

CONCEPTO 21835 DEL 3 DE SEPTIEMBRE DE 2019
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Ref: Radicado 000366 del 18/07/2019

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptor	Ingreso por Diferencia en Cambio
Fuentes formales	Artículo 288 del Estatuto Tributario Artículo 376 de la Ley 1819 de 2016 Oficio 006232 del 22 de marzo de 2017 Oficio 001120 del 16 de enero de 2019

De conformidad con el artículo 20 del Decreto número 4048 de 2008 este despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Mediante el radicado de la referencia el peticionario luego de citar los artículos 26 y 27 del Estatuto Tributario y hacer un recuento de lo ocurrido con el artículo 32-1 ibídem, así como de la adición del artículo 288 a este Estatuto, pregunta sí para efectos de establecer si existe ingreso fiscal por diferencia en cambio para las personas naturales, se debe tener en cuenta "la regla general de realización del ingreso aplicable para los no obligados a llevar contabilidad" prevista en el mencionado artículo 27 o el artículo que regula los ajustes por diferencia en cambio (288 del Estatuto Tributario), el cual no hace distinción en su aplicación para los obligados a llevar contabilidad de causación y los no obligados.

Sobre el particular se considera:

El artículo 376 de la Ley 1819 de 2016 contiene deroga una serie de normas, entre esas algunas disposiciones del Estatuto Tributario, así:

Artículo 376. Vigencias y derogatorias. La presente ley rige a partir de su promulgación, deroga todas las disposiciones que le sean contrarias y en especial las siguientes:

1. Del Estatuto Tributario: el artículo 32-1, 35-1, el inciso 1o del artículo 36-1, 36-4, 37, 43, 46, 47-2, 54, 56-1, 80, 83, 84, 85-1, 87, 108-3, el inciso 2o y los literales a) y b) del artículo 121, 130, 131-1, 138, 141, párrafo transitorio del artículo 147, 157, 158, 158-2, 158-3, 171, 173, 174, la expresión y arrendadores del literal c) del artículo 177-

2, la expresión "reajustadas fiscalmente" del párrafo del artículo 189, 201, 202, 204, 204-1, el numeral 9 y el párrafo 4o del artículo 206, el párrafo del artículo 206-1, los numerales 6, 9, 10 y 11 del artículo 207-2, 211-1, 211-2, 215, 220, 224, 225, 226, 227, 228, 258-1, 275, 276, párrafo transitorio del artículo 368-1, 376-1, 384, el inciso 2o del artículo 401, el numeral 4o del 437-2, 473, párrafo del artículo 512-9, el párrafo del artículo 555-1, el párrafo transitorio del artículo 580-1, 594-1, 634-1- 636, 649, 650-1, 650-2, 656, 658, 662, 666 y 668.

El artículo 32-1 del Estatuto Tributario establecía que el ajuste por diferencia en cambio de los activos en moneda extranjera poseídos en el último día del año o periodo gravable, constituía ingreso en el mismo ejercicio, para quienes lleven contabilidad de causación.

Sin embargo, esta norma fue derogada de forma expresa, tal como se indicó anteriormente y se adicionó al Estatuto Tributario el artículo 288 del Estatuto Tributario, cuya sustentación (Gaceta del Congreso No. 894 de 2016) se trae a colación:

"Artículo 288: El tratamiento aquí previsto busca la modificación de los supuestos al reconocimiento de la diferencia en cambio en línea con el tratamiento patrimonial, que se separa de los requerimientos previstos en la técnica contable.

*El tratamiento de la diferencia en cambio que se propone en este artículo, **busca reconocer este fenómeno de manera exclusiva en los momentos en que se enajenen o abonen los activos representados en moneda extranjera o se liquiden o paguen de manera parcial los pasivos, así las cosas sólo en estos eventos es que se reconoce un ingreso costo, o gasto para efectos tributarios.***

Tal y como se evidencio en la parte patrimonial la fluctuación del activo o pasivo representado en moneda extranjera no genera por sí misma una diferencia en cambio asociada a un ingreso costo o gasto para efectos fiscales, como sucedía en el régimen anterior a la modificación propuesta en este artículo, solamente tal y como se evidenció en el párrafo anterior en los supuestos allí previstos."

