



CONSEJO TÉCNICO DE
LA CONTADURÍA
PÚBLICA

Bogotá D. C., 7 de mayo de 2007
CTCP N° 060 / 2007

000000000000000
000000000000000
000000000000000
000000000000000

REFERENCIA:

FECHA DE LA CONSULTA....:	Radicada en el CTCP el 7 de abril de 2006
Nº DE RADICACIÓN CTCP...:	N/D
ENTIDAD DE ORIGEN.....:	D.I.A.N.
TEMAS.....:	Registro contable de posesión de inmuebles - Valor

En desarrollo de lo previsto en el Artículo 23 de la Resolución 002 de 2005 expedida por el Consejo Técnico de Contaduría Pública y cumplido el trámite previsto en esta disposición, respondemos su consulta presentada conforme se detalla en la referencia, en la cual se plantea:

PREGUNTA 1 (Textual):

“¿SE PUEDEN VALORAR LO BIENES INMUEBLES DE ACUERDO AL (SIC) VALOR CATASTRAL, YA QUE ESTE ES UN MÉTODO DE AVALÚO QUE TIENE EN CUENTA LAS CONDICIONES DEL MERCADO DE LOS BIENES INMUEBLES Y ES PRACTICADO POR EL AGUSTÍN CODAZZI?”

RESPUESTA:

Empecemos por considerar el Artículo 35 del decreto 2649 de 1993 que define el Activo como:

“ARTICULO 35. ACTIVO. Un activo es la representación financiera de un recurso obtenido por el ente económico como resultado de eventos pasados, de cuya utilización se espera que fluyan a la



empresa beneficios económicos futuros”

Esta definición es complementada con la descripción que el Decreto 2650 de 1993, contenido del Plan Único de Cuentas para comerciantes, señala para las cuentas de activos, cuando prescribe:

“DESCRIPCIÓN

*Agrupar el conjunto de las cuentas que **representan los bienes y derechos tangibles e intangibles de propiedad del ente económico**, que por lo general, son fuente potencial de beneficios presentes o futuros. Comprender los siguientes grupos: el Disponible, las Inversiones, los Deudores, los Inventarios, las Propiedades Planta y Equipos, los Intangibles, los Diferidos, los Otros Activos y las Valorizaciones.*

Las cuentas que integran esta clase tendrán saldos de naturaleza débito, con excepción de las Provisiones, las Depreciaciones y las Amortizaciones Acumuladas, que serán deducidas, de manera separada, de los correspondientes grupos de cuentas.

El ente económico deberá ajustar sus activos de acuerdo con el Sistema Integral de Ajustes por Inflación mensual o anualmente, de conformidad con lo previsto en las disposiciones legales vigentes”.
(Resaltado fuera del texto original)

Esta disposición, en primer instancia, haría pensar que la normatividad está planteada desde la perspectiva según la cual la estructura de la contabilidad regulada en Colombia, al referirse la precedente disposición a los activos como bienes y derechos tangibles e intangibles “*de propiedad del ente económico*”, consagraría un enfoque patrimonialista en el cual la consideración del activo se fundamenta en el derecho de dominio o propiedad, a diferencia de otras concepciones teóricas que lo definen desde su función en el desarrollo de las operaciones, por su uso, posesión, tenencia o control y no por su dominio.

A partir de esta apreciación, un inmueble sobre el cual se ejerce posesión, al carecer desde el punto de vista legal del carácter de propiedad, no podría considerarse como activo del ente económico hasta tanto se obtuviese la sentencia ejecutoriada que, a favor de éste, declare tal derecho.

