

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

**RAD: 900594**

100208221-0083

Bogotá, D.C. **28/01/2021**

Tema	Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptores	Ajuste al costo fiscal de los activos
Fuentes formales	Artículos 70, 73 y 326 del Estatuto Tributario. Artículos 1.2.1.17.18, 1.2.1.17.20, 1.2.1.17.21 y 1.6.1.13.2.19 del Decreto 1625 de 2016. Artículo 667 del Código Civil

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. 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.

Mediante el radicado de la referencia, la peticionaria solicita resolver las siguientes preguntas:

- 1. ¿El artículo 70 del Estatuto Tributario puede aplicar para no residentes que deben presentar declaración de renta derivada de la venta de acciones poseídas en sociedades colombianas?**
- 2. Confirmar que el porcentaje utilizado para la aplicación del artículo 70 del Estatuto Tributario, por parte de una sociedad extranjera corresponde al índice de precios al consumidor para ingresos medios certificado por el DANE de acuerdo con lo establecido en el artículo 868 del Estatuto Tributario.**

Sobre el particular, las consideraciones del Despacho son las siguientes:

En primer lugar, se debe destacar que las acciones o participaciones sociales se reputan bienes muebles, de conformidad con los artículos 664 y siguientes del Código Civil. En efecto, el artículo 667 de dicho Código dispone que *“Los derechos y acciones se reputan bienes muebles o inmuebles, según lo sea la cosa en que han de ejercerse o que se debe”*.

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Este entendimiento igualmente ha sido compartido por la Entidad en anteriores pronunciamientos como p.ej. en el Concepto N° 070314 del 29 de septiembre de 2005.

Ahora bien, el artículo 70 del Estatuto Tributario señala que *“Los contribuyentes podrán ajustar anualmente el costo de los bienes muebles e inmuebles, que tengan el carácter de activos fijos en el porcentaje señalado en el artículo 868”* (subrayado fuera de texto).

Teniendo en cuenta lo anterior y en la medida que el artículo 70 *ibídem* hace referencia a los contribuyentes de forma general, sin distinguir entre residentes y no residentes, este Despacho concluye que las personas jurídicas sin residencia fiscal en el país pueden ajustar anualmente el costo fiscal de las acciones poseídas en sociedades colombianas en el porcentaje señalado en el artículo 868 *ibídem*; por supuesto, siempre y cuando cumplan las condiciones señaladas en la norma y asumiendo que las acciones tienen el carácter de activos fijos.

Sobre el referido ajuste del costo fiscal de las acciones, la Entidad se pronunció en el mismo sentido en el Concepto N° 051567 del 1° de julio de 1998, al indicar que *“el valor patrimonial de los aportes, acciones y demás derechos de sociedades correspondería a su costo fiscal, el cual de conformidad con los artículos 69 y 70 equivale al precio de adquisición o costo declarado en el año inmediatamente anterior más los correspondientes ajuste (sic)”* (subrayado fuera de texto).

Más importante aún, el artículo 1.2.1.17.18 del Decreto 1625 de 2016 establece:

*“Artículo 1.2.1.17.18. Costo de los activos fijos enajenados. Para efectos de lo previsto en el artículo 69 del Estatuto Tributario, el costo de los bienes enajenados, muebles, inmuebles, acciones y aportes que tengan el carácter de activos fijos, está constituido por los conceptos que se señalan a continuación:*

(...)

