

Subdirección de Normativa y Doctrina

**RADICACIÓN VIRTUAL No.  
000S2022904842**

100208192-789

Bogotá, D.C. **17/06/2022**

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios  
Descriptores: Enajenaciones indirectas  
Régimen de Entidades Controladas del Exterior  
Ganancias ocasionales  
Fuentes formales: Artículos 90-3 y 301 del Estatuto Tributario  
Artículo 1.2.1.26.7. del Decreto 1625 de 2016  
Oficio 902018 – interno 308 de 2022

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, 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. 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 y, en relación con el Oficio 902018 – interno 308 de marzo 14 de la presente anualidad, el peticionario consulta lo siguiente:

*“Si PAN 1 (...) presentó la declaración de renta por la venta indirecta (...) determinando la ganancia ocasional y pagando el impuesto del caso, para luego simplemente liquidarse PAN 1 (...) pues no existía activo distinto a las acciones de la sociedad enajenada, las personas naturales reportan la ganancia ocasional (claramente no rentas pasivas) (...)”*

*La pregunta que subsiste es:*

- a. ¿la ganancia ocasional se reporta como no gravada dado que el impuesto de renta originado en la venta ya se pagó? O*
- b. Incrementan los residentes fiscales en Colombia su costo fiscal con la renta gravada reportada por PAN 1 con ocasión de la venta y frente a ese costo fiscal ajustado reportan la ganancia ocasional en la liquidación de PAN 1?”. (Subrayado fuera de texto)*

Subdirección de Normativa y Doctrina

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

En el mencionado Oficio 902018 se manifestó:

*“(…) el peticionario plantea la siguiente hipótesis:*

*‘a. Dos personas naturales residentes fiscales en Colombia, ejercen control sobre una estructura en el extranjero (...)*

*b. Estas dos personas, controlan una sociedad en Panamá (PAN 1), cuyo único activo son acciones de una segunda sociedad panameña (PAN 2), donde PAN 1 participa en más del 10% del capital, sin ser controlante.*

*c. No hay discusión alguna que esta estructura configura Entidad Controlada del Exterior y aplica a ella el régimen ECE respecto de los residentes fiscales en Colombia.*

*d. PAN 2 tiene como único activo el 100% de una sociedad colombiana operativa.*

*e. Las acciones de PAN 2 se enajenan a un tercero no residente, operación que claramente constituye enajenación indirecta, sometida al art. 90-3 del E.T., punto que tampoco es objeto de discusión’.*

*Con base en lo anterior, formula los siguientes interrogantes, los cuales se resolverán cada uno a su turno (...)*

*1. ‘¿Quién tiene el deber de presentar la declaración de renta y pagar el impuesto correspondiente por cuenta de la venta indirecta, las personas naturales conforme lo indica el párrafo del artículo 1.2.1.26.13? ¿O, tal obligación recae sobre PAN 1?’*

*Sea lo primero señalar que, dado que en la hipótesis planteada convergen los regímenes tributarios de entidades controladas del exterior -ECE y enajenaciones indirectas, es menester remitirse al artículo 1.2.1.26.7. del Decreto 1625 de 2016, el cual establece:*

*‘Artículo 1.2.1.26.7. Tratamiento aplicable en la convergencia entre las enajenaciones indirectas y el régimen de entidades controladas del exterior (ECE). En los casos en que el enajenante indirecto sea una entidad controlada del exterior (ECE) será aplicable lo establecido en el artículo 90-3 del Estatuto Tributario y lo previsto en este Capítulo.*

*No serán reconocidas como rentas pasivas en la declaración del impuesto sobre la renta y complementario de los accionistas o beneficiarios de las entidades controladas del exterior (ECE) las rentas pasivas generadas en las enajenaciones indirectas porque las mismas constituyen renta gravable o ganancia ocasional bajo el artículo 90-3 del Estatuto Tributario.*

*Si el contribuyente accionista obligado a la aplicación del régimen de entidades controladas del exterior (ECE), genera otras rentas sometidas a este régimen que no corresponden a las enajenaciones indirectas, dichas rentas están sujetas al tratamiento previsto en el Título 1 del Libro 7 del Estatuto Tributario’.*

Subdirección de Normativa y Doctrina

*Por ende, en lo que se refiere estrictamente al ingreso obtenido por la enajenación indirecta de los activos subyacentes ubicados en Colombia -y asumiendo que este mismo constituye un ingreso pasivo (cfr. artículo 884 del Estatuto Tributario)- deberá ser PAN 1 y no los residentes colombianos (controlantes) quien deberá declarar y pagar el correspondiente impuesto sobre la renta, tal y como lo disponen los artículos 90-3 del Estatuto Tributario y 1.2.1.26.13. del Decreto 1625 de 2016 (...)*

