

100208192-974

**Radicado Virtual No.  
000S2023005224**

Bogotá, D.C., 13 de septiembre de 2023

Tema: Impuesto de renta y complementarios  
Descriptores: Contratos de concesión  
Ingreso por diferencia en cambio  
Fuentes formales: Artículos 32, 288 del Estatuto Tributario

Cordial saludo,

De conformidad con los artículos 56 del Decreto 1742 de 2020 y 7-1 de la Resolución DIAN No. 91 de 2021, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

### **PROBLEMA JURÍDICO**

¿Cuál es el tratamiento tributario del ingreso producto de la diferencia en cambio, en el caso de un contrato de concesión que está en la etapa de construcción?

### **TESIS JURÍDICA**

En el caso que el ingreso realizado por diferencia en cambio se encuentre asociado a la etapa de construcción, deberá darse cumplimiento a lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 32 del Estatuto Tributario.

## FUNDAMENTACIÓN

El artículo 288 del Estatuto Tributario establece:

**ARTÍCULO 288. AJUSTES POR DIFERENCIA EN CAMBIO.** Los ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos en moneda extranjera se medirán al momento de su reconocimiento inicial a la tasa representativa del mercado.

Las fluctuaciones de las partidas del estado de situación financiera, 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.

En los eventos de enajenación o abono, la liquidación o el pago parcial, según sea el caso, se reconocerá a la tasa representativa del mercado del reconocimiento inicial.

El ingreso gravado, costo o gasto deducible en los abonos o pagos mencionados anteriormente corresponderá al que se genere por la diferencia entre la tasa representativa del mercado en el reconocimiento inicial y la tasa representativa del mercado en el momento del abono o pago.

La doctrina del Oficio 900962 del 8 de febrero de 2022 sobre el reconocimiento del ingreso por este concepto se pronunció en los siguientes términos:

(...) la diferencia en cambio se debe efectuar para efectos fiscales en Colombia, **únicamente hasta el momento de la enajenación o liquidación de esos activos o pasivos en moneda extranjera**, antes no tendrán ningún efecto en las declaraciones tributarias (oficio 006232 del 22 de marzo de 2017).

También esta doctrina señala que, conforme a la normatividad vigente, es necesario realizar un reconocimiento inicial, el cual no es más que una medición de los ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos en moneda extranjera a la tasa representativa de mercado (TRM), esto con el fin de obtener el ajuste por diferencia en cambio al momento de enajenar o liquidar los mismos.

La anterior mención cobra importancia en la medida que la norma parte de un reconocimiento inicial (parámetro que no se puede obviar) y una regla de realización exclusiva cuando se enajenen o abonen los activos representados en moneda extranjera o se liquiden o paguen de manera parcial los pasivos, para reconocer fiscalmente un ingreso, costo o gasto". (Negrilla fuera de texto).

Hecha la anterior precisión, en el caso de un contrato de concesión que está en la etapa de construcción este Despacho considera que se debe tener en cuenta el artículo 32 del Estatuto Tributario, del que se resaltan los numerales 3 y 4:

**ARTÍCULO 32. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS CONTRATOS DE CONCESIÓN Y ASOCIACIONES PÚBLICO-PRIVADAS.** Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, en los contratos de concesión y las Asociaciones Público-Privadas, en donde se incorporan las etapas de construcción, administración, operación y mantenimiento, se considerará el modelo del activo intangible, aplicando las siguientes reglas:

Subdirección de Normativa y Doctrina

Carrera 8 # 6C-54. Piso 4. Edificio San Agustín | (601) 7428973 - 3103158107

Código postal 111711

[www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co)

Formule su petición, queja, sugerencia o reclamo en el Sistema PQSR de la DIAN

(...)

3. Todos los ingresos devengados por el concesionario, asociados a la etapa de construcción, hasta su finalización y aprobación por la entidad correspondiente, cuando sea del caso, deberán acumularse para efectos fiscales como un pasivo por ingresos diferidos.

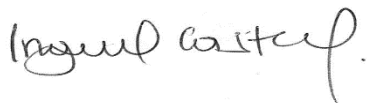
4. El pasivo por ingresos diferidos de que trata el numeral 3 de este artículo se reversará y se reconocerá como ingreso fiscal en línea recta, en iguales proporciones, teniendo en cuenta el plazo de la concesión, a partir del inicio de la etapa de operación y mantenimiento. (Énfasis propio)

Así las cosas, será necesario que el contribuyente establezca si el ingreso por diferencia en cambio realizado se encuentra asociado a la etapa de construcción, con el fin de dar aplicación a lo dispuesto en la norma antes citada.

Por último, se le informa que mediante sentencia de radicación No. 25352 del 23 de febrero de 2023, consejera ponente Stella Jeannette Carvajal Basto se anuló el artículo 1.2.1.25.6 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 y el siguiente aparte del Oficio DIAN 012212 del 10 de mayo de 2018: *“(...) De lo dicho se puede predicar que los ingresos por rendimientos financieros se enmarcan dentro de los ingresos que no cumplen con lo establecido en el inciso 1º del citado artículo 1.2.1.25.6, en consecuencia, tal como lo informa el párrafo 1º se reconocerán en el período gravable en que se realicen”*.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud 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](http://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” –“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,



**INGRID CASTAÑEDA CEPEDA**

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Bogotá, D.C.

Proyectó: lcc