**OFICIO Nº 1887 [902017]**

**31-07-2019**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221 – 001887

Bogotá, D.C.

**Ref:** Radicado 100041752 del 24/06/2019

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Tema** |  |  | Impuesto sobre la Renta y Complementarios |
| **Descriptores** |  |  | TRATAMIENTO DE LAS OPERACIONES DE REPORTO O REPO, SIMULTÁNEAS Y DE TRANSFERENCIA TEMPORAL DE VALORES |
| **Fuentes formales** |  |  | [Artículo 33-4](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42475) del Estatuto Tributario  [Artículo 36-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=68) del Estatuto Tributario  [Artículo 153](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=215) del Estatuto Tributario  [Artículo 21-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42470) del Estatuto Tributario  Artículo 2.36.3.1.1. del Decreto No. 2555 de 2010  Artículo 1.2.4.2.84. del Decreto No. 1625 de 2016  Resolución No. 11004 de 2018 |

Estimado señor Benjumea:

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.

Previo a analizar la consulta planteada, consideramos necesario explicar que, de acuerdo con las competencias funcionales de este despacho los pronunciamientos emitidos en respuesta a peticiones allegadas se resuelven con base a criterios legales de interpretación de las normas jurídicas, los cuales se encuentran consagrados en el Código Civil.

Así mismo, las respuestas emitidas son una adecuación en abstracto de las normas vigentes a situaciones concretas, las cuales no tienen como fin solucionar problemáticas individuales, ni juzgar, valorar o asesorar a otras dependencias, entidades públicas y/o privadas en el desarrollo de sus actividades, funciones y competencias.

Mediante escrito radicado 100041752 del 24 de junio de dos mil diecinueve (2019) esta Subdirección recibió una consulta por medio de la cual se solicita resolver, las siguientes inquietudes:

**1. ¿Existe a la fecha reglamentación del**[**artículo 33-4**](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42475)**del Estatuto Tributario?**

1.1. A la fecha, el Gobierno Nacional no ha expedido un decreto reglamentario por el cual se reglamente el [artículo 33-4](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42475) del Estatuto Tributario (en adelante “E.T.”), adicionado por el artículo 36 de la Ley 1819 de 2016.

1.2. Sin embargo, es necesario precisar que la reglamentación mencionada en el [artículo 33-4](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42475) del E.T. únicamente será relacionada con: *“las condiciones de las certificaciones que deban expedir las instituciones financieras correspondientes”.*

**2. La certificación mencionada en el inciso 4º del**[**artículo 33-4**](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42475)**del Estatuto Tributario ¿a que corresponde? Si no ha sido reglamentado, ¿aun así debe expedirse algún certificado? ¿Quién debería hacerlo y que debería contener?**

2.1. La exposición de motivos del artículo 36 de la Ley 1819 de 2016, por medio del cual se adicionó el [artículo 33-4](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42475) del E.T., establece que:

*“Se incluye este artículo con el objetivo de gravar las operaciones de reporto o repo, simultáneas y de transferencia temporal de valores, cuando se realiza la liquidación de estos instrumentos. Lo anterior, para efectos de no gravar hechos que no se han realizado.”*

2.2. Dicho artículo fue modificado en ponencia de primer debate, con el fin de:

*“(…) precisar que las operaciones de reporto o repo, simultáneas o de transferencia temporal de valores, que se realicen en bolsa de valores de Colombia, no estarán sometidas a retención en la fuente. Esto no implica que las operaciones estén libres del impuesto sobre la renta y complementarios. El Gobierno Nacional reglamentará la materia para que las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, expida los certificados correspondientes.”*

2.3. De lo anterior, es preciso señalar que el artículo 36 de la Ley 1819 de 2018 (sic), adicionó el [artículo 33-4](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42475) del E.T. con el *“objetivo de gravar las operaciones de reporto o repo”*y estableció que las mismas no estarán sometidas a la retención en la fuente, siempre y cuando se realicen a través de la Bolsa de Valores de Colombia (“BVC”). Adicionalmente, estableció que el Gobierno Nacional reglamentará la materia para que las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, expida los certificados correspondientes.

2.4. En este sentido, es posible entender que los certificados a ser reglamentados por el Gobierno Nacional tienen como objetivo soportar los ingresos, costos y gastos de los reportos o repos, al igual que el momento de la liquidación de los mismos. Esto, en la medida de que los respectivos contribuyentes puedan soportar las operaciones para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios.

2.5. Sumado a lo anterior, el [artículo 33-4](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42475) del E.T. establece que: *“El gobierno reglamentará las condiciones de las certificaciones que deban expedir las instituciones financieras correspondientes.”*

2.6. Según se mencionó en el punto 1 de este documento, a la fecha el Gobierno Nacional no ha expedido un decreto reglamentario por el cual se reglamente el [artículo 33-4](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42475) del E.T. Sin embargo, la falta de reglamentación por parte del Gobierno Nacional no exonera a las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia a cumplir con la obligación de expedir un certificado en el cual se evidencien los ingresos, costos y gastos generados en el reporto o repo, al igual que el momento de la liquidación de mismo.

