

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

**RAD: 903879**

100208221-0630

Bogotá, D.C. **03/05/2021**

Tema	Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptores	Enajenaciones indirectas
Fuentes formales	Artículos 90 y 90-3 del Estatuto Tributario Artículos 1.2.1.26.4, 1.2.1.26.13, 1.2.1.26.14 y 1.6.1.13.2.19 del Decreto 1625 de 2016.

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, el peticionario solicita *“la interpretación jurídica respecto del tratamiento tributario aplicable al costo fiscal en la enajenación indirecta de activos ubicados en Colombia, cuando el respectivo precio de enajenación esté compuesto por una parte fija y por una parte variable sujeta a condición”* (subrayado fuera del texto original).

En este sentido, puntualmente requiere *“confirmar que ante la ausencia de precisión por parte del Decreto 1103 de 2020 (y, por lo mismo, del DUT), conforme a lo previsto (i) en los artículos 26, 90, 90-3 y 683 del Estatuto Tributario; (ii) en el artículo 363 de la Constitución Política (...) el enajenante indirecto se encuentra facultado para: (a) reconocer de forma proporcional el costo fiscal asociado al activo, en los distintos años en los que deba presentar declaraciones de renta con ocasión de la obtención de ingresos como consecuencia del cumplimiento de condiciones; o en su defecto (ii) reconocer el 100% del ingreso y el 100% del costo fiscal de (sic) activo en el año de enajenación, independientemente de que se haya pactado que el precio de enajenación este compuesto”*

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

por un valor fijo (percibido en el año gravable 1) y por una parte sujeta a una condición futura e incierta (percibida en el año gravable 2)” (subrayado fuera del texto original).

Para mayor ilustración, el peticionario plantea la siguiente hipótesis:

“a) Precio de venta: \$100.000.000 compuesto por:

- (i) Precio fijo equivalente a \$80.000.000 en el año 2021; y
- (ii) Valor variable equivalente a \$20.000.000 sujeto a una condición futura e incierta cuyo cumplimiento se evalúa en el año 2023.

b) Costo fiscal del activo enajenado indirectamente de \$105.000.000

(...)

(...) una interpretación apropiada es que el enajenante indirecto debe reconocer de forma proporcional al ingreso, el costo fiscal del activo, reconociendo una parte en la declaración del año de enajenación (año 2021) y parte en el año de cumplimiento de la condición (año 2023), de la siguiente manera:

Concepto	Renta año gravable 2021	Renta año gravable 2023
Ingreso	80.000.000	20.000.000
Proporción	80%	20%
Costo	<84.000.000>	<21.000.000>
Resultado (pérdida)	<4.000.000>	<1.000.000>

(...)”

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

Los artículos 1.2.1.26.13 y 1.2.1.26.14 del Decreto 1625 de 2016 – adicionados por el artículo 1° del Decreto 1103 de 2020, por medio del cual se reglamentan las enajenaciones indirectas – establecen:

“ARTÍCULO 1.2.1.26.13. Obligación de presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementario de ganancia ocasional. El enajenante indirecto del activo subyacente es el obligado al cumplimiento de la obligación de presentar las declaraciones tributarias en Colombia. La declaración del impuesto sobre la renta y complementario de ganancias ocasionales, por enajenaciones indirectas, debe ser presentada dentro del mes siguiente a la fecha de la enajenación, salvo que el enajenante indirecto sea residente fiscal en el país.

El formulario por medio del cual se deberá presentar la declaración señalada en el primer inciso de este artículo es el formulario 150 (Declaración de renta por cambio

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

*de la titularidad de la inversión extranjera). La declaración de que trata el presente artículo deberá ser presentada dentro del mes siguiente a la fecha de enajenación conforme con lo previsto en el artículo 90-3 del Estatuto Tributario y el artículo 1.6.1.13.2.19. del presente decreto.*

*PARÁGRAFO. Cuando el enajenante indirecto sea residente fiscal colombiano deberá presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementario del periodo en el cual se efectuó la respectiva enajenación indirecta, incluyendo la información que corresponda a la enajenación indirecta.*

*ARTÍCULO 1.2.1.26.14. Obligación de presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementario de ganancias ocasionales cuando se realiza el pago como consecuencia del cumplimiento de una condición previamente pactada. Cuando el adquirente realiza el pago de la enajenación indirecta porque se cumplió con una condición previamente pactada, el enajenante indirecto está obligado a presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementario de ganancias ocasionales dentro del mes siguiente al cumplimiento de la condición.*

*PARÁGRAFO. Lo previsto en el presente artículo no se aplica para los residentes fiscales colombianos, los cuales deberán reportar el ingreso derivado del cumplimiento de la condición, en la declaración anual del impuesto sobre la renta.” (Subrayado fuera del texto original).*

Ahora bien, dado que el citado artículo 1.2.1.26.13 remite al artículo 1.6.1.13.2.19 *ibídem* para efectos de la declaración del impuesto sobre la renta y complementario de ganancia ocasional por enajenaciones indirectas – la cual se debe presentar empleando el formulario 150, a saber, declaración de renta por cambio de la titularidad de la inversión extranjera – se observa apropiado destacar de esta última disposición que la presentación de la declaración es “obligatoria por cada operación, aún en el evento en que no se genere impuesto a cargo por la respectiva transacción” (subrayado fuera del texto original).

