

Subdirección de Normativa y Doctrina

100208192-306

Bogotá, D.C. **14/03/2022**

Ref.: Radicado 000218-100006882 del 24/01/2022

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios  
Procedimiento tributario

Descriptores: Aportes a sociedades y entidades extranjeras  
Abuso en materia tributaria

Fuentes formales: Artículos 90, 260-3, 260-4, 319-2, 793, 869 y 869-2 del Estatuto  
Tributario  
Parágrafo 1° del artículo 1.2.2.3.2. del Decreto 1625 de 2016

Cordial saludo, Sr. Falla.

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 el peticionario formula unos interrogantes relacionados con los aportes en especie a sociedades extranjeras, los cuales se resolverán cada uno a su turno.

1. ***“¿Los residentes fiscales colombianos (personas naturales y sociedades nacionales) pueden contribuir sus acciones poseídas en sociedades colombianas en favor de sociedades extranjeras por el valor equivalente al costo fiscal para propósitos del impuesto sobre la renta y complementarios y, así, evitar una pérdida fiscal no deducible, independientemente de que bajo el principio de plena competencia del régimen de precios de transferencia el valor comercial de dichas acciones sea inferior al costo fiscal? ¿o indefectiblemente la aportación debe hacerse por el valor comercial configurando en el escenario preguntado una pérdida fiscal no deducible?”***  
(Subrayado fuera de texto).

El artículo 319-2 del Estatuto Tributario (así como el parágrafo 1° del artículo 1.2.2.3.2. del Decreto 1625 de 2016) dispone que los aportes en especie (además de los aportes en industria) *“que hagan personas naturales, personas jurídicas o entidades nacionales a sociedades u otras entidades*

Subdirección de Normativa y Doctrina

extranjerías constituyen enajenación para efectos fiscales” (subrayado fuera de texto), para lo cual será menester atender las reglas generales de enajenación de activos. Asimismo, dicha disposición agrega que los mencionados aportes “deben estar sometidos al régimen de precios de transferencia” (subrayado fuera de texto).

Sobre esto último, en el Oficio 907493 – interno 1151 de julio 29 de 2021 se indicó:

*“(…) el artículo 1.2.2.3.2. del Decreto 1625 de 2016 establece los tipos de operaciones sujetos al régimen de precios de transferencia. Dentro de estas operaciones, en el numeral 3 ‘Otras operaciones’ se incluye como tipo de operación 59 ‘Aportes en especie o en industria a sociedades o entidades extranjeras’. Es decir, los aportes en especie o industria efectuados por sociedades nacionales a sociedades o entidades vinculadas extranjeras (…).”*

Así las cosas, para efectos fiscales, el aporte *sub examine* se deberá realizar observando, entre otras cosas, lo siguiente:

- En el evento que las acciones no coticen en la Bolsa de Valores de Colombia u otra de reconocida idoneidad internacional, “se presume que el precio de enajenación no puede ser inferior al valor intrínseco incrementado en un 30%” (subrayado fuera de texto), sin perjuicio de que la DIAN pueda “acudir a los métodos de valoración técnicamente aceptados, como el de flujos descontados a valor presente o el de múltiplos de EBITDA” (subrayado fuera de texto), según lo establece el artículo 90 del Estatuto Tributario.
- A la par, cuando estas mismas acciones (que no cotizan en bolsa) “presenten dificultades en materia de comparabilidad, se deberán utilizar los métodos de valoración financiera comúnmente aceptados, en particular aquel que calcule el valor de mercado a través del valor presente de los ingresos futuros, y bajo ninguna circunstancia se aceptará como método válido de valoración el del Valor Patrimonial o Valor Intrínseco” (subrayado fuera de texto) (cfr. artículo 260-3 *ibídem*).
- Para efectos de comparabilidad, “se debe considerar el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados, o la cotización bursátil del emisor correspondiente al último día de la enajenación” (cfr. artículo 260-4 numeral 1 literal e) *ibídem*).
- Grosso modo, los métodos para determinar el precio o margen de utilidad previstos en el artículo 260-3 *ibídem*.