2.7. En conclusión, las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia involucradas en las operaciones de reportos o repos se encuentran obligadas a expedir certificados a favor de los involucrados en la respectiva operación, donde se incluyan: i) los ingresos, costos y gastos y ii) la fecha de liquidación. Lo anterior, sin perjuicio de la falta de reglamentación por parte del Gobierno Nacional.

**3. ¿Cuál es la fecha en que se entienden realizados los ingresos, costos y gastos, cuando la fecha de liquidación es diferente a la fecha de cumplimiento?**

3.1. El texto del [artículo 33-4](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42475) del E.T. establece que:

*“(…) En todo caso, los ingresos, costos y gastos, se entienden realizados al momento de la liquidación de la operación y el valor neto se considera como un rendimiento financiero o interés.”*

3.2. Por lo anterior, es preciso resaltar que la norma citada es clara al establecer que para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, los ingresos, costos y gastos en los reportos o repos, se entenderán realizados al momento de la liquidación de la operación y no en la fecha del cumplimiento.

**4. Si la fecha de realización de los ingresos, costos y gastos es la fecha de liquidación de la operación, pero su cumplimiento corresponde a una fecha del año gravable siguiente, ¿en qué año deben declarar los participantes los resultados de la operación?**

4.1. Según lo señalado en el punto 3 de este documento, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, la realización de los ingresos, costos y gastos en las operaciones de reportos o repos, será la del momento de la liquidación.

4.2. En esta medida, los participantes deberán declarar los ingresos, costos y gastos de las operaciones de reportos o repos en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del período en el cual ocurra la liquidación.

**5. Cuando se trate de operaciones repo cuyo activo subyacente sean acciones, y la misma se efectúe a través de la Bolsa de Valores de Colombia, ¿se considera que el resultado neto, a pesar de denominarse rendimiento financiero, debe dar aplicación al**[**artículo 36-1**](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=68)**del Estatuto Tributario y, en consecuencia, considerar dicho ingreso como no gravado, y para el enajenante como costo o gasto no deducible (**[**artículo 153**](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=215)**del E.T.)?**

5.1. El [artículo 33-4](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42475) del E.T., establece que:

*“En las operaciones de reporto o repo, simultáneas o trasferencias temporales de valores, independientemente de los valores involucrados en la operación, el valor neto de la operación, será:*

*(…)*

*En todo caso, los ingresos, costos y gastos, se entienden realizados al momento de la liquidación de la operación y el valor neto se considera como un rendimiento financiero o interés. (…)”.*

5.2. Consideramos que la norma es clara al establecer que, independientemente de los valores involucrados en la operación, el valor neto se considerará como un rendimiento financiero o interés.

5.3. En esta medida, es necesario precisar que en las operaciones de reporto o repo en la cuales el activo subyacente sean acciones inscritas en una Bolsa de Valores Colombiana no aplicará el tratamiento previsto en los artículos [36-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=68) del E.T. y [153](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=215) del E.T.

5.4. Adicionalmente, es procedente resaltar lo establecido en el literal f) del artículo 2.36.3.1.1. del Decreto No. 2555 de 2010, donde se señala que:

*“f) Si durante la vigencia de la operación los valores objeto de la misma pagan amortizaciones, rendimientos o dividendos, el Adquirente deberá transferir el importe de los mismos al Enajenante en la misma fecha en que tenga lugar dicho pago.”*

5.5. De lo anterior, es posible resaltar que, en las operaciones de reportos o repos, el Adquiriente no realizará ningún rendimiento o dividendo, al igual que amortizaciones, respecto al subyacente de la transacción, ya que este será realizado en cabeza del Enajenante.

**6. ¿Cómo deben declararse para efectos patrimoniales los valores comprometidos en la operación? ¿Cómo pasivo para el enajenante o receptor, y cuenta por cobrar para el adquiriente inicial u originador?**

6.1. El inciso primero del [artículo 21-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42470) del E.T., establece que:

*“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.”*

6.2. Por lo anterior, es posible señalar que en los casos en que la ley tributaria no regule el tratamiento para efectos de la determinación del valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, los sujetos pasivos, se deberá aplicar los sistemas de reconocimientos y medición, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia.

6.3. Teniendo en cuenta lo anterior, es necesario aclarar que las normas tributarias no establecen el tratamiento para la determinación del tratamiento patrimonial de los reportos o repos, por lo cual, en virtud del inciso primero del [artículo 21-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42470) de E.T., es necesario aplicar los sistemas de reconocimientos y medición, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia.

6.4 En esta medida, consideramos que este despacho no se encuentra facultado para pronunciarse respecto al tratamiento contable, según los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia, sobre el tratamiento de los reportos o repos. En consecuencia, se remitirá la consulta al Consejo Técnico de la Contaduría Pública para que se pronuncia sobre la materia.

