

OFICIO N° 914975
06-12-2021
DIAN

Subdirección de Normativa y Doctrina

100208192-520

Bogotá, D.C.

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptor: Ajuste al costo de los activos fijos
Fuentes formales: Valor patrimonial
Artículos 69, 70, 71, 73, 267, 280 y 868 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:

“¿Los ajustes a que hace referencia el artículo 70 del Estatuto Tributario pueden ser parte del costo fiscal al momento de la venta, aun cuando se calculen solo en ese momento, y no se incluyan en la declaración de renta anual según cada ajuste determinado, ni tampoco en la declaración de renta del año anterior a la venta?” (Subrayado fuera de texto).

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

El artículo 267 del Estatuto Tributario señala:

“ARTÍCULO 267. REGLA GENERAL PARA LA VALORACIÓN PATRIMONIAL DE LOS ACTIVOS. El valor de los bienes o derechos apreciables en dinero poseídos en el último día del año o período gravable, estará constituido por su costo fiscal, de conformidad con lo dispuesto en las normas del Título I de este Libro, salvo las normas especiales consagradas en los artículos siguientes.

A partir del año gravable 2007, la determinación del valor patrimonial de los activos no monetarios, incluidos los inmuebles, que hayan sido objeto de ajustes por inflación, se realizará con base en el costo ajustado de dichos activos a 31 de diciembre de 2006, salvo las normas especiales consagradas en los artículos siguientes”. (Subrayado y negrilla fuera de texto).

Así las cosas, es claro que, como regla general, el valor patrimonial de los activos corresponderá a su costo fiscal.

Ahora bien, el artículo 70 del Estatuto Tributario establece 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 y negrilla fuera de texto).

El artículo 868 *ibídem* señala a su vez:

“ARTÍCULO 868. UNIDAD DE VALOR TRIBUTARIO, UVT. Con el fin de unificar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias se crea la unidad de Valor Tributario, UVT. La UVT es la medida de valor que permite ajustar los valores contenidos en las disposiciones relativas a los impuestos y obligaciones administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

*El valor de la unidad de valor tributario se reajustará anualmente en la **variación del índice de precios al consumidor para ingresos medios, certificado por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística**, en el período comprendido entre el primero (1) de octubre del año anterior al gravable y la misma fecha del año inmediatamente anterior a este.*

(...)”. (Subrayado y negrilla fuera de texto).

Así mismo, el artículo 73 del Estatuto Tributario dispone:

“ARTÍCULO 73. 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**. El costo así ajustado, se podrá incrementar con el valor de las mejoras y contribuciones por valorización que se hubieren pagado, cuando se trate de bienes raíces.

Cuando el contribuyente opte por determinar el costo fiscal de los bienes raíces, aportes o acciones en sociedades, con base en lo previsto en este artículo, **la suma así determinada debe figurar como valor patrimonial en sus declaraciones de renta**, cuando se trate de contribuyentes obligados a declarar, sin perjuicio de que en años posteriores pueda hacer uso de la alternativa prevista en el [artículo 72](#) de este Estatuto, cumpliendo los requisitos allí exigidos.

Los incrementos porcentuales aplicables al costo de adquisición de los bienes raíces, de las acciones o de los aportes, previstos en este artículo, serán publicados por el gobierno nacional con base en la certificación que al respecto expidan, el Instituto Geográfico Agustín Codazzi y el Departamento Administrativo Nacional de Estadística DANE, respectivamente.

El ajuste previsto en este artículo podrá aplicarse, a opción del contribuyente, sobre el costo fiscal de los bienes que figure en la declaración de renta del año gravable de 1986. En este evento, el incremento porcentual aplicable será el que se haya registrado entre el 1o. de enero de 1987 y el 1o. de enero del año en el cual se enajene el bien.

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.

PARÁGRAFO. En el momento de la enajenación del inmueble, se restará del costo fiscal determinado de acuerdo con el presente artículo, las depreciaciones que hayan sido deducidas para fines fiscales”. (Subrayado y negrilla fuera de texto).

Respecto de la aplicación de estas disposiciones, la Dirección de Gestión Jurídica mediante Oficio No. 100202208-342 del 27 de septiembre de 2021 señaló:

*“De acuerdo con lo anterior, se observa lo siguiente: (i) el artículo 70 del Estatuto Tributario se encuentra dirigido de forma general a “los contribuyentes”, sin determinar si se trata de contribuyentes personas jurídicas o personas naturales, (ii) el artículo 73 del Estatuto Tributario se establece únicamente para efectos de determinar el costo fiscal de los activos fijos objeto de enajenación (bienes raíces y de acciones, o aportes) de los contribuyentes personas naturales, por lo tanto serán estas las únicas que pueden optar por la aplicación de dicho artículo; (iii) **tanto el artículo 70 como el 73 del Estatuto Tributario, así como sus disposiciones reglamentarias, se encuentran redactados en términos optativos, dando lugar a que el contribuyente persona natural opte por usar cualquiera de los dos métodos para determinar el costo fiscal de sus activos fijos, siguiendo los parámetros legales de cada disposición particular;** y (iv) los artículos 70 y 73 del Estatuto Tributario hacen referencia de manera general a los contribuyentes, sin limitar su aplicación a personas residentes o no residentes”. (Subrayado y negrilla fuera de texto).*

En ese orden de ideas, los ajustes al costo fiscal establecidos en los artículos 70 y 73 del Estatuto Tributario son optativos; es decir que, para efectos de determinar la renta o ganancia ocasional, proveniente de la enajenación de bienes raíces y de acciones o aportes que constituyan activos fijos, los contribuyentes (i.e. personas naturales) se encuentran facultados para elegir la disposición aplicable, siendo estos excluyentes entre sí conforme lo dispuesto en el artículo 280 del Estatuto Tributario, disposición que señala:

“ARTÍCULO 280. REAJUSTE FISCAL A LOS ACTIVOS PATRIMONIALES. *Los contribuyentes podrán ajustar anualmente el costo de los bienes que tengan el carácter de activos fijos **en el mismo porcentaje en que se ajusta la Unidad de Valor Tributario, salvo para las personas naturales cuando hubieren optado por el ajuste previsto en el artículo 73 de este Estatuto**”.* (Subrayado y negrilla fuera de texto).

Finalmente, se pone de presente que el artículo 73 del Estatuto Tributario establece expresamente como requisito para su aplicación, incluir como valor patrimonial en las declaraciones de renta el costo fiscal determinado según lo establecido en dicha disposición. No obstante, tal prerrogativa no se predica respecto del artículo 70 del mismo Estatuto.

Por lo tanto, para efectos de determinar la renta o ganancia ocasional derivada de la enajenación del activo fijo, el contribuyente podrá ajustar el costo fiscal del activo de conformidad con el artículo 70 del Estatuto Tributario, aun cuando dicho ajuste no se haya declarado como valor patrimonial del activo en años anteriores.

Lo anterior se desprende, a la par, de la lectura sistemática del citado artículo 70 junto con lo señalado en los artículos 69 y 71 del Estatuto Tributario, los cuales indican:

"ARTÍCULO 69. DETERMINACIÓN DEL COSTO FISCAL DE LOS ELEMENTOS DE LA PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO Y PROPIEDADES DE INVERSIÓN. (...)

(...)

Cuando estos activos se enajenen, al resultado anterior se adiciona el valor de los ajustes a que se refiere el artículo 70 de este Estatuto; y se resta, cuando fuere el caso, la depreciación o amortización, siempre y cuando haya sido deducida para fines fiscales.

(...)

ARTÍCULO 71. UTILIDAD EN LA ENAJENACIÓN DE INMUEBLES. Para determinar la utilidad en la enajenación de bienes inmuebles **que se encuentren contenidos en el artículo 69 y 69-1 del Estatuto Tributario, se restará al precio de venta el costo fiscal, establecido de acuerdo con las alternativas previstas en este Capítulo.**

(...)" (Subrayado y negrilla 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, 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