



Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221-001933
Bogotá, D.C.

08 AGO. 2019

Se

Toledo

Ref: Radicado 100041758 del 24/06/2019

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptores	Patrimonio Valor Patrimonial de los Titulos
Fuentes formales	Artículos 33, 33-1, 74-1, 267 y 271 del Estatuto Tributario.

Cordial saludo, 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.

Corresponde explicar que las facultades de esta dependencia se concretan en la interpretación de las normas atrás mencionadas, razón por la cual no corresponde en ejercicio de dichas funciones prestar asesoría específica para atender casos particulares que son tramitados ante otras dependencias o entidades ni juzgar o calificar las decisiones tomadas en las mismas.

En atención a la consulta, manifestamos lo siguiente:

1. ¿El artículo 271 del Estatuto Tributario se encuentra vigente en su totalidad, o solo en forma parcial, o no se encuentra vigente?

Tal como lo manifestado este despacho anteriormente, según la teoría del positivismo legalista de Hans Kelsen referenciada por la Corte Constitucional, la derogación consiste en dejar sin efecto el deber ser de otra norma expulsándola del ordenamiento Jurídico. En términos de la corporación referida "la derogación es la cesación de la vigencia de una disposición como efecto de una norma posterior, por cuanto la derogación no se basa en un cuestionamiento de la validez de la norma -como sucede cuando ésta es anulada o declarada inexecutable por los

El emprendimiento
es de todos

Minhacienda



No. Radicado 000S2019019693

Fecha 2019-08-09 09:47:53 AM

Remitente Sede NIVEL CENTRAL

Depen SUB GES NORMATIVA DOCTRINA

Destinatario EDUAR BAYRON BENJUMEA BENJUMEA

Folios 3

Anexos 0



COR-000S2019019693

S J D

jueces- sino en criterios de oportunidad libremente evaluados por las autoridades competentes, y en especial, en relación con las leyes, por el Congreso." (C-443 de septiembre 18 de 1997).

Ahora bien, los artículos 71 y 72 del Código Civil definen el fenómeno de la derogación en los siguientes términos:

"Artículo 71. La derogación de las leyes podrá ser expresa o tácita.

Es expresa, cuando la nueva ley dice expresamente que deroga la antigua.

Es tácita, cuando la nueva ley contiene disposiciones que no pueden conciliarse con las de la ley anterior.

La derogación de una ley puede ser total o parcial.

Artículo 72. La derogación tácita deja vigente en las leyes anteriores, aunque versen sobre la misma materia. Todo aquello que no pugna con las disposiciones de la nueva ley".

Mediante la derogatoria tácita, el órgano legislativo decide crear una nueva ley que prescribe un deber ser disímil al desarrollado anteriormente, de tal forma que las disposiciones contenidas en la ley anterior no pueden continuar aplicándose en tanto no puedan conciliarse con las posteriores. (concepto 82229 de 2005)

Ahora bien, dicho lo anterior, se observa que el artículo 271 del Estatuto Tributario (E.T.) no fue derogado expresamente por la Ley 1819 de 2016, ni por la Ley 1943 de 2018. Lo anterior, en el entendido que en ninguna de sus disposiciones se encuentra expresamente que se deroga total o parcialmente el artículo 271 del Estatuto Tributario.

Por otro lado, tampoco consideramos que exista una derogatoria tácita frente al artículo en cuestión. Esto, considerando que las normas a la que la consulta hace alusión, en primer lugar, versan sobre materias diferentes y en ningún caso los artículos 33 (realización de ingresos de instrumentos financieros medidos a valor razonable), 33-1 (Realización de los ingresos, costos y gastos provenientes de instrumentos financieros medidos a costo amortizado) y 74-1 (Costo fiscal de las inversiones) del Estatuto tributario, modificados por la Ley 1819 de 2018, son contrarias o pugnan con la totalidad o de forma parcial con lo establecido en el artículo 271 del Estatuto Tributario.

Dicho lo anterior, este despacho le manifiesta que el artículo 271 del Estatuto Tributario se encuentra vigente en su totalidad.