**7. ¿Se encuentran vigentes los Oficios 034130 del 29 de mayo de 2012 y 016163 del 22 de junio de 2016, todos proferidos por la DIAN?**

7.1. En la medida que los Oficios 034130 del 29 de mayo de 2012 y 016163 del 22 de junio de 2016 fueron emitidos con anterioridad a la entrada en vigencia del artículo 36 de la Ley 1819 de 2016, los mismos se encuentran vigentes para los períodos gravables anteriores.

**8. Para los fines de la información exógena del año gravable 2019 (Resolución DIAN 11004 de 2018) ¿las firmas comisionistas de bolsa deben informar a la DIAN estas operaciones como una transacción más de compra y venta de títulos (formato 1042) o si solo deben reportarse los resultados económicos netos (ingresos y gastos) para el adquiriente inicial u originador, y el enajenante o el receptor, según sea el caso, y en qué formato?**

8.1. El artículo 13 de la Resolución No. 11004 de 2018 emitida por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN, establece que:

*“Los comisionistas de bolsa deberán suministrar, por el respectivo año gravable, la información de las transacciones efectuadas a nombre propio y la información de cada una de las personas o entidades que efectuaron a través de ellos, enajenaciones o adquisiciones de acciones y demás papeles transados en bolsa cuyo valor acumulado sea superior a un millón de pesos ($1.000.000), con indicación del valor total acumulado de dichas operaciones, según lo dispuesto en el*[*artículo 628*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=779)*del Estatuto Tributario, en el Formato 1042, Versión 7, indicando lo siguiente: (…)”.*

8.2. Respecto a lo anterior, es necesario resaltar que el artículo 2.36.3.1.1. del Decreto 2555 de 2010, establece que:

*“Las operaciones de reporto o repo son aquellas en las que una parte (el “Enajenante”), transfiere la propiedad a la otra (el “Adquirente”) sobre valores a cambio del pago de una suma de dinero (el “Monto inicial”) y en las que el Adquirente al mismo tiempo se compromete a transferir al Enajenante valores de la misma especie y características a cambio del pago de una suma de dinero (“Monto Final”) en la misma fecha o en una fecha posterior previamente acordada. (…)”.*

8.3. De lo anterior, es preciso señalar que el artículo 2.36.3.1.1. del Decreto 2555 de 2010 supone que las operaciones de reporto o repo involucran la transferencia de valores, por lo cual consideramos que se cumple con la descripción establecida en el artículo 13 de la Resolución No. 11004 de 2018 para efectos de que las comisionistas de bolsa tengan la obligación de reportar dichas operaciones, tal como lo señala el artículo 13 de la Resolución No. 11004 de 2018.

8.4. Es precio señalar que lo mencionado en el párrafo anterior tendrá lugar cuando las operaciones de repo o reporto se realicen por medio de una comisionista de bolsa.

8.5. Adicionalmente, es necesario resaltar que los sujetos involucrados en las operaciones de repo o reporto, es decir el adquiriente y enajenante deberán reportar para efectos de la información exógena el valor neto de los ingresos, costos y gastos realizados al momento de la liquidación de la operación, siempre y cuando cumplan con lo establecido en el artículo 1 de la Resolución No. 11004 de 2018.

8.6. Según lo expuesto en la Resolución No. 11004 de 2018, la información exógena de los sujetos involucrados en la operación de repo o reporto deberá presentarse en los siguientes formatos:

a) Ingresos: Según lo mencionado en el artículo 18 de la Resolución No. 11004 de 2018, deberán ser reportados en el formato 1007.

b) Costos y deducciones: Según lo mencionado en el artículo 24 de la Resolución No. 11004 de 2018, deberán ser reportados en el formato 1011.

c) Retenciones en la fuente: En caso de que la operación de repo o reporto no sea realizada a través de la Bolsa de Valores de Colombia, habrá lugar a la retención en la fuente en los términos del artículo 1.2.4.2.84. del Decreto No. 1625 de 2016 Único en Materia Tributaria, lo cual deberá ser reportado por las partes involucradas en la operación en los formatos 1001 y 1003 en los términos de los artículos 16 y 17 de la Resolución No. 11004 de 2018.

**9. ¿Se encuentra vigente el Oficio DIAN 012038 de 3 de septiembre de 2009?**

9.1. Lamentablemente, el oficio mencionado en la consulta no pudo ser encontrado en la base de datos interna de la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN.

9.2. Lo anterior, puede ser resultado de algún error en la digitación del número del oficio o el período.

9.3. Como consecuencia de lo anterior, le solicitamos revisar el número de oficio, al igual que el período del mismo, para efectos de elevar nuevamente la consulta de la referencia a este despacho.

Atentamente,

**LORENZO CASTILLO BARVO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Director de Gestión Jurídica

UAE – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales