

CONCEPTO 10937 DEL 30 DE ABRIL DE 2018
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Señor
CARLOS MIGUEL CHAPARRO
Calle 100 N° 11ª – 35 piso 3
Bogotá, D.C.

Ref: Radicado 100065350 del 09/10/2017.

Tema: Impuesto sobre la renta
Descriptor: Autorretención y retención en la fuente sobre ingresos por diferencia en cambio/procedencia.
Fuentes formales: Estatuto Tributario artículo 288 adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016; Decreto Reglamentario 2201 de 2016.

Cordial saludo señor Chaparro.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 este despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Plantea usted lo siguiente:

Dado que el momento del reconocimiento fiscal y contable, de los ingresos por diferencia en cambio, es posterior al abono en cuenta, ¿se debe considerar que los mismos no hacen parte de la base de autorretención del Decreto 2201 de 2016?

Para efectos de la respuesta solicita tener en cuenta el siguiente análisis:

- El sistema de retención en la fuente (y colorarlo la auto-retención) en Colombia ha sido estructurado desde hace muchos años en el sentido de que esta obligación de cumple con motivo del pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero. Es una regla que además tiene que ver con la realización del ingreso desde el punto de vista obligacional. Por eso, el hecho de que su acaecimiento exija acudir a lo primero que ocurra, impide que sobre una misma transacción

pueda haber una doble instancia de retención (o auto-retención en la fuente).

- En ese sentido, la DIAN ya se ha pronunciado en el pasado, así (Concepto número 023227 de noviembre 6 de 1997):

"Es principio general en materia de retención en la fuente que la misma se realiza en el momento del pago o abono en cuenta lo que ocurra primero. Es necesario precisar que desde el punto de vista fiscal los términos causar y abonar en cuenta presentan implicaciones jurídicamente diferentes lo que no acontece en materia contable. Desde el punto tributario, el concepto Causar conlleva el nacimiento de una obligación (hecho generador) lo que de suyo permite precisar el momento en que para efectos fiscales debe entenderse percibido un ingreso. Es así como el artículo 28 de Estatuto Tributario, frente al tema prevé: "se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro... Por lo expuesto, y con miras a que la causación guarde perfecta armonía con el reconocimiento contable, es indispensable que aquella se efectúe cuando realmente ocurre el hecho económico, lo contrario daría lugar a posibles inconsistencias no solo de carácter contable sino fiscal que daría lugar a que la Administración tributaria inicie la investigación respectiva".*

- La reciente Reforma Tributaria, concretamente el artículo 288, adoptó el sistema de caja para el reconocimiento de ingresos, costos y gastos por diferencia en cambio. Así, únicamente la diferencia en cambio realizada puede tener impacto fiscal.
- Por su parte, de acuerdo con el artículo 2 del Decreto 2201 de 2016 la auto-retención especial de renta deberá practicarse (i) "sobre cada pago o abono en cuenta realizado al contribuyente sujeto pasivo", entendiendo por pago la prestación de lo que se debe y por abono en cuenta el reconocimiento contable de una obligación independiente de su cancelación o pago, respectivamente Conceptos DIAN No. 008054 y No. 095988 de 1998 reiterados en Concepto 83019 de 2006 y 21550 de 2014 y (ii) aplicando las bases de autorretención establecidas en las normas vigentes para calcular la retención del impuesto sobre la renta, es decir identificando el ingreso susceptible de incrementar el patrimonio. (Oficio No.5079 de 2017).
- Mediante Oficio No. 5090 de 2017, objeto de esta solicitud, la DIAN aparentemente considera que los ingresos (realizados) por diferencia en cambio, deberían ser considerados base de la auto-retención especial de renta. Así, dicho Oficio no precisa la forma

de armonizar la realización de la diferencia en cambio con el principio recogido en el Decreto 2201 de 2016, según el cual esa obligación se debe cumplir *"al momento en que se efectúe el respectivo pago o abono en cuenta"*.