2. Para efectos de la determinación del valor patrimonial de los títulos que generen intereses ¿deben aplicarse los artículos 33, 33-1 y 74-1 en concordancia con el artículo 267 o debe aplicarse el artículo 271 del Estatuto Tributario.

Sobre el particular le manifestamos que el artículo 267 del Estatuto establece la norma general para la valoración patrimonial de los activos de la siguiente manera:

"El valor de los bienes o derechos apreciables en dinero poseídos en el último

día del año o período gravable, estará constituido por su costo fiscal, de conformidad con lo dispuesto en las normas del Título I de este Libro, salvo las normas especiales consagradas en los artículos siguientes. (...)"

Como se puede observar, el artículo 271 del Estatuto Tributario constituye norma especial frente a la valoración patrimonial de los títulos, bonos, certificados y otros documentos negociables que generan intereses y rendimientos financieros.

Por lo tanto, atendiendo lo establecido en el inciso primero del artículo 267 ibídem y el criterio de especialidad según el cual la norma especial prima sobre la general, para efectos de la determinación del valor patrimonial de los títulos se realizará de conformidad con el artículo 271 del Estatuto Tributario.

3. Para efectos de determinar los rendimientos causados no cobrados a 31 de diciembre del respectivo año gravable de las inversiones en títulos que generen intereses ¿deben aplicarse los artículos 33 y 33-1 del E.T., o debe aplicarse el artículo 217 del Estatuto Tributario.

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.

Ahora bien, como se explicó anteriormente, el artículo 267 del Estatuto Tributario establece la regla general por la cual los activos se deben declarar en el patrimonio del contribuyente, en el cual consagra que estará constituido por su costo fiscal. Sin embargo, el artículo 271 del Estatuto Tributario indica el valor patrimonial por el cual se deben declarar este tipo de activos, (los títulos, bonos, certificados y otros documentos negociables que generan intereses y rendimientos financieros) de manera especial.

La regla general para la determinación del valor patrimonial, conforme lo señala la norma, consiste en tomar el costo de adquisición del respectivo título o documento y sumarle el valor de los descuentos o **rendimientos causados y no cobrados hasta el último día del período gravable**. Seguidamente, la norma en cuestión, señala la forma de determinar los rendimientos causados, cuando estos títulos se negocien en bolsa y cuando no.

Por lo anteriormente explicado, para efectos de determinar los rendimientos causados (no se refiere sobre los realizados), para efectos de determinar el valor patrimonial o valor por el cual se deberá declarar este tipo de activos, se deberá aplicar la norma especial consagrada en el artículo 271 del Estatuto Tributario.

4. ¿La aplicación del artículo 271, o en su defecto los artículos 33, 33-1 y 74-1, depende de que el contribuyente esté obligado a llevar contabilidad o no lo esté?

4.1. El numeral 5 del artículo 74-1 y el artículo 271 del Estatuto Tributario indican lo siguiente

en relación al tratamiento aplicable a los títulos:

“ARTÍCULO 74-1. COSTO FISCAL DE LAS INVERSIONES. <Artículo adicionado por el artículo 54 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, el costo fiscal de las siguientes inversiones será:

5. Instrumentos financieros.

a) Títulos de renta variable. El costo fiscal de estos instrumentos será el valor pagado en la adquisición;

b) Títulos de renta fija. El costo fiscal de estos instrumentos será el valor pagado en la adquisición más los intereses realizados linealmente y no pagados a la tasa facial, desde la fecha de adquisición o la última fecha de pago hasta la fecha de enajenación.

6. Acciones, cuotas o partes de interés social. El costo fiscal de las inversiones, por los conceptos mencionados, está constituido por el valor de adquisición.

PARÁGRAFO. Para efectos de lo previsto en el numeral 3 de este artículo, las definiciones de investigación, desarrollo e innovación serán las mismas aplicadas para efectos del artículo 256 del Estatuto Tributario.

“ARTICULO 271-1. VALOR PATRIMONIAL DE LOS DERECHOS FIDUCIARIOS. <Artículo modificado por el artículo 117 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Los derechos fiduciarios se reconocerán para efectos patrimoniales de forma separada, el activo y pasivo, de conformidad con lo establecido en el numeral 2 del artículo 102 del Estatuto Tributario.

