

CONCEPTO 20419 DEL 16 DE AGOSTO DE 2019
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Ref: Radicado 100046345 del 09/07/2019

Tema	Otros Temas
Descriptor	Criptoactivos
Fuentes formales	Artículos 9, 21-1, 27, 28, 615, 771-2 y 771-4 del Estatuto Tributario.

Cordial saludo, Señora Jennifer:

De conformidad con lo preceptuado en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 este Despacho está facultado para resolver las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de la competencia asignada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Corresponde explicar que las facultades de esta dependencia se concretan en la interpretación de las normas atrás mencionadas, razón por la cual no corresponde en ejercicio de dichas funciones prestar asesoría específica para atender casos particulares que son tramitados ante otras dependencias o entidades ni juzgar o calificar las decisiones tomadas en las mismas.

En atención a la consulta, manifestamos lo siguiente:

Buenos días, quiero empezar un negocio de bitcoin, donde compro bitcoin en Colombia y los vendo en el exterior, en mi caso en Australia. Las transacciones, las hago desde mi cuenta de débito, en donde manejo capital y con ese compro los bitcoins y luego vendo y de la venta me llega una remesa internacional a mi cuenta. Tengo unas dudas que son las siguientes:

1. *Cómo declaro costos si compro en efectivo? ¿Quisiera saber si los ingresos se cuentan desde las utilidades o con todo el dinero que ingresa a la cuenta?*

En primer lugar, es necesario explicar que las facultades de esta dependencia se concretan en la interpretación de las normas atrás mencionadas, razón por la cual no corresponde en ejercicio de dichas funciones prestar asesoría específica para atender casos particulares.

Dicho lo anterior procedemos a transcribir lo manifestado mediante oficio 02733 de 2018 sobre la naturaleza de los "criptoactivos", declaración de activos y utilidades:

"¿Si una persona posee "criptomonedas", las mismas deben ser incluidas en la declaración de renta? ¿en caso positivo, bajo que rubro específico deben incluirse en la declaración de renta?"

A. Naturaleza de las "criptoactivos"

Con la ley 1314 de 2009, Colombia inicio un proceso de adopción de los estándares, internacionales y a partir del primero de enero de 2016 el Decreto 2649 terminó su vigencia. En este sentido, el Marco Técnico Normativo del Decreto 3022 del 27 de diciembre de 2013: NIIF para PYMES, párrafo 2.15 Literal (a), la que la define activo como: "Un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

Es importante mencionar que el Concejo Técnico de la Contaduría Pública expidió el concepto 10-00906-2018, en donde estableció los lineamientos contables que se deben seguir para este tipo de activos, en donde se trae un aparte, así:

[...] En consecuencia, este Consejo recomienda que se cree una unidad de cuenta separada para el reconocimiento, medición y revelación de transacciones y otros eventos o sucesos que tenga relación con las criptomonedas, que bien podrían denominarse como "criptoactivos" o "activos virtuales". [...]

A su vez el artículo 21-1 del Estatuto tributario establece en el primer inciso que:_

Art. 21-1. Adicionado Ley 1819 de 2016 Para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, en el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, los sujetos pasivos de este impuesto obligados a llevar contabilidad aplicarán los sistemas de reconocimientos y medición, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia, cuando la ley tributaria remita expresamente a ellas y en los casos en que esta no regule la materia. En todo caso, la ley tributaria puede disponer de forma expresa un tratamiento diferente, de conformidad con el artículo 4 de la ley 1314 de 2009.[...]

Por lo tanto, teniendo en cuenta que para efectos fiscales se parte del reconocimiento y medición contable, y sobre el se aplicará las excepciones o limitaciones que se tenga en materia tributaria, se tiene entonces que para efectos de determinar cómo se declararía el criptoactivo, dependerá de cómo lo reconozca contablemente, es decir un inventario o un activo

intangibles, pero aplicando las restricciones legales que existen como medio de pago.

B. Declaración de activos

1. ¿Qué activos deben declararse?

En primer lugar, vale la pena aclarar que de acuerdo con el artículo 9 del Estatuto Tributario:

"Las personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes con residencia en el país en el momento de su muerte, están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios en lo concerniente a sus rentas y ganancias ocasionales, tanto de fuente nacional como de fuente extranjera, y a su patrimonio poseído dentro y fuera del país. (...)"

