

CONCEPTO 12578 DE 20 DE MAYO DE 2016
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Señor

LUIS CARLOS MORENO SALAZAR

Carrera 80 No. 65a- 62 Tercer piso

Bogotá D.C.

Ref: Radicado 011923 del 25/04/2016

Tema: Impuesto sobre la renta
Descriptor: Ajustes por diferencia en cambio /gastos no deducibles
Fuentes Formales: Estatuto Tributario arts 32-1,120.

Conforme con lo previsto en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 00006 de 2009, este despacho es competente para resolver las consultas que se formulen en relación con la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, entre otras, ámbito dentro del cual se atiende la presente solicitud.

PREGUNTA

Es procedente la deducción por diferencia en cambio por pasivos que surgen de gastos no deducibles por incumplimiento de requisitos en el registro de contratos de asistencia técnica?

RESPUESTA

Respecto del requisito de registro para la deducibilidad de los pagos por contratos de licencia de tecnología, de asistencia técnica, de servicios técnicos, de ingeniería básica y de detalle y demás contratos tecnológicos, esta dependencia se ha pronunciado en anteriores oportunidades, así por ej. en el Oficio N. 034823 de junio 7 de 2013 señaló:

" (...) Y si para efectos del ejercicio de licenciamiento se requiere de servicios de asistencia técnica, entendida en la noción que de la misma contiene el artículo 2o del Decreto 2123 de 1975, en tanto implica importación de tecnología, el artículo 67 del Decreto 187 de 1975, en concordancia con lo que el Régimen Común de Tratamiento a los Capitales Extranjeros y sobre Marcas, Patentes, Licencias y Regalías, prevé para los países que integran la Comunidad Andina de Naciones en la Decisión 291 de 1991 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena - que modificó la Decisión 24 de 1970 en relación con el requisito de la aprobación previa de

tales contratos y que a la vez la Decisión 220 de 1987 lo reiteraba - es requisito para la procedencia del costo o gasto relacionado con pagos al exterior, además de la observancia del régimen cambiado y de las retenciones en la fuente que a título del impuesto sobre la renta e impuesto sobre las ventas deben efectuarse, el registro de los contratos ante la Coordinación de Sustanciación de la Subdirección de Gestión de Registro Aduanero de la Dirección de Gestión de Aduanas de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, conforme lo establece el artículo 1o del Decreto 4176 de 2011 en concordancia con el artículo 7o de la Resolución 13485 de 2011; dependencia que además tiene la función de expedir los certificados pertinentes...."

De tal suerte que el no cumplir con estos requisitos hace improcedente la deducción de los costos o gastos asociados a dichos contratos.

De otra parte, de conformidad con el artículo 32-1 del Estatuto Tributario en el ajuste por diferencia en cambio se tiene en cuenta para efectos del impuesto sobre la renta; en el Concepto 357 de 2014 esta Subdirección sostuvo que:

[...] La diferencia en cambio parte del supuesto esencial de una serie de activos, créditos, o bienes que se encuentran expresados o valorados en moneda extranjera, o se encuentran poseídos en el exterior los cuales a fin del año o período gravable se deben reexpresar a la tasa representativa del mercado vigente para esa fecha. (Cfr arts. 32 y 32-1 E.T.)

Fruto de la re-expresión puede generarse un ingreso en el mismo período atendiendo las reglas de causación/ realización del ingreso, tal y como lo prevé el artículo 32-1 del Estatuto Tributario, o un gasto. (...)"

De manera concordante en el Oficio No.7151 de marzo 6 de 2015 se dijo respecto del ajuste negativo:

"... se considera que el ajuste negativo obtenido por la diferencia en cambio, sobre una inversión extranjera sí constituye un gasto financiero deducible en el periodo. Tal afirmación, encuentra su sustento en lo dispuesto en el artículo 102 del Decreto 2549 de 1993, así como en el artículo 32-1 del Estatuto Tributario, en dicho orden de ideas, si aquel debe contabilizarse como un ingreso cuando la diferencia es positiva, a su vez, deberá contabilizarse como un costo financiero deducible cuando su diferencia es negativa, y por tal razón se podrá deducir del Impuesto sobre la Renta y del impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE. (...)"

No obstante lo anterior, cuando un pasivo que deba ser ajustado por diferencia en cambio tiene su origen en un gasto no deducible.-como en el caso consultado ante la ausencia de registro de los contratos de tecnología, asistencia técnica y demás señalados-; al no ser deducible el gasto y atendiendo el principio que lo accesorio sigue la suerte de lo principal, tampoco lo será el ajuste por diferencia en cambio de la deuda que lo soporta.

Lo anterior tiene también su fundamento en el artículo 82 del Decreto 2649 de 1993 reglamentario de la contabilidad, cuando consagra que e el valor de

los pasivos poseídos el último día del período o del mes, se debe ajustar con base en la tasa de cambio vigente al cierre del período o del mes para la moneda en la cual fueron pactados, registrando como contrapartida un gasto o ingreso financiero, según corresponda, salvo cuando tales conceptos deban activarse.

Y de manera concordante con lo previsto en el artículo 120 del Estatuto Tributario que consagra:

“Artículo 120. Deducción de ajustes por diferencia en cambio. Los pagos hechos en divisas extranjeras se estiman por el precio de adquisición de éstas en moneda colombiana.

Cuando existan deudas por concepto de deducciones que deban ser pagadas en moneda extranjera, los saldos pendientes de pago en el último día del año o período gravable se ajustan por pérdidas y ganancias y la cuenta por pagar, al tipo oficial de cambio.

En la fecha en la cual se realice el pago de las deudas, el contribuyente debe hacer el correspondiente ajuste por pérdidas y ganancias y la cuenta por pagar respectiva, por la diferencia entre el valor en pesos colombianos efectivamente pagado y el valor de la deducción a que los pagos se refieren. (...)”

Se observa como la norma es expresa al establecer la relación entre el pasivo y la deducción que lo origina; por ello cuando el costo o gasto no es deducible se reitera, tampoco lo será el ajuste negativo por diferencia en cambio.

En los anteriores términos se absuelve 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 estos temas pueden consultarse directamente en nuestras bases de datos jurídicas ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo el icono de “Normatividad” - “técnica”, seleccionando los vínculos “doctrina” y “Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina