

Subdirección de Normativa y Doctrina

**RAD: 912395**

100208192-224

Bogotá, D.C. **06/10/2021**

Tema: Impuesto sobre la Renta  
Descriptores: Régimen de Entidades Controladas del Exterior (ECE)  
Declaración Anual de Activos en el Exterior  
Fuentes formales: Artículos 269, 272, 607, 882, 886, 890 y 893 del Estatuto Tributario

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, la peticionaria consulta textualmente lo siguiente:

*“1. ¿Una persona jurídica o una persona natural que posee una inversión en una sociedad ubicada en el exterior y que está sometida al régimen ECE, debe determinar el valor patrimonial de las acciones poseídas en la sociedad del exterior conforme al Art. 269 del ET, para efectos de la declaración anual de activos en el exterior?”*

*2. Confirmar el siguiente entendimiento: Una persona jurídica o una persona natural que posee una inversión en una sociedad ubicada en el exterior y que está sometida al régimen ECE, debe tener únicamente en cuenta, al momento de determinar el valor patrimonial de las acciones poseídas en la sociedad del exterior, para efectos de la declaración anual de activos en el exterior, la estimación prevista en el Art. 269 del ET. Por lo cual, debe entenderse que las rentas pasivas que provienen de la aplicación del régimen ECE (Art. 889 del ET) no se suman año a año porque corresponden a una renta aún no realizada que, por tanto, no puede incidir en el valor del patrimonio”. (Subrayado fuera de texto).*

Subdirección de Normativa y Doctrina

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes, no sin antes reiterar que no le corresponde pronunciarse sobre situaciones de carácter particular ni prestar asesoría específica

El artículo 607 del Estatuto Tributario dispone que dentro del contenido de la declaración anual de activos en el exterior se debe declarar el 'valor patrimonial' de los activos, en los siguientes términos:

**“ARTÍCULO 607. Contenido de la declaración anual de activos en el exterior.** A partir del año gravable 2015, los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, sujetos a este impuesto respecto de sus ingresos de fuente nacional y extranjera, y de su patrimonio poseído dentro y fuera del país, que posean activos en el exterior de cualquier naturaleza, estarán obligados a presentar la declaración anual de activos en el exterior cuyo contenido será el siguiente:

1. El formulario que para el efecto ordene la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) debidamente diligenciado.
2. La información necesaria para la identificación del contribuyente.
3. La discriminación, el valor patrimonial, la jurisdicción donde estén localizados, la naturaleza y el tipo de todos los activos poseídos a 1 de enero de cada año cuyo valor patrimonial sea superior a 3.580 UVT.
4. Los activos poseídos a 1 de enero de cada año que no cumplan con el límite señalado en el numeral anterior, deberán declararse de manera agregada de acuerdo con la jurisdicción donde estén localizados, por su valor patrimonial.
5. La firma de quien cumpla el deber formal de declarar.

*Parágrafo.* La obligación de presentar declaración de activos en el exterior solamente será aplicable cuando el valor patrimonial de los activos del exterior poseídos a 1° de enero de cada año sea superior a dos mil (2.000) UVT”. (Subrayado fuera de texto).

En ese sentido, es pertinente citar los artículos 269 y 272 del Estatuto Tributario que regulan el 'valor patrimonial' de los bienes en moneda extranjera y de las acciones, aportes y demás derechos en sociedades:

**“ARTÍCULO 269. Valor patrimonial de los bienes en moneda extranjera.** El valor de los activos en moneda extranjera, se estiman en moneda nacional al momento de su reconocimiento inicial a la tasa representativa del mercado, menos los abonos o pagos medidos a la misma tasa representativa del mercado del reconocimiento inicial”.

**“ARTÍCULO 272. Valor de las acciones, aportes, y demás derechos en sociedades.** Las acciones y derechos sociales en cualquier clase de sociedades o entidades deben ser declarados por su costo fiscal, ajustado por inflación cuando haya lugar a ello.

*Para los contribuyentes obligados a utilizar sistemas especiales de valoración de inversiones, de acuerdo con las disposiciones expedidas al respecto por las entidades de control, el valor patrimonial será el que resulte de la aplicación de tales mecanismos de valoración. Este mismo valor constituirá la base para aplicar los ajustes por inflación”.*

Por otra parte, la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016, que introdujo el Régimen de Entidades Controladas en el Exterior -ECE, argumentó que “[u]no de los aspectos más importantes del régimen de ECE es la identificación de las rentas que se pretenden gravar. En

Subdirección de Normativa y Doctrina

*este orden de ideas, la idea es que las rentas que se graven a través del régimen de ECE son las pasivas; no las activas; ya que solo las primeras representan un alto riesgo de erosión de la base gravable y el traslado de beneficios. (...) La forma en la que se gravarán las rentas pasivas en cabeza de los contribuyentes controlantes de la ECE es considerando dichas rentas pasivas como rentas líquidas gravables. Así, cuando el valor de las rentas pasivas sea superior a 0, las mismas deberán ser declaradas como rentas líquidas gravables de acuerdo con la participación que tengan en el capital de la ECE siempre y cuando dicha participación sea igual o superior al 10% en el capital o en las acciones de la ECE". (Subrayado fuera de texto).*

Atendiendo a la motivación del legislador, el régimen ECE se implementó a través de la adición del Libro Séptimo al Estatuto Tributario, que entre sus disposiciones contempla la forma en que se realizan los ingresos y la renta líquida gravable dentro del régimen, así:

***“Artículo 886. Realización de los ingresos.*** *Los ingresos pasivos obtenidos por una ECE, se entienden realizados en cabeza de los residentes fiscales colombianos contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que, directa o indirectamente, controlen la ECE, en el año o período gravable en que la ECE las realizó, en proporción a su participación en el capital de la ECE o en los resultados de ésta última, según sea el caso, de acuerdo con los artículos 27, 28, 29 de este Estatuto”.*

***“Artículo 890. Renta líquida gravable.*** *Las rentas pasivas, cuyo valor sea igual o mayor a cero (0), deberán ser incluidas en las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios de acuerdo con la participación que tengan en la ECE o en los resultados de la misma, los sujetos obligados a este régimen de acuerdo con el artículo 883”. (Subrayado fuera de texto).*

De la exposición de motivos anteriormente citada y de las normas aplicables se entiende que el objetivo del régimen ECE es gravar las ‘rentas pasivas’ para evitar el diferimiento de impuestos. Por otro lado, no se encuentra en ninguna de las normas legales o reglamentarias aplicables reglas que extiendan los efectos del reconocimiento de las rentas pasivas (bajo el régimen ECE) al incremento del patrimonio fiscal del contribuyente controlante.

Nótese que en el periodo gravable en que finalmente los dividendos o beneficios sean distribuidos o repartidos por la ECE al contribuyente residente controlante, estos serán considerados como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, siempre que se originen en utilidades que previamente estuvieron sometidas a tributación de acuerdo con las normas del régimen ECE (artículo 893 del Estatuto Tributario). De este modo, frente a los efectos patrimoniales, es en ese periodo gravable de la distribución o reparto cuando efectivamente dichos ingresos son susceptibles de incrementar el patrimonio del contribuyente.

Así, teniendo en cuenta que en la declaración anual de activos en el exterior se reporta el ‘valor patrimonial’ de los activos (artículo 607 *ibídem*), el contribuyente que posea una participación en una sociedad del exterior debe determinar su valor patrimonial atendiendo lo dispuesto en los artículos 269 y 272 del Estatuto Tributario antes citados, que regulan el valor patrimonial de los activos en moneda extranjera, las acciones, aportes y demás derechos en sociedades, sin adicionar las rentas pasivas sujetas a tributación por el régimen ECE. Sobre el particular, y para mayor referencia de la peticionaria, se anexa el Oficio DIAN No. 902731 Int. 2161 de 2018.

Subdirección de Normativa y Doctrina

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  
Cra. 8 N° 6C-38, Piso 4, Edificio San Agustín  
Bogotá D.C.

Proyectó: Julián López A.  
Anexo: Oficio DIAN No. 902731 Int. 2161 de 2018