*(...)*

*Lo antepuesto, sin perjuicio de las responsabilidades solidarias previstas en los artículos 1.2.1.26.21. y 1.2.1.26.22. del Decreto 1625 de 2016.*

*2. 'Si la respuesta fuera que tal obligación corresponde a PAN 1, como harían las personas naturales para reportar en sus declaraciones de renta la enajenación, la ganancia y el impuesto pagado ya por PAN 1, ¿sin que se genere doble reporte o una confusión?'*

*Por favor tener en cuenta lo manifestado en el punto anterior, en particular el artículo 1.2.1.26.7. ibídem." (Subrayado fuera de texto).*

Así, a partir de lo expresado en el Oficio 902018 de 2022 y lo señalado por el peticionario, es menester precisar lo siguiente:

### **1. Venta de las acciones en PAN 2 realizada por PAN 1 (venta indirecta de las acciones en una sociedad colombiana)**

Como se especificó en el pronunciamiento antes reseñado, asumiendo que el ingreso realizado por PAN 1 -producto de la venta de las acciones en PAN 2- constituye un ingreso pasivo desde la perspectiva del régimen ECE y dada la convergencia de este último con el régimen de enajenaciones indirectas en el supuesto planteado, es menester reiterar que dicho ingreso no está sujeto al régimen ECE, tal y como se desprende del artículo 1.2.1.26.7. del Decreto 1625 de 2016.

En otras palabras, los residentes fiscales colombianos accionistas y controlantes de PAN 1 -acorde con el artículo 883 del Estatuto Tributario- no están obligados a reconocer fiscalmente como ingreso pasivo -de conformidad con el artículo 886 *ibídem*- el ingreso obtenido por dicha sociedad como consecuencia de la enajenación antes señalada, ya que éste se encuentra sometido exclusivamente al régimen de enajenaciones indirectas.

### **2. Liquidación de PAN 1**

De acuerdo con lo previsto en el artículo 301 del Estatuto Tributario, constituyen ganancias ocasionales *"para toda clase de contribuyentes, las originadas en la liquidación de una sociedad de cualquier naturaleza por el exceso del capital aportado o invertido cuando la ganancia realizada no corresponda a rentas, reservas o utilidades comerciales repartibles como dividendo o participación, siempre que la sociedad a la fecha de la liquidación haya cumplido dos o más años de existencia"* (subrayado fuera de texto); por el contrario, tendrán la naturaleza de renta ordinaria tales ganancias si el término de existencia de la sociedad fuese inferior a dos años.

Asimismo, agrega la disposición en comentario que *"las rentas, utilidades comerciales o reservas distribuibles como dividendo, según lo previsto en el artículo 30 numeral 3o., que se repartan con*

Subdirección de Normativa y Doctrina

*motivo de la liquidación, configuran dividendo extraordinario para los accionistas* (subrayado fuera de texto).

Por ende, el peticionario deberá determinar en el caso particular: (i) si la liquidación de PAN 1 genera una ganancia para sus accionistas (residentes fiscales colombianos), entendiéndose ésta como “*el exceso del capital aportado o invertido*”, (ii) si dicha ganancia tiene la naturaleza de ganancia ocasional, renta ordinaria o dividendo.

Valga anotar que la venta de las acciones en PAN 2 -realizada por PAN 1- y la posterior liquidación de PAN 1 son dos hechos económicos disimiles entre sí, que acarrear sus propias consecuencias jurídicas y tributarias, de modo que no se observa admisible extrapolar el pago del impuesto sobre la renta llevado a cabo por la ocurrencia de uno (enajenación indirecta) al otro (posterior liquidación de la sociedad).

Por último, sea de aclarar que la posibilidad de tomar como costo fiscal “*el valor proporcionalmente pagado por las acciones, participaciones o derechos de la entidad del exterior que posee los activos subyacentes ubicados en Colombia*”, únicamente está permitido en el caso de posteriores enajenaciones indirectas, tal y como lo prevé el artículo 90-3 del Estatuto Tributario y sobre lo cual se acompaña copia del Concepto 906916 – interno 1036 de julio 9 de 2021 para mayor información.

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,

**NICOLÁS BERNAL ABELLA**

Subdirector de 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: 6079999 Ext: 904101  
Bogotá, D.C.

Proyectó: Alfredo Ramírez Castañeda  
Anexo: Concepto 906916 – interno 1036 de julio 9 de 2021