

Circular No. 23 de 2017
Línea Contable S.A.S.

“El régimen de transición a NIIF”

Javier E. García Restrepo

Entrega 4/10

Septiembre 1 de 2017

“Dime y lo olvido, enséñame y lo recuerdo, involúcrame y lo aprendo”

Benjamín Franklin

Régimen de transición para los ajustes por diferencia en cambio

El adicionado Art. 291 del Estatuto Tributario estableció el régimen de transición para los ajustes por diferencia en cambio, teniendo en cuenta tres partidas de los Estados Financieros a saber: Activos, pasivos y costo fiscal de las inversiones extranjeras en acciones. Se instaura entonces el régimen en los siguientes términos:

Art. 291. Régimen de transición por los ajustes de diferencia en cambio. Los ajustes por concepto de diferencia en cambio se someterán a las siguientes reglas:

Para los pasivos:

El numeral 1 del mencionado artículo expresó:

*“1. Los pasivos en moneda extranjera a 31 de diciembre del 2016, **mantendrán su valor patrimonial determinado a dicha fecha.** Para los pagos parciales de dichos pasivos se aplicará lo establecido en el artículo 288 de este Estatuto, a partir del periodo gravable siguiente. El saldo remanente del costo fiscal luego de la liquidación total del pasivo tendrá el tratamiento de ingreso gravado, costo o gasto deducible.”*

Para los activos

El numeral 3 del mismo artículo establece:

*“3. los activos en moneda extranjera a 31 de diciembre del 2016, diferentes a los mencionados en los numerales anteriores, [Inversiones en acciones en sociedades extranjeras...Ver numeral 2] **mantendrán su valor patrimonial determinado a dicha fecha.** Para los abonos parciales de dichos activos se aplicará lo establecido en el artículo 288 de este Estatuto, a partir del periodo gravable siguiente. El saldo remanente del costo fiscal luego del cobro total o enajenación del activo tendrá el tratamiento de ingreso gravado, costo o gasto deducible.*

Queda claro entonces que el saldo de los activos y pasivos en moneda extranjera, excepto las inversiones en moneda extranjera en acciones o participaciones en sociedades extranjeras que no se enajenen dentro del giro ordinario del negocio, mantendrán el valor patrimonial que tengan a diciembre 31 de 2016, con un renovado manejo en la posterioridad.

A partir de 1 de enero de 2017 se procede como lo ha establecido el Art. 288 del Estatuto tributario que expresa: *“Las fluctuaciones de las partidas...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”.*

Entonces su manejo debe ser como la ilustración que se ha propuesto en el desarrollo del Art. 288 del Estatuto Tributario, en la circular anterior.

El costo fiscal de las inversiones en moneda extranjera en acciones que sean activos fijos.

En este aspecto el mismo Art. 291 del Estatuto Tributario ha establecido lo siguiente:

“2. El costo fiscal de las inversiones en moneda extranjera, en acciones o participaciones en sociedades extranjeras que no se enajenen dentro del giro ordinario del negocio, respecto de las cuales la diferencia en cambio no constituye ingreso, costo o gasto teniendo en cuenta lo previsto en el artículo 66 de la Ley 1739 de 2014, será:

a) Para aquellas inversiones adquiridas antes del 1 de enero de 2015, su costo fiscal al 1 de enero de 2017 será el valor patrimonial a 1 de enero de 2015 de dichas inversiones. A partir del 01 de enero de 2017 se aplicará lo establecido en el artículo 288 del presente Estatuto para los abonos parciales de dichos activos. El saldo remanente del costo fiscal luego de la enajenación de la inversión tendrá el tratamiento de ingreso gravado, costo o gasto deducible.

b) Para aquellas inversiones adquiridas a partir del 01 de enero del 2015, su costo fiscal a 01 de enero del 2017 será determinado con la tasa representativa del mercado al momento del reconocimiento inicial de la inversión. Cualquier diferencia entre dicho valor determinado y el costo fiscal de estos activos al 31 de diciembre del 2016 no tendrá el tratamiento de ingreso gravado, costo o gasto deducible. En el momento de su enajenación o liquidación deberá aplicarse lo dispuesto en el artículo 288 del presente Estatuto.

