

[<< Volver](#)

Unidad Informática de Doctrina

Area **del Derecho****CONCEPTO 010711 int 1222 DE 2025 AGOSTO 11** **Tributario**Banco **de** Datos[Consultar Documento Jurídico](#)**Impuesto sobre la Renta y Complementarios**

Problema Jurídico

¿Las variaciones en el valor razonable **de** inversiones que, **de** acuerdo con la NIIF para PYMES, no se reconocen en el Otro Resultado Integral (ORI), pueden **deducirse de** la Utilidad Contable (UC) al calcular la Utilidad **Depurada** (UD)?

Tesis Jurídica

No. En aplicación **del** párrafo 6 **del** artículo 240 **del** Estatuto Tributario (ET) las variaciones en el valor razonable **de** inversiones reconocidas forman parte **de** la UC y, por tanto, no se pueden **detracer del** cálculo **de** la UD.

▼ **Descriptores**Tasa Mínima **de** Tributación

Diferencias permanentes que aumentan la renta líquida

Tasa **de** Tributación **Depurada** en consolidados▼ **Fuentes Formales**

ARTÍCULOS 240, PARÁGRAFO 6, 21-1, 28, 59 Y 105 **DEL** ESTATUTO TRIBUTARIO
NORMAS INTERNACIONALES **DE** INFORMACIÓN FINANCIERA- NIIF

▼ **Extracto**

1. Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas **de** manera general, sobre la interpretación y aplicación **de** las normas tributarias, aduaneras y **de** fiscalización cambiaria, en lo **de** competencia **de** la DIAN¹. En este sentido, la doctrina emitida será **de** carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 **de** la Ley 2010 **de** 2019².

PROBLEMA JURÍDICO

2. ¿Las variaciones en el valor razonable **de** inversiones que, **de** acuerdo con la NIIF para PYMES, no se reconocen en el Otro Resultado Integral (ORI), pueden **deducirse de** la Utilidad Contable (UC) al calcular la Utilidad **Depurada** (UD)?

TESIS JURÍDICA

3. No. En aplicación **del** párrafo 6 **del** artículo 240 **del** Estatuto Tributario (ET) las variaciones en el valor razonable **de** inversiones reconocidas forman parte **de** la UC y, por tanto, no se pueden **detracer del** cálculo **de** la UD.

FUNDAMENTACIÓN

4. El factor **de** utilidad contable³ que corresponde al principal elemento **del** denominador mediante el cual se calcula la tasa mínima **de** tributación⁴ (utilidad **depurada**), fue **declarado** exequible por la Corte Constitucional en la Sentencia C-488 **de** 2024

5. La utilidad contable se traduce en que todos los hechos económicos que se reconocen y miden en las variables que arrojan el resultado **de** utilidad contable como son los Ingresos y gastos totales (Costos y Gastos), se ajustan a este principio como primer factor **de** la **determinación del** denominador. Y esto es así porque **desde** una perspectiva general, la utilidad y sus elementos están diseñados para reflejar la realidad económica **del** contribuyente.

6. La doctrina vigente por medio **del** numeral 10 **del** Concepto No. 006038 **de** 2024, reitera este principio al **definir** la UC como el total **de** ingresos menos gastos **del** periodo antes **de** impuestos, sin incluir los registros reconocidos en el ORI.

7. Dicho pronunciamiento recuerda que los artículos 28⁵, 59⁶ y 105⁷ **del** ET., eximen o posponen la tributación **de** las partidas registradas en el ORI, **de** modo que éstas no integran la base gravable hasta su efectiva realización. En contraste, cualquier incremento contable reflejado en el estado **de** resultados sí se considera en la base.

8. Nótese que no hay norma tributaria especial que autorice **detracer de** la UC un valor que no ha transitado por el ORI. Por el contrario, la fórmula **de** la UD dispuesta en el párrafo 6 **del** artículo 240 ET., parte **de** la UC y sólo resta las partidas expresamente

señaladas.

9. En consecuencia, y en concordancia con lo explicado⁸ no corresponde sustraer **del** resultado contable las variaciones al valor razonable **de** inversiones, ya que forman parte **de** la UC **del** periodo y **deben** incluirse en la base **de** la UD. Así, sólo los elementos registrados en el ORI –cuyos efectos se difieren tributariamente hasta su reclasificación– escapan **de** la UC.

En los anteriores términos se absuelve su petición, y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y **de** fiscalización cambiaria, en lo **de** competencia **de** esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

De conformidad con el numeral 4 **del** artículo 56 **del** Decreto 1742 **de** 2020 y el artículo 7 **de** la Resolución DIAN 91 **de** 2021.

² **De** conformidad con el numeral 1 **del** artículo 56 **del** Decreto 1742 **de** 2020 y el artículo 7-1 **de** la Resolución DIAN 91 **de** 2021.

³ En la NIC 12, se establecen **definiciones de** la siguiente manera: «*Ganancia contable* es la ganancia neta o la pérdida neta **del** periodo antes **de** deducir el gasto por el impuesto a las ganancias. // *Ganancia fiscal (pérdida fiscal)* es la ganancia (pérdida) **de** un periodo, calculada **de** acuerdo con las reglas establecidas por las autoridades fiscales sobre la que se pagan (recuperan) los impuestos a las ganancias. [...]» (párrafo 5).

NIC 1, en el apartado **de** definiciones, se dispone lo siguiente: «[e]l **resultado del periodo** es el total **de** ingresos menos gastos, excluyendo los componentes **de** otro resultado integral» (párrafo 7).

En el Marco Conceptual para la Información Financiera, emitido por el Consejo **de** Normas Internacionales **de** Contabilidad en septiembre **de** 2010 y revisado en marzo **de** 2018, se dispone lo siguiente: «[e]l rendimiento financiero reflejado por la contabilidad **de** acumulación (o **devengo**) **describe** los efectos **de** transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los **derechos de** los acreedores **de** la entidad que informa en los periodos en que esos efectos tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un periodo diferente» (párrafo 1.17).

⁴ TTD= ID/UD

⁵ Específicamente el numeral 10, al disponer: "10. Los ingresos que **de** conformidad con los marcos técnicos normativos contables **deban** ser presentados **dentro del** otro resultado integral, no serán objeto **del** impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento en que, **de** acuerdo con la técnica contable, **deban** ser presentados en el estado **de** resultados, o se reclasifique en el otro resultado integral contra un elemento **del** patrimonio, generando una ganancia para fines fiscales producto **de** la enajenación, liquidación o baja en cuentas **del** activo o pasivo cuando a ello haya lugar".

⁶ Cfr. Numeral 1 literal g) que dispone: "Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, los costos realizados fiscalmente son los costos **devengados** contablemente en el año o período gravable.

1. Los siguientes costos, aunque **devengados** contablemente, generarán diferencias y su reconocimiento fiscal se hará en el momento en que lo **determine** este Estatuto y se cumpla con los requisitos para su procedencia previstos en este Estatuto: (...)

g) Los costos que **de** conformidad con los marcos técnicos normativos contables **deban** ser presentados **dentro del** otro resultado integral, no serán objeto **del** impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento en que, **de** acuerdo con la técnica contable, **deban** ser presentados en el estado **de** resultados, o se reclasifique en el otro resultado integral contra un elemento **del** patrimonio, generando una pérdida para fines fiscales producto **de** la enajenación, liquidación o baja en cuentas **del** activo o pasivo cuando a ello haya lugar".

⁷ Cfr. Numeral 1, literal f) que dispone: "Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, las **deducciones** realizadas fiscalmente son los gastos **devengados** contablemente en el año o período gravable que cumplan los requisitos señalados en este estatuto.

1. Los siguientes gastos, aunque **devengados** contablemente, generarán diferencias y su reconocimiento fiscal se hará en el momento en que lo **determine** este estatuto: (...) f) Las **deducciones** que **de** conformidad con los marcos técnicos normativos contables **deban** ser presentados **dentro del** otro resultado integral, no serán objeto **del** impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento en que, **de** acuerdo con la técnica contable, **deban** ser presentados en el estado **de** resultados, o se reclasifique en el otro resultado integral contra un elemento **del** patrimonio, generando una pérdida para fines fiscales producto **de** la enajenación, liquidación o baja en cuentas **del** activo o pasivo cuando a ello haya lugar".

⁸ Cfr. Numeral 10 **del** Concepto No. 006038 int 202 **de** 2024, que entre otros, explica: "... A la luz **de** la conexión formal que establece el artículo 21-1 **del** Estatuto Tributario entre lo contable y lo fiscal, se incorporaron una serie **de** disposiciones sobre el otro estado **de** resultado integral. **Dentro de** estas se pueden encontrar: (i) el numeral 10 **del** artículo 28; (ii) el literal g) **del** numeral 1 **del** artículo 59; y (iii) el literal f) **del** numeral 1 **del** artículo 105 **del** Estatuto Tributario. Estas normas establecen el tratamiento fiscal **de** aquellas operaciones que en aplicación **del** marco normativo contable **deban** ser presentadas **dentro del** otro resultado integral y tienen como consecuencia la no sujeción al impuesto sobre la renta y complementarios hasta el momento en que **de** acuerdo con la técnica contable **deba** ser presentado en el estado **de** resultado, o se reclasifique en el otro resultado integral contra un elemento **del** patrimonio.

En armonía con lo anterior, la variable «(UC) - Utilidad contable o financiera antes **de** impuestos», que **deben** considerar los contribuyentes es aquella que refleje el resultado **del** periodo. Es **decir**, corresponde al total **de** ingresos menos gastos (entendidos como costos y gastos) tanto **de** operaciones continuadas como discontinuadas, antes **de** impuestos sin incluir registros reconocidos en el otro resultado integral. Todo lo anterior, considerando que el párrafo 6 **del** artículo 240, ni las referidas disposiciones **del** numeral 10 **del** artículo 28, el literal g) **del** numeral 1 **del** artículo 59 y el literal f) **del** numeral 1 **del** artículo 105 **del** Estatuto Tributario han gravado con el impuesto sobre la renta este otro resultado integral.

