**OFICIO Nº 2739 [029783]**

**03-12-2019**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221-002739

Bogotá, D.C.

**Ref:** Radicado 100089052 del 18/10/2019

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Tema** |   |   | Impuesto sobre la Renta y Complementarios |
| **Descriptores**  |   |   | Realización de las DeduccionesRealización de los CostosRealización del Ingreso |
| **Fuentes formales**  |   |   | [Artículo 21-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42470) del Estatuto Tributario[Artículo 28](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=58) del Estatuto TributarioArtículo 54 (sic) del Estatuto Tributario[Artículo 105](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=153)del Estatuto Tributario |

Estimado señor Salazar:

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 No. 100089052 del 17 de octubre de dos mil diecinueve (2019) está Subdirección recibió una consulta por medio de la cual se solicita aclarar la siguiente consulta:

*“(…) cual es el tratamiento fiscal de los títulos de renta fija clasificados al valor razonable con cambios en el otro resultado integral (...)”.*

En atención a la consulta, se procede a analizar las siguientes consideraciones tributarias:

1. El capítulo 4 de la NIIF 9 establece que los activos o instrumentos financieros sean clasificados según se midan posteriormente: i) a valor razonable con cambios en resultados, ii) a costo amortizado, y iii) a valor razonable con cambios en el otro resultado integral.

2. Respecto a lo anterior, es necesario resaltar que el Estatuto Tributario (en adelante "E.T.") reconoce expresamente el tratamiento tributario aplicable a:

2.1. Los activos o instrumentos financieros medidos a valor razonable con cambios en resultados:

a) El [artículo 33](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=64) del E.T. establece que:

***“***[***Art. 33***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=64)***. Tratamiento tributario de instrumentos financieros medidos a valor razonable.***

*Para efectos fiscales los instrumentos financieros medidos a valor razonable, con cambios en resultados tendrán el siguiente tratamiento:*

***1. Títulos de renta variable.****Los ingresos, costos y gastos devengados por estos instrumentos, no serán objeto del Impuesto sobre la Renta y Complementarios, sino hasta el momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero. Para efectos de lo aquí previsto, son títulos de renta variable aquellos cuya estructura financiera varía durante su vida, tales como las acciones.*

**2. Títulos de renta fija.** Respecto de los títulos de renta fija, se siguen las siguientes reglas para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios:

*a. El ingreso por concepto de intereses o rendimientos financieros provenientes de estos títulos, se realizará para efectos fiscales de manera linear Este cálculo se hará teniendo en cuenta el valor nominal, la tasa facial, el plazo convenido y el tiempo de tenencia en el año o período gravable del título.*

*b. La utilidad o pérdida en la enajenación de títulos de renta fija, se realizará al momento de su enajenación y estará determinada por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del título.*

*c. Para efectos de lo aquí previsto, se entiende por títulos de renta fija, aquellos cuya estructura financiera no varía durante su vida, tales como los bonos, los certificados de depósito a término (CDT) y los TES.*

***3.******Instrumentos derivados financieros.****Los ingresos, costos y gastos devengados por estos instrumentos, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios sino hasta el momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero.*

***4.******Otros instrumentos financieros.****Los ingresos, costos y gastos generados por la medición de pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios sino en lo correspondiente al gasto financiero que se hubiese generado aplicando el modelo del costo amortizado, de acuerdo a la técnica contable.*

***Parágrafo 1.****Lo previsto en este artículo se aplicará sin perjuicio de la retención y la autorretención en la fuente por concepto de rendimientos financieros y derivados a que haya lugar.”*

2.2. Los activos financieros medidos a costo amortizado:

a) El [artículo 33-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42472) del E.T. establece que:

***“***[***Art. 33-1***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42472)***. Tratamiento tributario de instrumentos financieros medidos a costo amortizado.***

*Los ingresos costos y gastos provenientes de instrumentos financieros medidos a costo amortizado, se entienden realizados de conformidad con lo previsto en el primer inciso del artículo*[*28*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=58)*,*[*59*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=100)*,*[*105*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=153)*de este Estatuto.”*

2.3. De lo anterior, es posible considerar que el E.T. no trae expresamente un artículo que reconozca el tratamiento tributario aplicable a los activos o instrumentos financieros medidos a valor razonable con cambios en el otro resultado integral.

2.4. Sin embargo, es preciso resaltar que el [artículo 21-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42470) del E.T. establece, entre otros, que:

*“*[***Art. 21-1***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42470)***.****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.*

*(...)*

***Parágrafo 6.****Para efectos fiscales, las mediciones que se efectúen a valor presente o valor razonable de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, deberán reconocerse al costo, precio de adquisición o valor nominal, siempre y cuando no exista un tratamiento diferente en este estatuto. Por consiguiente, las diferencias que resulten del sistema de medición contable y fiscal no tendrán efectos en el impuesto sobre la renta y complementarios hasta que la transacción se realice mediante la transferencia económica del activo o la extinción del pasivo, según corresponda.”*

3. Adicionalmente a lo anterior, es preciso señalar que para efectos del tratamiento aplicable a los ingresos que deban ser representados en el otro resultado integral, tal como sucede en el caso de los activos o instrumentos financieros medidos a valor razonable con cambios en el otro resultado integral, el numeral 10 del [artículo 28](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=58) del E.T. establece que:

***“***[***Art. 28***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=58)***. Realización del ingreso para las obligados a llevar contabilidad.***

*Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, los ingresos realizados fiscalmente son los ingresos devengados contablemente en el año o período gravable.*

*Los siguientes ingresos, aunque devengados contablemente, generarán una diferencia y su reconocimiento fiscal se hará en el momento en que lo determine este Estatuto y en las condiciones allí previstas:*

*(...)*

*10. Los ingresos que de conformidad con los marcos técnicos normativos contables deban ser presentados dentro del otro resultado integral, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento en que, de acuerdo con la técnica contable, deban ser presentados en el estado de resultados, o se reclasifique en el otro resultado integral contra un elemento del patrimonio, generando una ganancia para fines fiscales producto de la enajenación, liquidación o baja en cuentas del activo o pasivo cuando a ello haya lugar. (...).”*

3.1. De lo anterior, es posible evidenciar que los ingresos que de conformidad con los marcos técnicos normativos contables deban ser presentados dentro del otro resultado integral, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios.

3.2. Sin embargo, dichos ingresos serán reconocidos para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios en el momento en que, de acuerdo con la técnica contable, es decir la NIIF 9, deban ser: i) presentados en el estado de resultados o ii) se reclasifiquen en el otro resultado integral contra un elemento de patrimonio.

3.3. Por lo anterior, el tratamiento aplicable a la realización de los ingresos derivados de los activos o instrumentos financieros medidos a valor razonable con cambios en el otro resultado integral, será el señalado en el numeral 10 del [artículo 28](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=58) del E.T., tal como se mencionó en el numeral anterior.

4. Respecto al tratamiento aplicable a los costos es preciso señalar que el literal g) del numeral 1 del artículo 54(sic) del E.T. establece que:

*“g. Los costos que de conformidad con los marcos técnicos normativos contables deban ser presentados dentro del otro resultado integral, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento en que, de acuerdo con la técnica contable deban ser presentados en el estado de resultados, o se reclasifique en el otro resultado integral contra un elemento del patrimonio, generando una pérdida para fines fiscales producto de la enajenación, liquidación o baja en cuentas del activo o pasivo cuando a ello haya lugar.”*

4.1. De lo anterior, es posible evidenciar que los costos que de conformidad con los marcos técnicos normativos contables deban ser presentados dentro del otro resultado integral, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios.

4.2. Sin embargo, dichos costos serán reconocidos para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios en el momento en que, de acuerdo con la técnica contable, deban ser: i) presentados en el estado de resultados o ii) se reclasifiquen en el otro resultado integral contra un elemento de patrimonio.

4.3. Por lo anterior, es claro que el tratamiento aplicable a la realización de los costos relacionados con los activos o instrumentos financieros medidos a valor razonable con cambios en el otro resultado integral, será el señalado en el literal g) del numeral 1 del artículo 54 (sic) del E.T., tal como se mencionó en el numeral anterior.

5. Respecto al tratamiento aplicable a las deducciones o gastos es preciso señalar que el literal f) del numeral 1 del [artículo 105](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=153) del E.T. establece que:

*“f. Las deducciones que de conformidad con los marcos técnicos normativos contables deban ser presentados dentro del otro resultado integral, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento en que, de acuerdo con la técnica contable, deban ser presentados en el estado de resultados, o se reclasifique en el otro resultado integral contra un elemento del patrimonio, generando una pérdida para fines fiscales producto de la enajenación, liquidación o baja en cuentas del activo o pasivo cuando a ello haya lugar.”*

5.1. De lo anterior, es posible evidenciar que los gastos o deducciones que de conformidad con los marcos técnicos normativos contables deban ser presentados dentro del otro resultado integral, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios.

5.2. Sin embargo, dichos gastos o deducciones serán reconocidos para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios en el momento en que, de acuerdo con la técnica contable, deban ser: i) presentados en el estado de resultados o ii) se reclasifiquen en el otro resultado integral contra un elemento de patrimonio.

5.3. Por lo anterior, es claro que el tratamiento aplicable a la realización de los costos relacionados con los activos o instrumentos financieros medidos a valor razonable con cambios en el otro resultado integral, será el señalado en el literal f) del numeral 1 del [artículo 105](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=153) del E.T., tal como se mencionó en el numeral anterior.

En los anteriores términos se resuelve su consulta, y 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: [https://www.dian.gov.co](https://www.dian.gov.co/) siguiendo íconos “Normatividad”-“Técnica” y seleccionando los vínculos “Doctrina” y “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