A su turno, desde una perspectiva diversa y que refleje de una manera más



palpable la aplicación del principio de Esencia Sobre Forma¹, podría decirse que, más allá de la ausencia del formalismo que implica la demostración del derecho de dominio o propiedad, lo que prima para determinar si el inmueble objeto de posesión puede o no considerarse como un activo, es el control que sobre ese bien ejerce el ente económico. Así parece desprenderse de lo dispuesto por el Artículo 6° del Decreto 2649 de 1993, cuando dice:

*“ARTICULO 6°. ENTE ECONÓMICO. El ente económico es la empresa, esto es, la actividad económica organizada como una **unidad, respecto de la cual se predica el control de los recursos**. El ente debe ser definido e identificado en forma tal que se distinga de otros entes.” (Resaltado fuera del texto original)*

Refrendando la anterior apreciación, encontramos el texto del numeral 1° del Artículo 3° del mismo Decreto 2649, disposición que señala los objetivos básicos de la información contable y en la cual se lee:

“ARTICULO 3°. OBJETIVOS BÁSICOS. La información contable debe servir fundamentalmente para:

*1. **Conocer y demostrar los recursos controlados por un ente económico**, las obligaciones que tenga de transferir recursos a otros entes, los cambios que hubieren experimentado tales recursos y el resultado obtenido en el período.*

(...)” (Resaltado fuera del texto original)

De las dos disposiciones que anteceden se desprende, que, para satisfacer los objetivos básicos de la información contable, la posesión de un inmueble ejercida por un ente económico debe considerarse como uno de los recursos por él controlados al que le corresponde una representación financiera como recurso obtenido por el ente económico como resultado de eventos pasados, de cuya utilización se espera que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros. En otras palabras, deberá ser considerado y registrado como un activo.

¹ Decreto 2649 de 1993, ARTICULO 11. ESENCIA SOBRE FORMA. Los recursos y hechos económicos deben ser reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente en su forma legal. Cuando en virtud de una norma superior, los hechos económicos no puedan ser reconocidos de acuerdo con su esencia, en notas a los estados financieros se debe indicar el efecto ocasionado por el cumplimiento de aquella disposición sobre la situación financiera y los resultados del ejercicio.



En apoyo de este aserto resulta pertinente citar algunos apartes del texto titulado “Las normas de contabilidad en Colombia” del CP Yanel Blanco² quien sostiene respecto de los activos:

“Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir directa o indirectamente a los flujos de tesorería y otros equivalentes líquidos de la empresa. Este potencial puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de explotación de la empresa. Puede también tomar la forma de convertibilidad en tesorería u otras partidas líquidas equivalentes, o bien de capacidad para reducir pagos en el futuro, tal como cuando un proceso alternativo de manufactura reduce los costos de producción.

Usualmente, una empresa emplea sus activos para producir bienes o servicios capaces de satisfacer deseos o necesidades de los clientes. Puesto que estos bienes o servicios satisfacen tales deseos o necesidades, los clientes están dispuestos a pagar por ellos y, por tanto, a contribuir a los flujos de tesorería de la empresa. La tesorería por sí misma rinde un servicio a la empresa por la posibilidad de obtener, mediante su utilización, otros recursos.

Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo pueden llegar a la empresa por diferentes vías. Por ejemplo, un activo puede ser:

- a) utilizado aisladamente, o en combinación con otros activos, en la producción de bienes y servicios a (sic) vender por la empresa;*
- b) Intercambiado por otros activos;*
- c) Utilizado para satisfacer una obligación, o*
- d) Distribuido a los propietarios de la empresa.*

Muchos activos, como por ejemplo el inmovilizado material, tienen corporeidad. Sin embargo la corporeidad no es esencial para la existencia del activo; así patentes y derechos de autor, por

² Editora Roesga, 1994, página 85



ejemplo, tienen la cualidad de activos si se espera que produzcan beneficios económicos futuros para la empresa y son, además, controlados por ella.

Algunos activos, como por ejemplo las cuentas a (sic) cobrar y los terrenos, están asociados con derechos legales, incluido el derecho de propiedad. Al determinar la existencia o no de un activo, el derecho de propiedad no es esencial, así, por ejemplo, los terrenos que se disfrutan en régimen de arrendamiento financiero son activos si la empresa controla los beneficios económicos que se espera obtener de ellos. Aunque la capacidad de una empresa para controlar estos beneficios es, normalmente, el resultado de determinados derechos legales, una partida determinada puede incluso cumplir la definición de activos cuando no se da control legal. Por ejemplo, los procedimientos tecnológicos, producto de actividades de desarrollo llevadas a cabo por la empresa, pueden cumplir la definición de activo cuando, aunque se guarden en secreto sin patentar, la empresa controla los beneficios económicos que se esperan de ellos.

Los activos de una empresa proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las empresas obtienen los activos mediante su compra o producción, pero también pueden generarse activos mediante otro tipo de transacciones. Son ejemplos de ellos los terrenos recibidos por la empresa del gobierno, dentro de un programa de fomento del desarrollo económico de un área geográfica, o el descubrimiento de yacimientos minerales. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar existencias no cumple, por sí misma, la definición de activo.

Existe una asociación muy estrecha entre la realidad de un gasto y la generación de un activo, aunque uno y otro no tienen por qué coincidir necesariamente, por tanto, cuando la empresa realiza un gasto, ello puede suministrar evidencia de que pueden obtenerse beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de que se está ante una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un gasto relacionado no impide que se esté ante una partida que satisfaga la definición de activo y que se convierta por tanto en un candidato para reconocimiento como



tal en el balance de situación. Por ejemplo, las partidas que han sido donadas a la empresa pueden satisfacer la definición de activos". (Resaltado fuera del texto original)

En el marco descrito, encontramos que el Artículo 64 del decreto 2649 de 1993, disposición que define *Propiedades Planta y Equipo*, a la vez señala las diversas formas en que debe determinarse el valor de estos activos, conforme a las particulares condiciones de cada caso. La disposición ordena:

"ARTICULO 64. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Las propiedades, planta y equipo, representan los activos tangibles adquiridos, construidos, o en proceso de construcción, con la intención de emplearlos en forma permanente, para la producción o suministro de otros bienes y servicios, para arrendarlos, o para usarlos en la administración del ente económico, que no están destinados para la venta en el curso normal de los negocios y cuya vida útil excede de un año.

El valor histórico de estos activos incluye todas las erogaciones y cargos necesarios hasta colocarlos en condiciones de utilización, tales como los de ingeniería, supervisión, impuestos, intereses, corrección monetaria proveniente del Upac y ajustes por diferencia en cambio.

El valor histórico de las propiedades, planta y equipo, recibidas en cambio, permuta, donación, dación en pago o aporte de los propietarios, se determina por el valor convenido por las partes, debidamente aprobado por las Autoridades cuando fuere el caso o, cuando no se hubiere determinado su precio, mediante avalúo.

El valor histórico se debe incrementar con el de las adiciones, mejoras y reparaciones, que aumenten significativamente la cantidad o calidad de la producción o la vida útil del activo.

Se entiende por vida útil el lapso durante el cual se espera que la propiedad, planta o equipo, contribuirá a la generación de ingresos. Para su determinación es necesario considerar, entre otros factores, las especificaciones de fábrica, el deterioro por el uso, la acción de factores naturales, la obsolescencia por avances tecnológicos y los cambios en la demanda de los bienes o servicios a cuya producción o suministro contribuyen.



La contribución de estos activos a la generación del ingreso debe reconocerse en los resultados del ejercicio mediante la depreciación de su valor histórico ajustado. Cuando sea significativo, de este monto se debe restar el valor residual técnicamente determinado. Las depreciaciones de los inmuebles deben calcularse excluyendo el costo del terreno respectivo.

La depreciación se debe determinar sistemáticamente mediante métodos de reconocido valor técnico, tales como línea recta, suma de los dígitos de los años, unidades de producción u horas de trabajo. Debe utilizarse aquel método que mejor cumpla la norma básica de asociación.

Al cierre del período, el valor neto de estos activos, reexpresado como consecuencia de la inflación³, debe ajustarse a su valor de realización o a su valor actual o a su valor presente, el más apropiado en las circunstancias, registrando las provisiones o valorizaciones que sean del caso. Pueden exceptuarse de esta disposición aquellos activos cuyo valor ajustado sea inferior a veinte (20) salarios mínimos mensuales.

El valor de realización, actual o presente de estos activos debe determinarse al cierre del período en el cual se hubieren adquirido o formado y al menos cada tres años, mediante avalúos practicados por personas naturales, vinculadas o no laboralmente al ente económico, o por personas jurídicas, de comprobada idoneidad profesional, solvencia moral, experiencia e independencia. Siempre y cuando no existan factores que indiquen que ello sería inapropiado, entre uno y otro avalúo estos se ajustan al cierre del período utilizando indicadores específicos de precios según publicaciones oficiales o, a falta de éstos, por el PAAG correspondiente.

El avalúo debe prepararse de manera neutral y por escrito, de acuerdo con las siguientes reglas:

³ En relación con los ajustes por inflación es necesario destacar que, a la fecha de preparar este escrito, la Ley 1111 de 2006 derogó, para efectos fiscales. La aplicación de éstos y, desde el punto de vista contable, se tramita un proyecto de Decreto que reforma la actual normatividad en el mismo sentido, pero para efectos contables.



1. *Presentará su monto discriminado por unidades o por grupos homogéneos.*
2. *Tratará de manera coherente los bienes de una misma clase y características.*
3. *Tendrá en cuenta los criterios utilizados por el ente económico para registrar adiciones, mejoras y reparaciones.*
4. *Indicará la vida útil remanente que se espera tenga el activo en condiciones normales de operación.*
5. *Segregará los bienes muebles reputados como inmuebles, mostrando su valor por separado.” (Resaltado fuera del texto original)*

Sobre el particular resulta conducente citar el Concepto N° 187 emitido por este Consejo el 21 de agosto de 1998. En él se aclara:

“Aún cuando la consulta no se refiere a ello, es importante que en el manejo contable se tenga en cuenta que para registrar valorizaciones de bienes inmuebles no se debe calcular tal valorización a partir del avalúo catastral sino que ella debe establecerse con base en el valor de realización o el valor actual o el valor presente, tal como lo ordenan el artículo 10 y el artículo 64 del Decreto 2649 de 1993.”

No obstante lo anterior, para efectos tributarios, el valor patrimonial de los activos se establece de conformidad con las normas fiscales correspondientes. En efecto; las normas tributarias, según lo ha sostenido la DIAN⁴, *“priman sobre las de carácter contable, por lo cual, al indicar los artículos 267 y siguientes del Estatuto Tributario el valor patrimonial de los activos, éste es el sistema que debe aplicarse. Si el contribuyente opta por aplicar los avalúos técnicos, en acatamiento a lo ordenado en el artículo 64 del Decreto 2649 de 1993, éstos inciden y orientan desde el punto de vista contable.”*

Añade el citado documento de la DIAN que *“sobre el particular, el artículo 4º numeral 7 del Decreto 2591 de 1993, dispone que cuando las valorizaciones técnicas efectuadas a los activos superen el costo fiscal ajustado por el PAAG, el exceso no constituye ingreso para efectos tributarios, ni hace parte del costo*

⁴ Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Concepto 57289 de 1998 Julio 21



para determinar la utilidad en la enajenación del bien, ni forma parte de la base para el cálculo de la depreciación. Puntualiza al finalizar la norma en comento: “Las valorizaciones técnicas no forman parte del valor patrimonial para efectos fiscales”.

En síntesis, de lo expresado por la DIAN se concluye que los avalúos técnicos tienen como finalidad equiparar el valor de los activos desde el punto de vista contable al valor fiscal, pero el mayor valor que surge de la comparación no constituye ingreso gravable, y no tiene repercusiones en materia fiscal.

Visto lo anterior, consideramos que la respuesta a la consulta tiene dos perspectivas posibles: Una desde el punto de vista de la legislación contable que consagra el deber de ajustar las propiedades, planta y equipo al valor de realización mediante la realización de avalúos técnicos elaborados por profesionales idóneos, y la otra, desde el punto de vista fiscal que determina las consecuencias que, en materia tributaria, resultan de la aplicación de las disposiciones contables.

Por otra parte, con miras a establecer la viabilidad de utilizar los avalúos catastrales realizados por el Instituto Agustín Codazzi IGAC) como avalúos técnicos en los términos del artículo 64 del Decreto 2649 arriba transcrito, consideramos pertinente mencionar que la legislación tributaria, en lo que atañe a la determinación del valor comercial de los inmuebles, consagra en el inciso cuarto del artículo 127 del Estatuto Tributario, lo siguiente:

“INC. 4º—Modificado. L. 633/2000, art. 127. Se tiene por valor comercial el señalado por las partes, siempre que no difiera notoriamente del precio comercial promedio para bienes de la misma especie, en la fecha de su enajenación. Si se trata de bienes raíces, no se aceptará un precio inferior al costo, al avalúo catastral ni al autoavalúo mencionado en el artículo 72 de este estatuto, salvo que se demuestre la procedencia de un menor valor con base en un avalúo técnico realizado por un perito autorizado por la lonja de propiedad raíz o del Instituto Agustín Codazzi. El avalúo así efectuado sólo podrá ser cuestionado fiscalmente por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante peritaje técnico autorizado por la lonja de propiedad raíz.”

(...)” (Resaltado fuera del texto original)

Vemos en la disposición precedente que el legislador ha equiparado los avalúos técnicos realizados por un perito autorizado y los realizados por la lonja de



propiedad raíz con aquellos provenientes del Instituto Agustín Codazzi, de lo que se colige que todos ellos merecen credibilidad y por ende, no parece existir razón para que los avalúos practicados por ese importante Instituto deban descartarse, para efectos contables, como uno de los posibles avalúos técnicos que menciona el tantas veces citado artículo 64 del Decreto 2649.

Para finalizar, consideramos pertinente hacer algunas precisiones respecto del concepto y características de la figura jurídica de la posesión. Al efecto, veamos lo consagrado por el Artículo 762 del Código Civil:

“ARTICULO 762. La posesión es la tenencia de una cosa determinada con ánimo de señor o dueño, sea que el dueño o el que se da por tal, tenga la cosa por sí mismo, o por otra persona que la tenga en lugar y a nombre de él.

El poseedor es reputado dueño, mientras otra persona no justifique serlo.”

Fluye de la precedente disposición que, si bien el poseedor goza y dispone del inmueble poseído a voluntad, en otras palabras, ejerce control sobre él, su derecho es precario, puesto que está sometido a una condición con base en la cual tal disfrute podría cesar por la mera aparición de otra persona que justifique ser el dueño del bien.

Tal condicionalidad va aún más allá, por cuanto la posesión, si bien ostenta la opción de convertirse en derecho de dominio o propiedad, tal conversión es incierta, como se deduce de las características de esta figura se extraen de las normas pertinentes del Código Civil (Artículo 762 y siguientes), características que a continuación resumimos:

- ☞ La posesión no aparece de un negocio jurídico entre dos partes. Surge como resultado de un hecho o una actitud unilateral y requiere del transcurso de un tiempo determinado por la Ley para que culmine en la eventual conversión de él en derecho pleno de propiedad.
- ☞ Mientras se ejerce la posesión, el poseedor puede disfrutar del bien y, si demuestra ánimo de señor y dueño aunado a la posesión quieta y pacífica del bien, se reputa dueño del mismo. Inclusive, el poseedor puede realizar negocios respecto del derecho de posesión que ejerce, los cuales, en el caso de los inmuebles, requieren para su validez que se eleven a escritura pública y se sometan a registro en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos.