Por lo anterior, y teniendo en cuenta que los criptoactivos son consideradas como activo, los residentes colombianos que tengan en su patrimonio criptoactivos deberán declararlas en su declaración de renta anual. El valor por el cual deberán declararlas será por el valor patrimonial de éstas, ya sea como un activo intangible (inversión) o inventario. Por lo tanto, aplicará la norma de valor patrimonial de los activos que establece el artículo 267 y siguientes del estatuto tributario.

Por todo lo anterior, es posible concluir que todos los residentes colombianos deberán reportar en su declaración de renta anual los criptoactivos que tengan en su patrimonio a 31 de diciembre de cada año gravable.

De modo que quien tenga en su monedero virtual criptoactivos y, adicionalmente, pueda disfrutar de sus beneficios económicos, como la obtención de utilidades por la enajenación de dicho activo, deberá declararlas en su declaración de renta anual.

No sobra advertir que el parágrafo 6 del artículo 21-1 del estatuto tributario determina que las mediciones a valor presente o valor razonable se deberán reconocer al costo, precio de adquisición o valor nominal para efectos fiscales.

III. Las utilidades generadas con ocasión del aumento del precio de las "criptomonedas" en el mercado se consideran un ingreso gravable para efectos del impuesto sobre la renta? En caso afirmativo, como deben incluirse en la declaración de renta?

De acuerdo con el numeral 5 del artículo 28 del Estatuto Tributario

"5. Los ingresos devengados por la medición a valor razonable, con

cambios en resultados, tales como propiedades de inversión, no serán objeto del Impuesto sobre la Renta y Complementarios, sino hasta el momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero.”

En este sentido, cuando un obligado a llevar contabilidad tenga en su patrimonio este tipo de activos, y genere ingresos producto del aumento de precio de las “criptoactivos” en el mercado, dicho ingreso no se considerará gravable sino hasta el momento en el que enajene las “criptoactivos”.

De igual manera, y en virtud del artículo 27 del Estatuto Tributario, los contribuyentes que no se encuentren obligados a llevar contabilidad deben observar las siguientes reglas:

“Para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad se entienden realizados los ingresos cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones. Por consiguiente, los ingresos recibidos por anticipado, que correspondan a rentas no realizadas, sólo se gravan en el año periodo gravable en que se realicen.”

De acuerdo con esto, este tipo de contribuyentes sólo deberá reconocer el ingreso al momento de la enajenación, momento en el cual recibe el pago.

Con respecto a cómo se deben reconocer en la declaración de renta, esto dependerá de cómo se reconoció el activo para el que lo enajena.”

En virtud de lo anterior, para la procedencia de costos cuando dichas erogaciones se realizan por medio de efectivo deberá observarse el artículo 771-5 del Estatuto Tributario el cual indica lo siguiente:

“Para efectos de su reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, los pagos que efectúen los contribuyentes o responsables deberán realizarse mediante alguno de los siguientes medios de pago: Depósitos en cuentas bancadas, giros o transferencias bancarias, cheques girados al primer beneficiario, tarjetas de crédito, tarjetas débito u otro tipo de tarjetas o bonos que sirvan como medios de pago en la forma y condiciones que autorice el Gobierno Nacional.

Lo dispuesto en el presente artículo no impide el reconocimiento fiscal de los pagos en especie ni la utilización de los demás modos de extinción de las obligaciones distintos al pago, previstos en el artículo 1625 del Código Civil y demás normas concordantes.

Así mismo, lo dispuesto en el presente artículo solo tiene efectos fiscales y se entiende sin perjuicio de la validez del efectivo como medio de pago legítimo y con poder liberatorio ilimitado, de conformidad con el artículo 80 de la Ley 31

de 1992.

PAR 1. Podrán tener reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, los pagos en efectivo que efectúen los contribuyentes o responsables, independientemente del número de pagos que se realicen durante el año, así:

1. En el año 2018, el menor valor entre:

a. El ochenta y cinco por ciento (85%) de lo pagado, que en todo caso no podrá superar de cien mil (100.000) UVT, y

b. El cincuenta por ciento (50%) de los costos y deducciones totales.

2. En el año 2019, el menor valor entre:

a. El setenta por ciento (70%) de lo pagado, que en todo caso no podrá superar de ochenta mil (80.000) UVT, y

b. El cuarenta y cinco por ciento (45%) de los costos y deducciones totales.