Lo primero es acudir al Art. 66 de la Ley 17139 de 2014, que adicionaba el Art. 32-1 del Estatuto Tributario, y que fue derogado por el Art. 376 de la Ley 1819 de 2016, a partir del 1° de enero de 2017. Esto con el fin de tener

claro el comportamiento de la diferencia en cambio de este tipo de activos a diciembre 31 de 2016:

“Parágrafo. El ajuste por diferencia en cambio de las inversiones en moneda extranjera, en acciones o participaciones en sociedades extranjeras, que constituyan activos fijos para el contribuyente **solamente constituirá ingreso, costo o gasto en el momento de la enajenación, a cualquier título, o de la liquidación de la inversión**” (Resaltado nuestro)

Queda claro que este tratamiento es solo para las inversiones en moneda extranjera en acciones o participaciones que no se enajenen en el giro ordinario del negocio, es decir, acciones o participaciones que sean consideradas activos fijos.

Además divide su tratamiento básicamente en tres bloques de acuerdo a la fecha de adquisición de las inversiones:

-Adquiridas antes del 1° de enero del 2015

-Adquiridas después del 1° de enero de 2015 y antes del 1° de enero de 2017

- Y adquiridas después del 1° de enero de 2017

Este tratamiento tiene que ver con el costo fiscal que se les asignará el 1° de enero de 2017 a las inversiones adquiridas antes de esa fecha y su manejo subsecuente. Lo mismo se hace con las adquiridas a partir del 1° de enero de 2017 que se someten a lo establecido en el Art. 288 del Estatuto Tributario.

Debe quedar claro que lo establecido en esta norma es la fijación del costo fiscal a 1° de enero de 2017 de las inversiones en acciones que sean activos fijos, dependiendo de la fecha en que fueron adquiridas. Además señala que a partir del 1° de enero de 2017, independiente de la fecha de adquisición de la inversión, estas serán sometidas al tratamiento fijado en el Art. 288 del Estatuto Tributario.

Un resumen de lo planteado en la norma es como lo señala el cuadro siguiente:

Costo fiscal inversión en moneda extranjera en Acciones				
N°	Adquisición		C.F: Enero 01 de 2017	Después de
	Antes 2015	2015 a 2016		2017
1	x		V.P Enero 01 de 2015	Aplique Art. 288 E.T
2		x	TRM Inicial	
C.F: Costo fiscal			V.P: Valor patrimonial	
TRM: Tasa Representativa del Mercado				

Conclusión

Lo que ha propuesto la norma esta conjugando el ajuste por diferencia en cambio en los activos y pasivos y de forma especial en la inversión en moneda extranjera de acciones y aportes que no se enajenen en el giro ordinario del negocio, es decir, que sean activos fijos.

Habrá que tener claridad que a partir de 2017 se aplica el Art. 288 del Estatuto Tributario según el cual en lo fiscal solo se tendrá en cuenta el tipo de cambio en tres momentos especiales: el primero, en el reconocimiento inicial; el segundo, en una venta parcial del activo, un pago parcial o abono parcial, y el tercero en la venta del activo o en la liquidación del pasivo.

Por lo demás, el artículo fija con claridad cual será el costo fiscal a enero 1 de 2017 de las mencionadas inversiones, en razón a la fecha de

adquisición de la inversión, o en su caso del activo o en la fecha en que se incurrió en el pasivo, según el caso.

Esto significa realizar un protocolo de transición muy claro que identifique los valores fiscales que operaran a partir del 1° de enero de 2017 para un adecuado manejo fiscal de la diferencia en cambio.

En la próxima circular se seguirán abordando las cuentas que hacen parte del régimen de transición. Hasta pronto.

“Nota: Este documento es una simple recopilación de información que no exime al usuario de consultar la norma. Antes de tomar decisiones consulte las circulares respectivas”.

“Prohibido reproducir total o parcialmente el contenido de esta circular para fines comerciales. Si su deseo es reproducirla con otros fines, debe citar la fuente”