- ☞ Como ya se anotó, la posesión cesa cuando aparece el verdadero dueño del bien, quien, a la sazón puede recuperar el bien por vía judicial, si es necesario, con lo cual el poseedor pierde su posibilidad de disponer del mismo y de los derechos accesorios que el ejercicio de la posesión le otorga.
- ☞ Igualmente, dado que la posesión no constituye un derecho pleno sobre el bien poseído, la posibilidad de disputas sobre la posesión o la aparición de nuevos poseedores pueden ser eventos de probable ocurrencia, sea por un simple descuido del poseedor en la expresión efectiva de su ánimo de señor y dueño o por aparición de otros interesados que demuestren dicho ánimo de manera que compita efectivamente con el demostrado por el reputado poseedor o simplemente se interrumpa en la práctica su posesión quieta y pacífica..
- ☞ Debe recordarse que, la precariedad del derecho de posesión impone la necesidad de que, para que se reconozca verdadera propiedad sobre el bien, es necesaria declaración por vía judicial, a través de sentencia ejecutoriada de juez competente, de suerte que en el proceso el poseedor puede perder, no solo la posesión propiamente dicha, sino la posibilidad de convertirse en propietario real del bien.
- ☞ En efecto, el juez se abstendrá de reconocer propiedad a favor de poseedores sobre bienes que se encuentren, entre otras, en alguna de estas circunstancias:
 - Tratarse de un bien público o de uso público, sobre los cuales no procede la prescripción adquisitiva.
 - Si no se demuestra a cabalidad el ánimo de señor y dueño o de alguna manera se establece que el verdadero propietario del bien venía ejerciéndolo.
 - Cuando quien se pretende dueño, se ha apoderado violenta o clandestinamente del inmueble cuyo título no está inscrito, caso en el cual, quien tenía la posesión la pierde.
 - El juez deberá presumir mala fe cuando detecte la existencia de un título de mera tenencia a favor del poseedor, y no dará lugar a la prescripción, a menos de concurrir estas dos circunstancias: Que el que se pretende dueño no pueda probar que en los últimos diez años se haya reconocido expresa o tácitamente su dominio o que el que alegue la prescripción pruebe haber poseído sin violencia,



clandestinidad, ni interrupción por el mismo espacio de tiempo.

- En el evento que no se demuestre posesión regular, sin violencia por un lapso de cinco años en el caso de prescripción ordinaria, o de diez para la prescripción extraordinaria.

☞ Adicionalmente, la prescripción ordinaria puede suspenderse, impidiendo que la posesión pueda convertirse en propiedad, en los siguientes casos:

- A favor de personas legalmente incapaces como menores, dementes, sordomudos y quienes estén bajo patria potestad, tutela o curaduría;
- Entre cónyuges;
- Entre el heredero beneficiario y la herencia o en casos de herencia yacente.
- Entre quienes administran patrimonios ajenos como tutores, curadores, albaceas o representantes de personas jurídicas, y los titulares de aquellos.

Establecidas las características que diferencian y definen la figura de la posesión, debemos puntualizar que, sin perjuicio de lo anteriormente expuesto, considera el Consejo Técnico que, dadas las particulares características que se predicen de la posesión, para dar cumplimiento cabal a la norma básica referente a la Revelaciones, el ente económico debe dar aplicación a lo ordenado en el Artículo 42 del Decreto 2649 de 1993 en el cual se lee:

“ARTICULO 42. CUENTAS DE ORDEN CONTINGENTES. Las cuentas de orden contingentes reflejan hechos o circunstancias que pueden llegar a afectar la estructura financiera de un ente económico.” (Resaltado fuera del texto original)

Mediante la utilización de estas cuentas de orden y las correspondientes notas a los estados financieros, el ente económico debe hacer, entonces, las necesarias revelaciones a que haya lugar para reflejar las circunstancias señaladas en los precedentes párrafos.

En este orden de ideas, en los términos anteriores se absuelve la consulta presentada, indicando que, para hacerlo, este organismo se ciñó a la



CONSEJO TÉCNICO DE
LA CONTADURÍA
PÚBLICA

CTCP N° 060 / 2007
7 de mayo de 2007 - 15:09
Página 13 de 13

información presentada por el consultante, que su texto fue debatido y aprobado en sesión del 24 de abril de 2007 y que los efectos de este escrito son los previstos por el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo, su contenido no compromete la responsabilidad de este organismo, no es de obligatorio cumplimiento o ejecución, no constituye acto administrativo y contra él no procede recurso alguno.

Cordialmente,

MARÍA VICTORIA AGUDELO VARGAS
Presidente

MVAV/g.r.b

*C:\Documents and Settings\CONSEJO4\Mis documentos\~ G R B -
CTCP\~ APROBADOS\2 0 0 7\060 HERNANDO RODRIGUEZ
(Contabilización de la posesión) Ver 2 CONTROL.doc
02/05/2007 10:50*