3. En el año 2020, el menor valor entre:

a. El cincuenta y cinco por ciento (55%) de lo pagado, que en todo caso no podrá superar de sesenta mil (60.000) UVT, y

b. El cuarenta por ciento (40%) de los costos y deducciones totales.

4. A partir del año 2021, el menor valor entre:

a. El cuarenta por ciento (40%) de lo pagado, que en todo caso no podrá superar de cuarenta mil (40.000) UVT, y

b. El treinta y cinco por ciento (35%) de los costos y deducciones totales.

PAR 2. En todo caso, los pagos individuales realizados por personas jurídicas y las personas naturales que perciban rentas no laborales de acuerdo a lo dispuesto en este Estatuto, que superen las cien (100) UVT deberán canalizarse a través de los medios financieros, so pena de su desconocimiento fiscal como costo, deducción, pasivo o impuesto descontable en la cédula correspondiente a las rentas no laborales.”

2. ¿Si alcanzo a los 119 millones y empiezo a pagar el IVA, como hago para que mi IVA solo se base en mis utilidades y no en los ingresos netos de la cuenta, teniendo en cuenta que los vendedores de bitcoin no facturan sus ventas?

En primer lugar, se precisa que las personas que venda bitcoin o cualquier

otro tipo de criptoactivos no están exentas de la responsabilidad de expedir factura. Se trae a coalición el artículo 615 del Estatuto Tributario el cual consagra que para efectos tributarios, todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes, ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a éstas, o enajenen bienes producto de la actividad agrícola o ganadera, deberán expedir factura o documento equivalente, y conservar copia de la misma por cada una de las operaciones que realicen, independientemente de su calidad de contribuyentes o no contribuyentes de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.

Dicho lo anterior, para que el comprador pueda soportar costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, e impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas se requerirá de facturas de acuerdo a lo establecido en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

3. Después del Régimen común ¿cuál es el siguiente nivel y que documentos debo presentar?

A partir del 1 de enero de 2019, los conceptos de régimen común y régimen simplificado fueron remplazados por los conceptos de Responsables y no Responsables del impuesto sobre las ventas. Lo anterior de acuerdo con el artículo 18 de la Ley 1943 de 2018 el cual indica lo siguiente:

"Elimínense todas las referencias al régimen simplificado del impuesto a las ventas y del impuesto nacional al consumo. Las normas que se refieran al régimen común y al régimen simplificado, se entenderán referidas al régimen de responsabilidad del Impuesto sobre las Ventas (IVA)."

Por otro lado, la misma Ley de financiamiento Ley 1943 de 2018, en su artículo 122 de vigencias y derogatorias, elimina de la legislación tributaria el artículo 499 del E.T., que establecía quienes pertenecían al régimen simplificado del impuesto a las ventas y definía los diferentes requisitos para pertenecer a él. Adicionalmente el artículo 4 de la misma Ley, consagra taxativamente quienes son aquellas personas que deberán registrarse como responsables del IVA.

4. La DIAN entiende, puede, sabe o es capaz de leer libros de contabilidad de la red de bitcoin? es para saber si es posible dar una billetera donde esté completamente inalterable donde incluyen fechas y balances exactos. Para justificar un giro del exterior, existe documento que se le pueda presentar a la remecedora o al banco para que dejen de limitar y rebotarlos giros. ¿Solo se toma la

entrada de dinero o también la salida?

Sobre el particular le manifestamos que este despacho no es competente para resolver dicha inquietud, teniendo en cuenta que este despacho está facultado para resolver las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de la competencia asignada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Razón por la cual no corresponde en ejercicio de dichas funciones prestar asesoría específica para atender casos particulares que son tramitados ante otras dependencias o entidades ni juzgar o calificar las decisiones tomadas en las mismas.

Adicionalmente remitimos pronunciamientos anteriores con respecto al negocio de criptoactivos, lo (sic) cuales ayudaran a complementar las respuestas anteriores y le servirán como guía adicional.

Oficio 020436 de 2017 AGOSTO 2, Oficio 000314 de 2018 MARZO 7, Oficio 020733 de 2018 AGOSTO, Oficio 014244 de 2019 JUNIO 5 y Oficio 006321 de 2019 MARZO 13.

En los anteriores términos se resuelve su consulta 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-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín
Tel: 607 99 99 Ext: 904101
Bogotá D.C.

Anexo lo relacionado en: 12 folios