El valor patrimonial de los derechos fiduciarios para el fideicomitente es el que le corresponda de acuerdo con su participación en el patrimonio del fideicomiso al final del ejercicio o en la fecha de la declaración.

PARÁGRAFO 1o. Para efectos de lo previsto en este artículo se entiende por derechos fiduciarios toda participación en un contrato de fiducia mercantil.

PARÁGRAFO 2o. Para fines de la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, las sociedades fiduciarias deberán expedir cada año, a cada uno de los fideicomitentes de los fideicomisos a su cargo, un certificado indicando el valor de sus derechos, los rendimientos acumulados hasta el 31 de diciembre del respectivo ejercicio, aunque no hayan sido liquidados en forma definitiva y los rendimientos del último ejercicio gravable. En caso de que las cifras incorporen ajustes por inflación de conformidad con las normas vigentes hasta el año gravable 2006, se deberán hacer las aclaraciones de rigor.”

Como se puede observar de las normas transcritas anteriormente, el ámbito de aplicación de éstas no está supeditado a si el contribuyente está obligado o no a llevar contabilidad. Adicionalmente ninguna disposición de los artículos mencionados realiza remisión alguna a

otra relacionada a normas que conlleven la obligación del contribuyente a llevar contabilidad.

4.2. Con respecto a los artículos 33 y 33-1 del Estatuto Tributario realizamos el siguiente análisis:

4.2.1. Artículo 33 del Estatuto Tributario:

"ARTÍCULO 33. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS MEDIDOS A VALOR RAZONABLE. <Artículo adicionado por el artículo 32 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Para efectos fiscales los instrumentos financieros medidos a valor razonable, con cambios en resultados tendrán el siguiente tratamiento:

(..) *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 lineal. 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."*

De acuerdo con la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016, los instrumentos financieros con cambios en resultado medidos a valor razonable son aquellos que se tienen con fines de negociación y su rendimiento comprende factores adicionales a los intereses como, por ejemplo, la preferencia por la liquidez.

Por otro lado, de acuerdo con el marco conceptual para la información financiera "*Medición es el proceso de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y llevan contablemente los elementos de los estados financieros, para su inclusión en el balance y el estado de resultados. Para realizarla es necesaria la selección de una base o método particular de medición".* Adicionalmente consagra entre los métodos de medición el valor razonable.

Como se puede observar de lo anteriormente transcrito, el artículo 33 del E.T. hace referencia al tratamiento aplicable a instrumentos financieros medidos a valor razonable. Por lo cual, a

pesar de no indicar de forma expresa que el artículo aplica para los obligados a llevar contabilidad, el mismo determina de manera indirecta que ámbito de aplicación es para aquellos que desde la técnica contable utilicen este sistema de medición. Por consiguiente, el mismo sólo resulta aplicable para aquellos contribuyentes obligados a llevar contabilidad.

4.2.2. Artículo 33-1 del Estatuto Tributario.

"ARTÍCULO 33-1. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS MEDIDOS A COSTO AMORTIZADO. <Artículo adicionado por el artículo 33 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> 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, 59, 105 de este Estatuto."

Sobre el particular, observamos que se hace remisión a los artículos que establecen la realización de ingresos, costos y deducciones que en términos generales atienden al principio de devengo, contemplados para aquellos obligados a llevar contabilidad. Por consiguiente, su aplicabilidad se encuentra sujeta a esta obligación.

5. ¿Si se debiera aplicar el artículo 271 ¿los porcentajes publicados en la circular DIAN 000002 de 2019 debe aplicarse al valor nominal del título o su costo de adquisición?

Sobre el particular le manifestamos que los porcentajes publicados mediante circular 000002 de 2019, deben aplicarse sobre el valor nominal del título, cuando se trate de títulos negociables en bolsa de valores, para la determinación del valor patrimonial y resultado deberá corresponder al valor declarado.

En los anteriores términos se resuelve su consulta y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de "Normatividad" –"técnica"–, dando click en el link "Doctrina 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

Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín

Tel: 607 99 99 Ext: 904101

Bogotá D.C.

Proyectó: Fabrizio De Mari