- En otras palabras, el Decreto prevé que la autorretención se efectuará para el caso de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad (al momento de reconocimiento contable) y para aquellos contribuyentes con sistema de caja (al momento del respectivo pago), por lo que un contribuyente obligado a llevar contabilidad (tanto por cuentas por pagar como por cuentas por cobrar) primero hará el abono en cuenta (entendido como el reconocimiento contable) en el sentido de registrar la factura y reconocer el ingreso, y en ese momento practicar la autorretención sobre el valor total del reconocimiento inicial.

En este orden de ideas, la realización de la diferencia en cambio no equivale a un pago en el sentido de la norma ya citada, y en esa medida no es viable que exista una segunda instancia de retención en la fuente sobre la misma transacción. Se insiste en que el momento del reconocimiento inicial es el único que debe tenerse en cuenta a efectos de causar la auto-retención en la fuente por parte del obligado a llevar contabilidad.

En igual sentido, si nos encontráramos frente a un contribuyente cuyos ingresos y gastos se realizan por el sistema de caja, la autorretención del Decreto 2201 de 2016, solo se efectuaría una vez, al momento del pago. Siendo así técnicamente incorrecto pretender reconocer dos causaciones de autorretención sobre una misma transacción.

- Adicionalmente, si en efecto fuera procedente someter a autorretención en la fuente los ingresos por diferencia en cambio realizada, y pese a que ya ha ocurrido el abono en cuenta, debería igualmente aceptarse que si el ajuste por diferencia en cambio implica un menor valor de ingreso, entonces la base de autorretención en la fuente inicial debería ser ajustada porque habría un valor declarado y pagado en exceso, de acuerdo con lo previsto en el artículo 1.2.6.11 del Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda.

Lo anterior, sería contrario al principio de eficiencia y. demuestra que los ingresos por diferencia en cambio no son base de la autorretención del Decreto 2201 de 2016.

- Adicionalmente, debemos observar que el Decreto 2201 de 2016, prevé que la autorretención "*se liquidará sobre cada pago o abono en cuenta **realizado al contribuyente** sujeto pasivo*", lo que implica que no basta con la presencia de un pago o abono en cuenta para efectos de causar la misma, sino que es necesario que un tercero realice dicha situación.

En todo caso, al ser la diferencia en cambio un ajuste financiero producto de una fluctuación en la tasa de cambio, que no exige la presencia de un tercero, la misma no cumple con los supuestos normativos exigidos para ser base de la autorretención especial de renta.

El ingreso por diferencia en cambio no corresponde a un "abono en cuenta", sino a un simple incremento en el valor a ser pagado, y no equivale a un segundo devengo de la obligación, sino a la fluctuación de la tasa de cambio para obligaciones contraídas en moneda extranjera. Esto, aclara aún más que la diferencia en cambio derivada de un pasivo nunca puede ser base de la autorretención.

En conclusión, para que un ingreso sea sometido a la autorretención especial prevista en el Decreto 2201 de 2016, es necesario (i) que dicho ingreso sea reconocido por un abono en cuenta para el caso de los obligados a llevar contabilidad, o por el pago en el caso de los no obligados, y(ii) que dicho pago o abono en cuenta, se producto de una situación en la que se involucre a un tercero, situaciones que no se cumplen para el caso de los ingresos por diferencia en cambio.

Al respecto se observa lo siguiente:

La DIAN a través del Oficio 005079 de 2017, frente a la consulta:

"... sobre los conceptos que deben incluirse para efectos de la autorretención reglamentada por el Decreto 2201 de 2016. En particular si se debe incluir en la base para liquidar los ingresos, los que correspondan a ingresos por diferencia en cambio de ajuste de inversiones, el reintegro de gastos y las incapacidades."

Previa cita de los artículos 1.2.6.7 y 1.2.6.8 del Decreto 1625 de 2016, relativos a la "*Base para calcular la autorretención (sic) a título del impuesto sobre la renta y complementarios de que trata el artículo*

1.2.5.6" y "Autorretenedores y tarifas", respectivamente, que incorporan los artículos 2 y 3 del Decreto 2201 de 2016, indicó:

"Por tanto, para efectos de los conceptos expuestos por el contribuyente, en el primer caso debe tenerse en cuenta que se trate efectivamente de ingresos por concepto de diferencia en cambio conforme con el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016."

