DIAN

MINHACIENDA

TODOS POR UN NUEVO PAÍS

www.dian.gov.co

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá, D.C. 28 MAR. 2018
100202208- 0350

DIAN No. Radicado 000S2018008230
Fecha 2018-04-04 09:39:45 AM
Remitente Sede NIVEL CENTRAL
Depen DIR GES JURIDICA
Destinatario ANDI
Folios 3
Anexos 0
COR-000S2018008230

Ref: Radicado 744 del 17/04/2017

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de ésta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad.

Mediante el radicado de la referencia el consultante formula las siguientes preguntas:

1. *¿Diferencia en cambio para el efectivo: Debería entenderse siempre realizado y permitirse a TRM de cierre, ya que se presentan inconvenientes por las distintas entradas y salidas de divisas, que estarían a distintas tasas, lo que en la práctica haría que se lleve una especie de "kárdex de efectivo", por tanto, consideramos que el efectivo debe considerarse siempre realizado y poder manejar la TRM de cierre?.*

Actualmente, para efectos fiscales, el tratamiento que se le debe dar a la diferencia en cambio es el previsto en el artículo 288 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 123 de la Ley 1819 de 2016. No obstante, la norma no señala un procedimiento específico, por lo cual el contribuyente está en la libertad de utilizar el que más se ajuste a las características de las transacciones realizadas en moneda extranjera.

En todo caso el Gobierno Nacional se encuentra revisando la norma para la respectiva reglamentación

2. *¿Facturación e IVA frente a NIIF: Especialmente en el tema de prestación de servicios, a la luz del artículo 429 literal c, el IVA se causa en la fecha de emisión de factura, terminación de servicios, o del pago o abono en cuenta, lo que fuera anterior. Se pregunta entonces si el abono en cuenta equivale a la causación o devengo del ingreso, toda vez, que por ejemplo, cuando se hace liquidación parcial de obra en muchos servicios bajo NIIF, hay devengo del ingreso por cumplir los criterios de reconocimiento y medición establecidos en la norma contable. ¿Deberá entonces causarse también el IVA cada que exista avance de obra*?

El articulo 420 ET, establece el hecho generador del impuesto a las ventas en la prestación de servicios como se indica:

> " ARTÍCULO 420. HECHOS SOBRE LOS QUE RECAE EL IMPUESTO. *(Artículo modificado por el artículo 173 de la Ley 1819 de 29 de diciembre de 2016).* El impuesto a las ventas se aplicará sobre
> .....
> *c. La prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos... "*

Respecto a la causación del impuesto, el literal c) del artículo 429 del E.T. establece que en la prestación de servicios, el IVA se causa: a) en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, b) o en la fecha de terminación de los servicios c) o del pago o abono en cuenta, la que fuere anterior.

Así las cosas y en los términos que plantea su consulta, con la liquidación parcial de obra se configura el hecho generador del impuesto a las ventas, dado que se efectúa el abono en cuenta, uno de los momentos de causación del impuesto, en consecuencia se debe reconocer el IVA generado.

3. El consultante pone de presente el Parágrafo 2 del artículo 135 Ley 1819 de 2016, en donde manifiesta que: *La literalidad de esta norma implica que, si la factura es posterior a la realización del costo o deducción, este se puede solicitar para efectos fiscales, sin necesidad de esperar la factura. Cuando sucede lo contrario, es decir que la factura precede a la realización, ¿Tendrá el contribuyente la obligación de registrar el costo o deducción con la factura o se respetará la realización del costo o deducción posteriormente que coincide con la realidad económica y con los nuevos marcos técnicos normativos?*

Antes de proceder a su respuesta, es importante resaltar que en la exposición de motivos del proyecto Ley 178/2016 Cámara y 163/2016 Senado, estableció

> *"Adiciónese un parágrafo al artículo 771-2 del Estatuto Tributario, el cual quedará así. En la actualidad, existen costos y gastos que se incurren en un año gravable pero el documento de soporte de la operación (factura o documento equivalente) se expide en una fecha posterior que podría ser al año siguiente. Este artículo tiene por objeto permitir el costo o la deducción en el año o período gravable en que se efectuaron, siempre y cuando el contribuyente acredite que la prestación del servicio o la entrega del bien se efectuó en el año o período gravable.."*

A su vez los artículos 59, 105 y 107 del Estatuto Tributario, señalan lo siguiente:

> *"Articulo* 59. REALIZACIÓN DEL COSTO PARA LOS OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD. Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, los costos realizados fiscalmente son los costos devengados contablemente en el año o período gravable..."
>
> "Articulo 105. REALIZACIÓN DE LA DEDUCCIÓN PARA LOS OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD. Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, las

deducciones realizadas fiscalmente son los gastos devengados contablemente en el año o período gravable que cumplan los requisitos señalados en este estatuto...

Art. 107. Las expensas necesarias son deducibles. Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad. "

Por lo anterior, Como se puede observar en éstos artículos, salvo las excepciones fijadas en éstos y en general en el Estatuto Tributario, los costos y gastos aceptados fiscalmente son los realizados durante el año o periodo gravable, en concordancia con el Art, 771-2 y y 771-5 del E.T.

4. *¿Diferencia en cambio pactada no coincide con la TRM que tasa debe escogerse?*

Es importante resaltar las siguientes normas del estatuto tributario:

"Artículo 288...Los ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos en moneda extranjera se medirán al momento de su reconocimiento inicial a la tasa representativa del mercado..."

"ARTÍCULO 269. VALOR PATRIMONIAL DE LOS BIENES EN MONEDA EXTRANJERA. (Artículo modificado por el artículo 116 de la Ley 1819 de 29 de diciembre de 2016). El valor de los activos en moneda extranjera, se estiman en moneda nacional al momento de su reconocimiento inicial a la tasa representativa del mercado, menos los abonos o pagos medidos a la misma tasa representativa del mercado del reconocimiento inicial."

