

Circular No. 29 de 2014

Línea Contable S.A.S.

Comparación patrimonial

Entrega 4 de 4

“Insistir en subordinar la competitividad de un país a los bajos salarios es empobrecer cada vez más a su población y aumentar los índices de desigualdad”.

Carlos Julio Díaz

La controversia

La controversia se presenta, tal vez exclusivamente, al hacer el ejercicio comparativo entre el resultado del patrimonio que arroja la comparación patrimonial por las dos alternativas, que como se ha visto en el ejercicio propuesto en la circular anterior, son bien diferentes.

Por esta situación dos puntos de vista diferentes, al menos los conocidos, se ciernen sobre la renta gravable que se debe utilizar como elemento conciliatorio en la comparación patrimonial, cuando se hace uso del IMAN o del IMAS.

El primero es que la RGA es una renta gravable y por lo tanto esa RGA es el elemento conciliatorio del que hace alusión el Art. 236 del Estatuto Tributario.

El segundo punto de vista expresa que independiente del tipo de impuesto de que haga uso (IRO, IMAN o IMAS) la renta gravable que se debe utilizar en

la comparación patrimonial es la que proviene de la depuración ordinaria del impuesto, es decir, es la renta líquida ordinaria (RLO).

La situación planteada, vista de otra manera, es que el primer punto de vista asume que la renta gravable a la que hace alusión el Art. 236 del Estatuto Tributario, es la que sirva de base del impuesto calculado (RLO o RGA), y el segundo punto de vista es el que señala que la renta gravable a que hace alusión el Art. 236 del Estatuto Tributario, es exclusivamente la que sirve de base para el cálculo del IRO, es decir, la renta líquida ordinaria (RLO), independiente de que el impuesto se pague por el IMAN o por el IMAS.

El primer punto de vista

Esta primera visión es de desarrollo simple. Suponga que la decisión, sin otro miramiento, es calcular y pagar el impuesto de renta por el IMAS. No hay otro cálculo ni está obligado a hacerlo, luego sólo se conoce la RGA y con ella acude a hacer la comparación. En otro caso, calcula el IRO y el IMAS y si este último supera al primero, se paga el impuesto por el IMAN, ahí si tiene la depuración del IRO y conoce perfectamente la RLO.

Desde la visión normativa, sin adentrarnos en otros asuntos, quien calcula el impuesto por el IMAN o por el IMAS, la renta gravable a la que hace alusión el Art. 236 del Estatuto Tributario es la renta gravable alternativa (RGA) y quien declara utilizando el sistema ordinario la renta gravable es la renta líquida ordinaria (RLO).

Independiente del análisis de la realidad económica, de la misma equidad y apegados a la interpretación exegetica, tan de uso en asuntos controversiales en el derecho tributario, no hay otra salida: La renta gravable a la que hace alusión el Art. 236 está clara, es la que sirve de base para el impuesto, sin miramiento alguno de la clase de impuesto que con ella se calcula, es decir, independiente que sea el IRO, el IMAN o el IMAS. En otras palabras, es indiferente a que sea la RLO o la RGA.

El hecho de tomar la RGA como elemento conciliador en la comparación patrimonial, desquebraja el ideario tributario que se ha depositado en el Art. 236, que es el evitar el crecimiento injustificado del patrimonio. Esto ocurre,

como premisa, en el comparativo, cuando se justifica el crecimiento patrimonial con la RGA y no con la RLO, dado que la cuantía de la RGA es próxima al ingreso, pues sólo se depuran mínimos elementos.

Y se hace alusión de que sólo es en el comparativo de los dos patrimonios resultantes, porque cuando se hace la comparación patrimonial con la RLO también se presentan crecimientos superiores a la realidad económica, porque en la depuración de la renta líquida ordinaria (RLO) no se incluyen la mayoría de los gastos personales que necesariamente disminuyen la capacidad de incremento patrimonial, habida cuenta de que los primeros 1.090 UVT en las personas naturales residentes tienen tarifa cero. Esa sería otra historia para contar.

El segundo punto de vista

Ya se había expresado, en este punto de vista, que independiente del tipo de impuesto de que haga uso (IRO, IMAN o IMAS) la renta gravable que se debe utilizar en la comparación patrimonial es la que proviene de la depuración ordinaria del impuesto, es decir, es la renta líquida ordinaria (RLO).

Entonces se pretende que el contribuyente calcule el impuesto con base en la RGA (sea el IMAN o el IMAS) y realice la comparación patrimonial con base en la RLO. Vista la situación de esta manera tal vez se abandona toda cordura tributaria, porque el procedimiento no está concebido en la norma, y tal vez no lo podrá estar por unas simples y meras razones de peso, entre otras:

1. Es por lo menos simpático y un envolate tributario, y tal vez una sin razón, que el contribuyente con una renta gravable (RGA) de \$57'617.000, base del IMAN, utilizara como elemento conciliatorio en la comparación patrimonial una renta gravable de 31'194.000 base del IRO calculado pero no usado como impuesto ¿Dónde queda la coherencia tributaria, y la interpretación restrictiva de la norma? ¿Se aloja entonces todo el peso del asunto sobre una pretendida interpretación extensiva?

