

OFICIO 3038 DE 5 DE FEBRERO DE 2015
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Referencia: Radicado 17527 del 19/03/2014

Tema Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptor Aportes a Sociedades Nacionales - Enajenación
Fuentes formales Estatuto Tributario artículos 158-3, 300, 319, 319-1,
158-3.

Ley 1430 de 2010 artículo 1

Ley 1607 de 2012 artículo 98

Decreto 1766 de 2004 artículo 3

Concepto 079679 del 18 de septiembre de 2006

Oficio 011304 del 13 de febrero de 2014

Consejo de Estado Sentencia número 15153 del 26 de abril de 2007

Caceta del Congreso número 666 del 5 de octubre de 2012

Cordial saludo doctora Catalina:

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, esta Dirección es competente para absolver de manera general las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras o de comercio exterior y en materia de control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, razón por la cual su consulta se absolverá en el marco de la citada competencia.

Mediante el escrito de la referencia solicita usted la reconsideración de la interpretación contenida en los oficios 069997 de noviembre 10 de 2013 y 72430 del 14 de noviembre de 2013, a saber:

1. Oficio número 069997 del 1 de noviembre de 2013

En este oficio se concluyó que la realización del aporte en especie a una sociedad nacional en el contexto del artículo 319 del Estatuto Tributario de un activo fijo depreciable o amortizable, respecto del cual el contribuyente aportante solicitó la deducción del artículo 158-3 ibídem deriva en la obligación de incorporar como renta líquida gravable en la Declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del periodo fiscal en que se aporte el activo, el valor proporcional de las alícuotas de deducción solicitadas, al no existir disposición alguna que posibilite tratamiento distinto al previsto en el artículo 3 del Decreto 1766 de 2004.

Como argumentos para su solicitud, la consultante expone:

1. El oficio no sigue la doctrina vigente de la DIAN en relación con la deducción especial por activos fijos reales productivos. En el concepto 079679 de 2006, se sostuvo que el beneficio consagrado en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, se conserva en cabeza de la sociedad que adquirió el activo fijo real productivo y que solicitó la deducción especial, incluso cuando dicho activo sea transferido a otra sociedad como resultado de un proceso de fusión o escisión, siempre y cuando la sociedad receptora del activo cumpla con la totalidad de los requisitos que la ley y el reglamento establecen para la procedencia de la deducción especial.

2. Estos argumentos son aplicables al nuevo régimen de aportes a sociedades, establecido en el artículo 319 del Estatuto Tributario, según el cual tal y como ocurría en los anteriores artículos 14-1 y 14-2 sobre fusiones y escisiones no hay enajenación entre el aportante y la entidad receptora del aporte siempre y cuando se cumplan ciertas condiciones.

3. La intención del legislador al incorporar el artículo 319 fue la de permitir que los aportes a sociedades no generen ningún efecto.

4. No es aplicable la restricción prevista en el inciso 3 del artículo 158-3 en relación con los activos objeto de transacciones entre vinculados económicos. El artículo 319 regula los aportes en especie con independencia de que los mismos sean realizados entre compañías vinculadas, y aun si la operación se realizara entre vinculados no sería aplicable el inciso 3 del artículo 158-3 porque esta norma castiga son los carruseles de compras para que varias compañías vinculadas gocen del beneficio y la misma DIAN ha reconocido que la limitación solo opera en los casos en que se haga un doble uso del beneficio como consecuencia de las operaciones realizadas entre vinculados.

Una vez analizados los argumentos expuestos, así como el contenido de la doctrina citada, este despacho hace las siguientes consideraciones:

El artículo 98 de la Ley 1607 de 2012 mediante el cual se adicionó el Libro 1 del Estatuto Tributario con el Título IV "Reorganizaciones empresariales" consagró en el Capítulo I el tratamiento fiscal de los aportes en dinero o en especie a sociedades nacionales y de los aportes en especie o en industria a sociedades y entidades extranjeras y en el Capítulo 11 el tratamiento fiscal de las fusiones y escisiones que se encontraba regulado por los artículos 14-1 y 14-2 derogados expresamente por el artículo 198 de la nueva ley.

En ese sentido es preciso señalar que las normas adicionadas por el artículo en comento surgieron en virtud de la necesidad de promover la formalización y la creación de empresas y eliminar las barreras creadas por las interpretaciones de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales frente al tratamiento en el impuesto sobre la renta de los aportes de bienes en sociedades diferentes a dinero.

Lo anterior hizo necesario que se consagrara la eliminación de la tributación al momento de realizarse los aportes de capital en efectivo o en especie a sociedades nacionales, conservando el costo fiscal que tenían los bienes en cabeza del aportante y difiriendo el impuesto hasta la venta de las acciones o cuotas recibidas por el aportante o de los bienes recibidos a título de aporte en especie por la sociedad receptora del mismo.

Como se sostuvo en el concepto cuya reconsideración se solicita, el aporte en dinero o en especie a sociedades nacionales no generará ingreso gravado ni será considerado enajenación, ni dará lugar a ingreso gravable o pérdida deducible para el aportante, siempre que se cumplan las condiciones previstas en el artículo 319 del Estatuto Tributario, a saber:

- a) La sociedad receptora emita acciones o cuotas sociales nuevas a cambio del aporte;
- b) El costo fiscal de los bienes aportados será el mismo costo que tenía el aportante, el costo fiscal base de depreciación o amortización no se modifique, y no se extienda o reduzca la vida útil del bien aportado por la sociedad receptora;
- c) El costo fiscal de las acciones o cuotas de participación recibidas por el aportante será el mismo costo fiscal de los bienes aportados en el momento en que se realice el aporte;
- d) Se mantenga por la sociedad receptora la misma naturaleza de los bienes que tenía para el aportante en el momento del aporte;
- e) Se declare expresamente en el documento que contenga el acto jurídico del aporte, que la sociedad receptora y el aportante se sujetan al artículo 319. Por lo anterior, el aporte de un activo real productivo a una sociedad nacional no genera ingreso gravado para la sociedad, ni tampoco se considera una enajenación y no genera ingreso gravado o pérdida para el aportante, siempre y cuando cumpla con la totalidad de las condiciones fijadas en la norma en cita y solo se considera realizado el ingreso en el momento en que se enajene el bien aportado o las acciones o cuotas

recibidas por su intercambio.

Con la finalidad de abordar el análisis planteado por la peticionaria en relación con la deducción especial por activos fijos reales productivos, es preciso analizar lo contenido en los artículos 319 del Estatuto Tributario y 3 (inciso quinto) del Decreto 1766 de 2004, reglamentario del artículo 158 ibídem;

Artículo 319 del Estatuto Tributario:

Artículo 319. Aportes a sociedades nacionales: El aporte en dinero o en especie a sociedades **nacionales no generará ingreso gravado para estas, ni el aporte será considerado enajenación**, ni dará lugar a ingreso gravado o pérdida deducible para el aportante, **siempre que se cumplan las siguientes condiciones:**

(...)

Decreto 1766 de 2004 artículo 3 inciso quinto:

Artículo 3. Oportunidad de la deducción

(...)

Si el activo fijo real productivo se deja de utilizar en la actividad productora de renta **o se enajena**, antes del vencimiento del término de depreciación o amortización del bien, el contribuyente deberá incorporar el valor proporcional de la deducción solicitada como renta líquida gravable en la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del período fiscal en que ello ocurra, teniendo en cuenta la vida útil pendiente de depreciar o amortizar según la naturaleza del bien.

(Se resalta).

Nótese cómo en los términos de artículo 319 del Estatuto Tributario, así como de sus antecedentes, el activo aportado se integra a otro patrimonio, para ser utilizado en la actividad productora de renta,

Igualmente se tiene que en los términos del citado artículo 3 del Decreto 1766 de 2004, el valor proporcional de la deducción se incorpora si el activo fijo real productivo se deja de utilizar en la actividad productora de renta o se enajena antes del vencimiento del término de su depreciación o amortización, según se trate.

Sobre este punto es importante precisar que la Ley 1607 de 2012 no hizo excepción sobre los activos que pueden aportarse, ni estableció condición alguna para aquellos que adquiridos en vigencia del artículo 158-3 (antes de la modificación efectuada por el artículo 1 de la ley 1430 de 2010) fueran objeto de la deducción especial del 30% allí consagrada.

Este despacho considera que esta norma y de manera especial su vocablo "enajenación" se debe interpretar en concordancia con lo ahora dispuesto en los artículos 319 y 319-1 del Estatuto Tributario, razón por la cual la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos se mantiene cuando se aporte un activo a una sociedad, en la medida en que se cumplan todos y cada uno de los requisitos allí contenidos, pues de esta forma no se considerará que existe enajenación.

Así las cosas, si no se da la condición del artículo 3 del Decreto 1766 de 2004, para este caso la enajenación antes del vencimiento del término de su depreciación o amortización, no habrá lugar a reintegrar a título de recuperación de deducción para el aportante suma alguna por este concepto, considerando que el bien no ha abandonado el patrimonio de su dueño original, pues lo que cambia es la forma de poseer el bien.