Es por lo anterior que, para esta Subdirección, lo señalado en el artículo 1.2.1.26.14 del Decreto 1625 de 2016 se debe interpretar de manera armónica con lo previamente resaltado del artículo 1.6.1.13.2.19 *ibídem*, esto es, que por cada enajenación indirecta se debe presentar una y sólo una declaración del impuesto sobre la renta y complementario, siempre y cuando el enajenante indirecto no sea residente fiscal en Colombia.

En este sentido, independientemente de cómo se pacte el pago del valor de la operación, una misma enajenación indirecta no puede dar lugar a dos o más declaraciones tributarias.

Lo antepuesto conduce entonces a la siguiente interpretación del artículo 1.2.1.26.14 *ibídem*, en tanto el enajenante indirecto no sea residente fiscal colombiano:

- i) De haberse pactado que la totalidad del pago de la enajenación indirecta está sometido a una condición, una vez se cumpla la misma y dentro del mes

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

siguiente, el enajenante indirecto estará obligado a presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementario de ganancias ocasionales (formulario 150).

- ii) Si, por el contrario, sólo una parte del pago de la enajenación indirecta está sometido a una condición, el enajenante indirecto estará obligado a presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementario de ganancias ocasionales (formulario 150) dentro del mes siguiente a la fecha de enajenación (cfr. artículo 1.2.1.26.13 *ibídem*) considerando el valor total de dicha enajenación indirecta; es decir, tomando en cuenta tanto el valor fijo como el variable sometido a condición.

Para efectos del segundo supuesto, este Despacho considera pertinente traer a colación lo explicado en el Oficio N° 902494 del 24 de marzo de la presente anualidad:

*“(...) la peticionaria plantea la siguiente hipótesis:*

- *Una sociedad extranjera, única accionista de una sociedad colombiana, vende la totalidad de su participación.*
- *En el contrato de compraventa de las acciones se pactó que el precio de venta podía ser objeto de ajustes como consecuencia de hechos futuros e inciertos.*

*Con base en lo anterior, formula unas preguntas, las cuales se resolverán cada una a su turno.*

1. *¿Puede la sociedad extranjera corregir la declaración de renta por cambio de titularidad de la inversión extranjera si posterior a su presentación el precio de venta disminuye como consecuencia de un ajuste?*

*Tal y como se desprende del inciso 2° del artículo 1.6.1.5.4 del Decreto 1625 de 2016, las declaraciones de renta por cambio de titularidad de la inversión extranjera son susceptibles de ser corregidas, para lo cual ‘se aplicarán las disposiciones generales contenidas en el Estatuto Tributario’.*

*Por lo tanto, si la sociedad extranjera vendedora determina que, como consecuencia de la disminución del precio de venta se pagó un mayor impuesto al que estaba obligada, podrá corregir la mencionada declaración de renta para lo cual se deberá atender de manera rigurosa lo previsto en el artículo 589 del Estatuto Tributario.*

*(...)” (Subrayado fuera del texto original).*

Así las cosas, de acuerdo con el pronunciamiento antes reseñado, en el evento en que la condición no se llegará a cumplir y, por lo tanto, el valor de la enajenación indirecta se viera

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

disminuido, el enajenante indirecto podría corregir la declaración del impuesto sobre la renta y complementario de ganancias ocasionales presentada en los términos del artículo 589 del Estatuto Tributario.

Siguiendo con la misma línea de argumentación y para efectos de lo consultado, ya que el enajenante indirecto estaría obligado a presentar la declaración en comento considerando el valor total de la correspondiente enajenación indirecta (que debe corresponder al valor comercial del activo subyacente de conformidad con la normativa tributaria), también estaría facultado para tomar la totalidad del costo fiscal del activo subyacente en la determinación de la utilidad gravada, atendiendo lo consagrado en los artículos 90 y 90-3 del Estatuto Tributario.

Es por ello que, a propósito del planteamiento realizado por el peticionario sobre la posibilidad de reconocer de forma proporcional el costo fiscal cuando parte del pago de la enajenación indirecta está sometido a una condición, debe resaltarse que, acorde con el artículo 1.2.1.26.4 *ibídem*, los únicos supuestos contemplados en la normativa reglamentaria de enajenaciones indirectas en los que se permite un reconocimiento proporcional del costo fiscal del activo subyacente son: i) cuando no se enajena la totalidad de la entidad propietaria del activo subyacente y/o ii) cuando no se enajena la totalidad del activo subyacente.

Por último, no sobra aclarar que lo aquí manifestado se realiza sin perjuicio de lo señalado en los parágrafos 1° y 2° del artículo 90-3 del Estatuto Tributario.

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: Alfredo Ramírez Castañeda