A continuación, se cita este artículo, que adiciona el Estatuto Tributario con el artículo 288 y se refiere explícitamente a los "Ajustes por diferencia en cambio." Subrayando el inciso tercero, que señala lo siguiente:

"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."

Y, cierra señalando:

"Asimismo, para el caso de reintegro de gastos e incapacidades debe considerarse que el presupuesto para la retención en la fuente es que se trate de aquellos pagos o abonos en cuenta que sean susceptibles de producir un incremento neto patrimonial para quien los percibe."

Cabe mencionar que, en oficio 900885 del 3 de marzo de 2017, se atiende una consulta respecto del ingreso por diferencia en cambio en el impuesto sobre la renta, teniendo en cuenta que frente al derogado impuesto sobre la renta para la equidad-CREE, se había manifestado en el concepto 357 de 2014, que sobre éste no procedía retención en la fuente.

Para resolver, se alude en primer lugar a la derogatoria del artículo 32-1 del Estatuto Tributario, que establecía que: *"El ajuste por diferencia en cambio de los activos en moneda extranjera poseídos en el último día del año o período gravable, constituye ingreso en el mismo ejercicio, para quienes lleven contabilidad de causación"*.

Luego se indica que a través del artículo 123 de la Ley 1819 de 2016, se incorporó el artículo 288 al Estatuto Tributario y se hace referencia a la exposición de motivos que condujo a la nueva disposición, en el sentido de señalar:

"(...) Ganancias por diferencias en el tipo de cambio."

De acuerdo con la NIC 21 - Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera (o la Sección 16 en la NIIF para las PYMES), ciertas partidas en moneda extranjera deben ser convertidas a la moneda de presentación de los estados financieros. Aquello puede generar ingresos devengados en el estado de resultados, que no corresponden realmente a ingresos 'percibidos' (es decir, son 'no realizados'). En función de lo anterior, los efectos acumulados de dichas ganancias 'no realizadas' por diferencias en el tipo de cambio serán gravadas al momento de la recuperación o liquidación de la partida en moneda extranjera. Por lo tanto, se hizo necesario definir para efectos fiscales que la moneda funcional era el peso colombiano (...)"

Finalmente, en el Oficio 900885, se concluye:

"Con lo anterior, considera este Despacho, atendiendo lo consultado, que solo en el momento de realización del ingreso en los términos establecidos en el artículo 288 del Estatuto Tributario citado, se practicaré la retención o autorretención en la fuente a título del impuesto sobre la renta, en los casos en que se presente un ingreso." (Resaltado fuera de texto)

Ahora bien, para efectos del análisis con ocasión de la consulta que se realiza en esta oportunidad, es pertinente citar la totalidad del artículo 288 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016:

"Art. 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." (Subrayado fuera de texto)

1. Tratándose de activos y pasivos en moneda extranjera, la nueva regla establece que no se reconocen a la TRM inicial y solo se tendrá efecto fiscal en el momento que se enajena o abona, en el caso de los activos se liquida o paga si es un pasivo. Por otra parte se establece que los efectos de un ingreso o gasto por diferencia en cambio para efectos fiscales solo tiene lugar en los supuestos mencionados anteriormente, esto significa que:

Si al momento de la constitución del pasivo en moneda extranjera de 1 USD con una TRD inicial \$3000 y cuando se cancela el pasivo de 1USD la TRD final estaba a \$2900, significara que se genera un ingreso por diferencia en cambio de \$100.

2. Ahora bien, para efecto de la aplicación de la Autorretención en el impuesto sobre la renta y complementarios de que trata el Art 1.2.6.6. y siguientes del Decreto DUR 1625 de 2016, frente al ingreso que se genere por la diferencia en cambio en los términos del Art. 288 del E.T. es dable concluir que solo en el momento que se reconozca el ingreso producto de la diferencia en cambio, habrá lugar a la autorretención (sic) que establece entabla el Art. 1.2.6.8. del Decreto Único Trinitario DUR 1625 del 2016.

En los anteriores términos se da alcance a los Oficios 005090 de marzo 11 de 2017 y 900885 del 3 de marzo del mismo año.

Finalmente le manifestamos que la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales, 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, a la cual se puede ingresar por el icono de "Normatividad" - "técnica"-, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO

Subdirector de Gestión de Normativa y Doctrina