3. *Determinación del costo de enajenación de las acciones y aportes en sociedades.*

*El costo de enajenación de las acciones y aportes en sociedades que tengan el carácter de activos fijos, está constituido por:*

a) *El precio de adquisición;*

b) *El valor de los reajustes fiscales originados en los ajustes permitidos por el artículo 70 del Estatuto Tributario;*

*En el evento en que el contribuyente haya optado por ajustar el valor comercial el costo de las acciones y aportes en sociedades poseídos a 31 de diciembre de 1986, según el artículo 65 de la Ley 75 de 1986, tomará dicho valor más los ajustes efectuados de conformidad con el artículo 70 del Estatuto Tributario.”* (subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, para efectos de lo anterior y teniendo en cuenta el 2° interrogante, se deberá atender a lo consagrado en el artículo 1.2.1.17.20 *ibídem*:

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

*“Artículo 1.2.1.17.20. Sustituido por el Decreto 1763 de 2020, artículo 1º. Ajuste del costo de los activos fijos. Los contribuyentes podrán ajustar el costo de los activos fijos por el año gravable 2020, en tres punto noventa por ciento (3.90%), de acuerdo con lo previsto en el artículo 70 del Estatuto Tributario.”*

Ahora bien, en el caso de que se esté en presencia de una persona natural no residente, se deberá atender el artículo 73 del Estatuto Tributario, el cual establece:

*“Artículo 73. Reglamentado por el Decreto 1763 de 2020. AJUSTE DE BIENES RAÍCES, ACCIONES Y APORTES QUE SEAN ACTIVOS FIJOS DE PERSONAS NATURALES. Para efectos de determinar la renta o ganancia ocasional, según el caso, proveniente de la enajenación de bienes raíces y de acciones o aportes, que tengan el carácter de activos fijos, los contribuyentes que sean personas naturales podrán ajustar el costo de adquisición de tales activos, en el incremento porcentual del valor de la propiedad raíz, o en el incremento porcentual del índice de precios al consumidor para empleados, respectivamente, que se haya registrado en el período comprendido entre el 1o. de enero del año en el cual se haya adquirido el bien y el 1o. de enero del año en el cual se enajena. (...)*

(...)

*Los ajustes efectuados de conformidad con el inciso primero del artículo 70, no serán aplicables para determinar la renta o la ganancia ocasional prevista en este artículo.”*  
(resaltado fuera de texto).

Nótese que las personas naturales que cumplan los supuestos previstos en la anterior disposición normativa deben aplicar asimismo el artículo 1.2.1.17.21 del Decreto 1625 de 2016, para efectos de determinar su impuesto a cargo.

Finalmente, se debe resaltar que el artículo 326 del Estatuto Tributario y el artículo 1.6.1.13.2.19 del Decreto 1625 de 2016 establecen la obligación para los inversionistas extranjeros de presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios en Colombia cuando se realice el cambio en la titularidad de su inversión en los siguientes términos:

*“Artículo 1.6.1.13.2.19. Declaración por cambio de titular la inversión extranjera. El titular de la inversión extranjera que realice la transacción o venta de su inversión, deberá presentar, dentro del mes siguiente a la fecha de la transacción o venta, “Declaración de renta por cambio de titularidad de la inversión extranjera”, con la liquidación y pago del impuesto que se genere por la respectiva operación, utilizando el Formulario que para el efecto prescriba la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y podrá realizarlo a través de su apoderado, agente o representante en Colombia del inversionista, según el caso. La presentación de esta declaración se realizará de forma virtual a través de los Servicios Informáticos Electrónicos, mediante el mecanismo de firma digital o firma electrónica dispuesto por la entidad, si así lo establece la Resolución que expida la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), conforme con lo previsto en el*

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

*artículo 579-2 del Estatuto Tributario. Para lo anterior, el apoderado, agente o representante en Colombia del inversionista deberá estar inscrito en el Registro Único Tributario (RUT) y contar con el mecanismo de firma digital o firma electrónica que disponga la entidad.*

*La presentación de la “Declaración de renta por cambio de titularidad de la inversión extranjera” será obligatoria por cada operación, aún en el evento en que no se genere impuesto a cargo por la respectiva transacción. (...)” (subrayado fuera de texto)*

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,

**PABLO EMILIO MENDOZA VELILLA**  
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina  
Dirección de Gestión Jurídica  
UAE-DIAN  
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín  
Bogotá D.C.

Proyectó: Estefanía Jaimes Dávila  
Revisó: Alfredo Ramírez Castañeda