2. Ahora, si el IMAS es un impuesto alternativo, y se opta por él, no hay razón válida para calcular el impuesto por renta ordinaria para efectos de la comparación patrimonial.
3. Si el impuesto se calcula con base a la RGA, sea el IMAN o el IMAS, en caso que se quiera hacer la comparación patrimonial con base en la RLO y no por la RGA, los organismos de control tendrían que entrar a examinar las exenciones, deducciones y beneficios tributarios utilizados en el sistema ordinario, porque dependiendo de esto la RLO puede variar. Y como ese cálculo no es base del impuesto ¿Podría hacerse sin ningún decoro tributario? ¡¡¡puffff!!!!. ¿Entonces dónde quedó la simplicidad? ¿Fue que nunca existió? Esto sería la gota de agua que convertiría la llovizna tributaria en un caudal de desesperanza impositiva.

Conclusiones

El declarar por el IRO o por el IMAN e IMAS puede suponer una diferencia en la comparación patrimonial. Quienes tomen la opción del IMAS (o calculen por el IMAN) tendrán una mayor capacidad para incrementar su patrimonio, frente a los que calculan el IRO si el contribuyente se acoge a que el elemento conciliatorio, para la comparación patrimonial, es la renta gravable base para el cálculo del impuesto de renta, bien sea la RLO o la RGA.

Si calcula el IMAS o el IMAN la renta gravable base es la RGA, que es superior a la RLO y por lo tanto genera una posibilidad de crecer mayormente el patrimonio con relación al crecimiento que puede generar la RLO. Esa diferencia es exactamente, la diferencia entre la RGA y la RLO.

Si el análisis se hace bajo la premisa de que la renta gravable a que hace alusión el Art. 236 del Estatuto Tributario es exclusivamente la RLO, siempre habrá que calcularla. Entonces si se declara con base a una renta gravable diferente, dígame RGA, en la depuración de comparación patrimonial tendrá que utilizarse otra renta gravable que es la RLO.

Cabe entonces, de principio tener claridad en cuanto a que el Art. 236 del Estatuto Tributario establece como elemento conciliatorio la renta gravable, y no señala diferencia alguna por el tipo de renta gravable, es decir, no dice si es la RLO o la RGA, parece que le es indiferente, y no hace la distinción porque no podría hacerla en el momento de su nacimiento, mucho antes de la Ley 1607, pues proviene del Art. 74 del Decreto Ley 2053 de 1974. Eso de un lado.

En la otra vertiente del pensamiento tributario, respetada y observada con consideración, se propugna que siempre se debe acudir a la RLO, independiente que el impuesto sea el IMAN o el IMAS, para ellos el patrimonio sólo puede crecer con base en la realidad económica, método de interpretación tan importante en el contexto histórico de la postguerra en Alemania donde se introdujo en 1919 la Ley de Adaptación Impositiva, y que hoy aún se utiliza y que emerge como al servicio del Estado, donde el principal objetivo era la recaudación fiscal. Pero independiente de esto, esta vertiente del pensamiento tributario busca la equidad y tal vez la seguridad jurídica, lo tanto no podría descartarse.

De todas maneras, el utilizar como elemento conciliatorio en la comparación patrimonial la renta gravable, sea la RLO o la RGA, es un punto a favor para quienes tienen que declarar por el IMAN (o deseen hacerlo por el IMAS), ese punto a favor está dado por la mayor capacidad para justificar el patrimonio declarado, de lo que creo los organismos de control tomarán atenta nota y harán las correcciones que consideren convenientes para el patrimonio, mientras tanto este es el procedimiento propuesto y a él nos tendremos que acoger. Pensarán los primeros.

Para los demás, siempre habrá que acudir a la RLO, independiente de si se usa el IMAN o el IMAS.

Dos vertientes del pensamiento tributario de principio irreconciliables pues la primera pregona el apego a la letra de la ley porque *“Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu”*, pero crea una distancia enorme entre la realidad económica y el crecimiento patrimonial aceptable tributariamente.

En la segunda vertiente se pregona que independiente del sistema utilizado para el cálculo del impuesto de renta (IRO, IMAN o IMAS), la partida conciliatoria correspondiente a la renta gravable será siempre la RLO, esto puede generar un contrasentido pues se calcula un impuesto y se utilizan la depuración de otro para la comparación patrimonial. Puede que genere equidad, pero se derrumba la cordura y la coherencia tributaria.

Hay entonces dos vertientes del pensamiento que se contraponen, pero que sólo el Estado está llamado a resolver la controversia, creando normas claras que eviten multiplicidad de interpretaciones, tal vez amañadas o facilistas, y corrigiendo los yerros que va dejando en el camino la operatividad de la norma. Este es un caso de esos. Hasta pronto.

Javier E. García Restrepo

Septiembre 1 de 2014

“Nota: Este documento es una simple recopilación de información que no exime al usuario de consultar la norma. Antes de tomar decisiones consulte el Estatuto Tributario”.

“Prohibido reproducir total o parcialmente el contenido de esta circular para fines comerciales. Si su deseo es reproducirla con otros fines, debe citar la fuente”