Financiera [NIIF], Diplomado en Investigación ©, Docente Universidades Libre, ICESI y Autónoma de Occidente de Cali. Consultor y Asesor Empresarial. Móviles 3155740730 y 3117662830

² Ver "Análisis de la ley No. 1370 de 2009, de Ajuste Tributario" publicado en este portal

³ Artículo 12 del decreto 2649 de 1993

⁴ Artículo 48 del decreto 2649 de 1993

⁵ ARTICULO 3º. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

"Artículo 294-1. Causación. El impuesto al patrimonio a que se refiere el artículo 292-1 se causa el 1º. de enero del año 2011."

La respuesta al interrogante la explico y argumento en los siguientes términos:

1. La ley 1370 establece que el impuesto al patrimonio **se causa el 1º. de enero de 2011** y no en otra fecha, como si ocurre con el pago del mismo,
2. La norma básica de Asociación establece: *“Artículo 13. — **Asociación.** Se deben asociar con los ingresos devengados en cada período los costos y gastos incurridos para producir tales ingresos, registrando unos y otros simultáneamente en las cuentas de resultados.*
Cuando una partida no se pueda asociar con un ingreso, costo o gasto, correlativo y se concluya que no generará beneficios o sacrificios económicos en otros períodos, debe registrarse en las cuentas de resultados en el período corriente”. [Resaltado y subrayado mío]
De la lectura de este texto se concluye que el impuesto al patrimonio cuando se cargue a gastos no está asociado a la generación de ingresos y al no poderse asociar con ningún ingreso correlativo, además de no generar beneficios económicos futuros en otros períodos, debe registrarse en las cuentas de resultados [gastos] del período corriente.
3. Así el período de pago del impuesto sea diferido a cinco [5] años para efectos del flujo de efectivo, no implica que el cargo en el evento de llevarse en forma parcial o total a gastos, se pueda diferir como un “gasto pagado por anticipado” porque no lo es, dado que no se ha pagado efectivamente por anticipado y porque no tiene la característica de ser eventualmente recuperable, ni está asociado en los términos del artículo 13 decreto 2649 de 1993
4. El caso del Impuesto al Patrimonio, es claro ejemplo que no tiene relación de causalidad o asociación con los ingresos de periodos posteriores, y por lo tanto, debe ser tratado como un gasto del periodo, en este caso 2011, reitero solamente en el evento de que el saldo de la Revalorización del patrimonio sea cero o menor al valor total de dicho impuesto para los cuatro años.

Por supuesto que esta tesis no será compartida por muchos colegas a los cuales les gusta “maquillar estados financieros” a través del diferimiento de gastos que no tienen la condición de activos, hecho que puede contar con el aval de las Superintendencias, como ya ocurrió en el pasado con el Impuesto para Preservar la Seguridad Democrática en el año 2002, el cual fue permitido diferir hasta junio y diciembre del año 2003, lo cual constituyó un verdadero adefesio y transgresión a las normas contables aquí referidas. Esperaremos los pronunciamientos al respecto de estas Superintendencias y del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, derogado mediante la ley 1314 de 2009, el cual está acéfalo o en interinidad desde el 31 de diciembre de 2009, cuando se venció el plazo para que el Ministerio de Industria, Comercio y Turismo nombrara el nuevo Consejo Técnico, cuyas funciones debería estar asumiendo a partir del presente mes.

A continuación les plantearé los registros contables que se deben efectuar y los que no se deben efectuar de acuerdo con las disposiciones analizadas:

1. REGISTRO CONTABLE ACORDE CON LAS NORMAS CONTABLES VIGENTES [DECRETO 2649 DE 1993]

Tomaré como referencia el texto del ejemplo de mi escrito anterior:

Industrias Virtuales S.A. [NIT 900.236.487 – 6] sociedad domiciliada en Santiago de Cali, presenta al 1°. de enero de 2011 patrimonio líquido conciliado y depurado como base de liquidación del impuesto de patrimonio la suma de \$4.333.666.000, al cual le corresponde la tarifa del 2.4% según lo fijado en la ley 1370 de 2009.

En la declaración a presentar en el año gravable 2011, liquida un impuesto a cargo = \$4.333.666.000 x 2.4% = \$104.007.984, cifra que al aproximarse al múltiplo de mil más cercano, quedando en \$104.008.000. El valor liquidado se deberá **pagar** en ocho [8] cuotas iguales durante los años gravables 2011, 2012, 2013 y 2014.

En consecuencia el valor a pagar en cada una de las ocho [8] cuotas será igual a \$104.008.000/8 = \$13.001.000.

Adicionemos que esta sociedad tiene en su patrimonio al 31 de diciembre de 2010, saldo crédito en la cuenta Revalorización del patrimonio de \$44.458.000. Es decir, que hasta este valor podrá debitar dicha cuenta del patrimonio y el saldo lo deberá cargar a gastos del año 2011 por \$59.550.000 [\$104.008.000 – \$44.458.000]. Si no tiene saldo en la cuenta del patrimonio indicada, la totalidad la cargará a gastos.

El registro de enero 1°. de 2011, será el siguiente:

Código PUC	Nombres de las cuentas	Débitos	Créditos
3405xx	Revalorización del patrimonio	44.458.000	
540510	Impuesto al patrimonio	59.550.000	
261595	Otros – Impuesto al patrimonio		104.008.000

Posteriormente, al momento de presentar la declaración del impuesto al patrimonio [mayo de 2011] el registro, será el siguiente, para reconocer el pasivo real declarado:

Código PUC	Nombres de las cuentas	Débitos	Créditos
261595	Otros – Impuesto al patrimonio	104.008.000	
249505	Impuesto al patrimonio		104.008.000

El pago de la cuota 1 en mayo de 2011, se registrará:

Código PUC	Nombres de las cuentas	Débitos	Créditos
249505	Impuesto al patrimonio	13.001.000	
111005	Bancos moneda nacional		13.001.000

El pago diferido de las cuotas 2 [2011], 3 y 4 [2012], 5 y 6 [2013] y 7 y 8 [2014] se registrarán de igual forma. Podría cambiar el crédito en los eventos de que se paguen intereses de mora y/o sanciones. Cabe precisar que de acuerdo con lo previsto en el Artículo 298 – 3 del Estatuto Tributario, el valor del impuesto al patrimonio, **no puede ser compensado** con saldos a favor de otros impuestos administrados por la DIAN. ¿Si interpretamos esta disposición quiere decir que el valor del impuesto al patrimonio declarado y a pagar, en el evento de que una sociedad

tenga saldo a favor de impuesto de renta, por ejemplo, no podrá solicitar la compensación del mismo en los términos del Artículo 815 del Estatuto Tributario? No me parece lógico y legal que esto sea así, pues equivaldría a manifestar que la norma general del artículo 815 no es procedente para el caso particular del impuesto al patrimonio a cargo.

2. REGISTRO CONTABLE NO ACORDE CON LAS NORMAS CONTABLES VIGENTES [DECRETO 2649 DE 1993]

Registro contable en enero 1º. de 2011, considerando los mismos valores del ejemplo planteado:

Código PUC	Nombres de las cuentas	Débitos	Créditos
3405XX	Revalorización del patrimonio	44.458.000	
171095	Otros - Impuesto al patrimonio	59.550.000	
249505	Impuesto al patrimonio		104.008.000

El pago de la cuota 1 y siguientes:

Código PUC	Nombres de las cuentas	Débitos	Créditos
249505	Impuesto al patrimonio	13.001.000	
111005	Bancos moneda nacional		13.001.000

Simultáneamente en el año 2011 amortiza el cargo diferido creado: \$59.550.000 / 4 años = \$14.887.500. Igual registro para los restantes años.

Código PUC	Nombres de las cuentas	Débitos	Créditos
540505	Impuesto de renta y complementarios	14.887.500	
171095	Otros – Impuesto al patrimonio		13.001.000

Algunos colegas podrán plantear debitar la totalidad del impuesto a Cargos diferidos y la amortización anual cargarla simultáneamente a Revalorización del patrimonio y a Gastos por impuesto de renta y complementarios.

Por otra parte, con el debito respeto, no comparto el concepto de algunos colegas, consistente en cargar este impuesto a las cuentas 511595 ó 521595 – Otros impuestos, por cuanto este impuesto no se puede considerar por su origen y finalidad, de administración o ventas. A lo sumo podría aceptarse su cargo al rubro 539595 – Otros, en la categoría de gastos no operacionales. En mi concepto, el gasto se asimila a un impuesto complementario al de renta, debiendo cargarse al renglón 540505.

Espero de parte de nuestros lectores los comentarios argumentados en pro y en contra de lo aquí narrado.

Hasta la próxima y cordial saludo a todos

Santiago de Cali, 18 de enero de 2010