(Negrilla fuera del texto)

El texto de la norma, adicionada por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016, es del siguiente tenor:

*"Artículo 288. Ajustes por diferencia en cambio. **Los ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos en moneda extranjera se medirán***

al momento de su reconocimiento inicial a la tasa representativa del mercado.

Las fluctuaciones de las partidas del estado de situación financiera, activos y pasivos, expresadas en moneda extranjera, no tendrán efectos fiscales sino hasta el momento de la enajenación o abono en el caso de los activos, o liquidación o pago parcial en el caso de los pasivos.

En los eventos de enajenación o abono, la liquidación o el pago parcial, según sea el caso, se reconocerá a la tasa representativa del mercado del reconocimiento inicial.

El ingreso gravado, costo o gasto deducible en los abonos o pagos mencionados anteriormente corresponderá al que se genere por la diferencia entre la tasa representativa del mercado en el reconocimiento inicial y la tasa representativa del mercado en el momento del abono o pago.”

(Negrilla fuera del texto)

En este punto es importante establecer si resulta aplicable lo dispuesto en este artículo, para las personas naturales y de qué manera aplica.

Respecto del primer aspecto este despacho concluye que, en efecto, esta norma contempla una regla para los ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos en moneda extranjera, cuya redacción no hace distinción entre contribuyentes del impuesto sobre la renta y que se debe aplicar para estos casos.

Sobre este punto el oficio 001120 del 15 de febrero de 2019, frente a la posibilidad que una persona natural no obligada a llevar contabilidad que posee en su patrimonio inversiones en sociedades extranjeras aplique, para efecto de presentar sus declaraciones de Renta y de activos en el exterior el régimen de transición por los ajustes de diferencia en cambio contemplado en el literal a y b del numeral 2 del artículo 291 del Estatuto Tributario, concluyó de manera afirmativa en razón a que ***“La norma no hace distinción si dicha inversión la realiza una persona natural o jurídica o si la natural debe estar o no obligada a llevar contabilidad. Por lo anterior; dicho régimen de transición será aplicable a todos los tipos de contribuyentes.”***

Esta conclusión también se hace extensiva, para efectos de la aplicación del artículo 288 del Estatuto Tributario.

Es oportuno indicar que este despacho ha sostenido con base en lo dispuesto en la norma, que la diferencia en cambio se debe efectuar

para efectos fiscales en Colombia, únicamente hasta el momento de la enajenación o liquidación de esos activos o pasivos en moneda extranjera, antes no tendrán ningún efecto en las declaraciones tributarias (oficio 006232 del 22 de marzo de 2017).

También esta doctrina señala que, conforme a la normatividad vigente, es necesario realizar un reconocimiento inicial, el cual no es más que una medición de los ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos en moneda extranjera a la tasa representativa de mercado (TRM), esto con el fin de obtener el ajuste por diferencia en cambio al momento de enajenar o liquidar los mismos.

La anterior mención cobra importancia en la medida que la norma parte de un **reconocimiento inicial** (parámetro que no se puede obviar) **y una regla de realización exclusiva** cuando se enajenen o abonen los activos representados en moneda extranjera o se liquiden o paguen de manera parcial los pasivos, para reconocer fiscalmente un ingreso, costo o gasto.

En consecuencia, dada la evolución normativa citada, donde se evidencia la intención del legislador de derogar de manera expresa lo contenido en el artículo 32-1 del Estatuto Tributario y establecer unas nuevas reglas para los ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos **en moneda extranjera**, a través del artículo 288 ibídem, las personas naturales deberán dar cumplimiento a lo allí establecido.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el icono de "Normatividad" - "técnica"-, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

LORENZO CASTILLO BARVO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-DIAN

Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín

Bogotá D.C.