"ARTÍCULO 285. PASIVOS MONEDA EXTRANJERA. (Artículo modificado por el artículo 120 de la Ley 1819 de 29 de diciembre de 2016). El valor de los pasivos en moneda extranjera, se estiman en moneda nacional al momento de su reconocimiento inicial a la tasa representativa del mercado, menos los abonos o pagos medidos a la misma tasa representativa del mercado del reconocimiento inicial."

Por lo tanto para efectos fiscales se debe utilizar la tasa representativa del mercado debidamente certificada .

5. *¿VNR inventarios y posible exigencia de la DIAN de mostrarlo separado como gasto de deterioro y no inmerso en el costo de la mercancía vendida: lo que implicaría para los contribuyentes controlar por referencia el deterioro llevado bajo NIIF, para conocer el momento en que la referencia respectiva del inventario se vende, con el fin de poder solicitar el deterioro bajo NIIF como deducible para efectos fiscales? .*

El registro tanto contable como fiscal de los hechos económicos debe corresponder a su naturaleza y a las circunstancias específicas que se dan. En el caso del deterioro, éste necesariamente tiene estrecha relación con el activo sobre el que se produce, razón por la que se debe conocer con precisión el momento y las razones por las que se produce.

De otra parte, dado que el reconocimiento contable del deterioro genera impuesto diferido, para la reversión de éste, es necesario igualmente determinar cuándo se produce el

reconocimiento fiscal. Si no se dispone de esta información no se sabría cuando dar de baja un activo o pasivo por impuesto diferido o se estaría afectando con base en partidas que posiblemente no han generado diferencias contables y fiscales.

Por último, está el tema probatorio para propósitos fiscales, la cual todo costo o deducción que se lleve a la declaración de renta y complementarios deberá estar plenamente probado para su aceptación.

Pregunta:

6. *¿El artículo 74-1 del E.T. numeral 5 literal b: consagra que en instrumentos financieros de renta fija, el costo fiscal será el valor pago en la adquisición más los intereses realizados linealmente atendiendo a la tasa facial, mientras que el artículo 33-1 del E.T. señala que los instrumentos financieros a costo amortizado (que normalmente son renta fija). se medirán de conformidad con el primer inciso del artículo 28,59 y 105, los cuales hacen referencia a la realización contable, donde se define para este tipo de instrumentos el modelo de costo amortizado con tasa de Interés efectiva, que puede ser distinta a la tasa facial?*

Lo primero es señalar que los dos artículos tienen propósitos diferentes, ya que el artículo 33-1 hace referencia al tratamiento que se le debe dar a los instrumentos financieros medidos a costo amortizado para efectos del reconocimiento de ingresos, costos y deducciones, en tanto que el artículo 74-1 lo que determina es el costo fiscal de las inversiones.

Adicionalmente el artículo 33 del Estatuto Tributario determina el tratamiento fiscal de los ingresos, costos y gastos para los instrumentos financieros medidos a valor razonable.

En consecuencia, dependiendo de las características del instrumento financiero se determinará el tratamiento fiscal de los ingresos, costos y gastos asociados al mismo, esto es; mediante la aplicación del artículo 33 o 33-1 del Estatuto Tributario, según corresponda.

7. *¿El articulo 82 de la Ley 1819 de 2016 parágrafo 1: Se establecen las tasa máximas de depreciación por cada grupo de activos; esta limitación aplica también para los activos iguales o inferiores a 50 UVT que según el artículo 1.2.1.18.5 del Decreto 1525 de 2016 pueden depreciarse en el mismo año en que se adquieren, sin consideración a la vida útil de los mismos?.*

El artículo 1.2.1.18.5 del Decreto 1625 de 2016 en mención no ha sido derogado, por lo tanto se encuentra vigente, a su vez cada contribuyente debe evaluar la procedencia de aplicabilidad de esta excepcion.

8. *¿El artículo 83 de la Ley 1819 de 2016: Establece la posibilidad de acelerar en un 25%, si el bien depreciable se utiliza diariamente por 16 horas y proporcionalmente en fracciones superiores, Si el bien se utiliza 24 horas; el porcentaje adicional de depreciación es 50% o 37.5%.?*
El alcance del 140 del estatuto tributario modificado por el artículo 83 de la Ley 1819 de 2016, establece que:

" El contribuyente puede aumentar la alícuota de depreciación determinada en el artículo 137 de este estatuto en un veinticinco por ciento (25%), si el bien depreciable se utiliza diariamente por 16 horas y proporcionalmente en fracciones superiores, siempre y cuando esto se demuestre.
El tratamiento aquí previsto no será aplicable respecto de los bienes inmueble..."

De lo anterior se tiene que la utilización diaria del activo por 16 horas le permite al contribuyente un incremento del 25% de la tasa de depreciación fiscal anual, por lo tanto en la medida que el activo se utilice mas halla de las 16 horas hasta llegar al máximo de 24 horas diarias, se tendría que calcular la fracción así:

$$\frac{(\text{No. de horas utilizadas diariamente} * 25\%)}{16 \text{ horas}}$$

En consecuencia se tiene que el incremento máximo de la tasa de depreciación fiscal anual será del 37,5%.

En los anteriores términos se resuelve su consulta.

Cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: http://www.dian.gov.co siguiendo los iconos: "Normatividad" – "Técnica" y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

Liliana A Forero G

LILIANA ANDREA FORERO GOMEZ
Directora de Gestión Jurídica

Proyecto. LAP

ANDI

2018ABR5 AM11:07

RECIBIDO