Lo antepuesto permite evidenciar que, en el supuesto consultado, no es posible realizar el aporte de las acciones por su costo fiscal, a diferencia de lo que permite el artículo 319 del Estatuto Tributario, salvo que dicho costo fiscal coincida con el valor que se llegue a determinar a partir de las reglas generales de enajenación de activos y del régimen de precios de transferencia.

2. **“¿Constituiría abuso tributario (artículo 869 del ET) que los residentes fiscales colombianos (personas naturales y sociedades nacionales) contribuyan sus acciones poseídas en sociedades colombianas en favor de sociedades extranjeras por un valor equivalente al costo fiscal para propósitos del impuesto sobre la renta y complementarios, cuando el valor comercial de las mismas sea inferior al costo fiscal? ¿podría considerarse que el valor de la aportación en especie es un valor artificial al**

Subdirección de Normativa y Doctrina

***no corresponder al valor comercial?***

***Lo anterior, considerando que eventualmente en el futuro las acciones que se reciban de la sociedad extranjera en contraprestación del aporte (las acciones poseídas en la sociedad colombiana) sean enajenadas en el futuro por un precio de venta superior al costo fiscal de las acciones". (Subrayado fuera de texto).***

Acorde con el inciso 2° del artículo 869 del Estatuto Tributario *"una operación o serie de operaciones constituirá abuso en materia tributaria cuando involucre el uso o la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional"* (subrayado fuera de texto).

A la par, el párrafo 2° de esta misma disposición añade:

*"Se entenderá que un acto o negocio jurídico es artificioso y por tanto carece de propósito económico y/o comercial, cuando se evidencie, entre otras circunstancias, que:*

- 1. El acto o negocio jurídico se ejecuta de una manera que, en términos económicos y/o comerciales, no es razonable.*
- 2. El acto o negocio jurídico da lugar a un elevado beneficio fiscal que no se refleja en los riesgos económicos o empresariales asumidos por el obligado tributario.*
- 3. La celebración de un acto o negocio jurídico estructuralmente correcto es aparente, ya que su contenido oculta la verdadera voluntad de las partes". (Subrayado fuera de texto).*

Así las cosas, si el aporte de las acciones -objeto de consulta- se realiza por su costo fiscal, involucrando *"el uso o la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario"*, se estaría ante una situación que constituye abuso en materia tributaria; sin embargo, ello sólo se podrá concluir una vez examinado el caso concreto, aplicando las definiciones contempladas en el citado artículo 869, el procedimiento previsto en el artículo 869-1 *ibídem* y la reglamentación desarrollada en la Resolución DIAN No. 000004 de 2020.

- 3. "En caso de que la respuesta a la segunda pregunta sea que se configura la institución del abuso tributario, ¿la sociedad extranjera que recibe el aporte y los demás accionistas de la misma que aprueban el valor de la aportación por el costo fiscal de las acciones colombianas en lugar de su valor comercial, podrían ser responsables solidarios por el impuesto dejado de pagar junto con sus sanciones en los términos del artículo 793 literal g) del ET?" (Subrayado fuera de texto).***

Asumiendo que se esté ante una situación que constituye abuso en materia tributaria, se deberá tener en cuenta, entre otras cosas, lo siguiente:

- La DIAN *"podrá remover el velo corporativo de entidades que hayan sido utilizadas o hayan participado, por decisión de sus socios, accionistas, directores o administradores, dentro de las conductas abusivas" (subrayado fuera de texto) (cfr. artículo 869-2 del Estatuto Tributario). A la par, el artículo 794-1 *ibídem* establece la desestimación de la personalidad jurídica en casos de abuso.*

Subdirección de Normativa y Doctrina

- Responden solidariamente con el contribuyente por el pago del tributo “*Las personas o entidades que hayan sido parte en negocios con propósitos de evasión o de abuso, por los impuestos, intereses y sanciones dejados de recaudar por parte de la Administración Tributaria*” (subrayado fuera de texto) (cfr. artículo 793 literal g) *ibídem*).

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,

NICOLAS  
BERNAL  
ABELLA

Firmado digitalmente por  
NICOLAS BERNAL ABELLA  
Fecha: 2022.03.11 16:47:33  
-05'00'

**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

Revisó y aprobó: Comité de Normativa y Doctrina del 07/03/2022