No sobra mencionar que si no se cumple con lo dispuesto en los artículos 319 y 319-1 del Estatuto Tributario el aporte será considerado enajenación, situación que configuraría lo señalado en el inciso quinto del artículo 3 del Decreto 1766 de 2004.

Adicionalmente, respecto del caso de reorganizaciones empresariales por fusión o escisión de sociedades, no se puede desconocer la doctrina emitida por la entidad en concepto 079679 del 18 de septiembre de 2006, que si bien fue con expedida anterioridad a la nueva regulación de los artículos 319 y siguientes del Estatuto Tributario, este despacho considera válida traer a colación.

Lo anterior debido a que tratándose de fusiones o escisiones de sociedades, bien sean adquisitivas o reorganizativas por efectos de la distinción que hacen los artículos 319-3 y 319-5 del Estatuto Tributario, estas siguen teniendo como efecto que no hay ingreso gravable alguno como consecuencia de la transferencia de activos entre sí, ni se entenderá que dicha transferencia constituye enajenación para efectos fiscales, ahora con la obligación de cumplir los requisitos contenidos en los artículos 319-4 y 319-6 ibídem.

Hecha la anterior precisión, en dicha doctrina se señaló:

Acorde con lo establecido en las normas comerciales y en el artículo 14-1 del Estatuto Tributario, este Despacho ha interpretado que en el proceso de fusión de sociedades, el traspaso de bienes de la sociedad absorbida a la sociedad absorbente o de las sociedades preexistentes a la nueva sociedad que resulta de la fusión, **no implica enajenación**.

Por esta razón, si una sociedad solicita el beneficio previsto en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario y posteriormente es absorbida por otra sociedad, o se fusiona con otra sociedad para crear una nueva, de tal forma que transfiera el activo fijo objeto de la deducción especial, dicha transferencia no implica un incumplimiento de las condiciones establecidas en la ley y en el reglamento para que se mantenga el beneficio tributario.

En el mismo sentido, la sociedad que recibe el activo fijo real productivo (es decir, la sociedad absorbente o la nueva sociedad que resulta de la fusión) no puede tratar la operación como si se tratase de una inversión con derecho a la deducción especial consagrada en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario.

En lo que respecta a la condición de destinar el activo fijo a la actividad productora de renta-acorde con lo dispuesto en el artículo 172 del Código de Comercio, se infiere que es la sociedad a la que se le traspasó el bien quien debe cumplirla, a fin de que la sociedad absorbida o fusionada mantenga el beneficio fiscal. En este caso, como quiera que la fusión implica la disolución de la sociedad que solicitó la deducción especial, es preciso observar que, conforme al artículo 14-1 del Estatuto Tributario, la sociedad absorbente, o la nueva sociedad producto de la fusión, es responsable por las obligaciones tributarias de la sociedad fusionada o absorbida.

Atendiendo a los objetivos de la norma, es de concluir que los procesos de reestructuración empresarial, como es el caso de la fusión o escisión de sociedades, no impiden el acceso al beneficio consagrado en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario y que lo fundamental para la conservación del mismo es que el activo fijo real productivo continúe destinado a la actividad productora de renta, durante el periodo de su depreciación o amortización, siendo responsabilidad de la sociedad receptora del bien el que tales condiciones se cumplan. Asimismo, es esencial que tales procesos de reestructuración no se utilicen como pretexto para una doble solicitud del beneficio (...)

(Negrilla y subrayado fuera de texto).

La condición "que el activo fijo de deje de utilizar en la actividad productora de renta" a que alude el Decreto 1766 de 2004, debe ser cumplida por la sociedad que recibe el bien a fin de que se mantenga el beneficio fiscal. En este aspecto, es pertinente destacar lo manifestado por el honorable Consejo de Estado en sentencia con radicación número 15153 del 26 de abril 2007, consejera ponente doctora María Inés Ortiz Barbosa:

Se colige que el propósito del legislador al establecer la deducción en comento, fue la adquisición de bienes tangibles que participen de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente, es decir, que el elemento determinante de la prerrogativa fiscal, es que el activo fijo real se involucre directamente en el proceso productivo para generar ingresos y ejercer efectos positivos en la producción y el empleo y así en tal definición deben ser tenidos en cuenta, por ser elementos sustanciales a la productividad, los fenómenos de la depreciación y/o la amortización.

En efecto, la expresión legal "*activos fijos males productivas adquiridos*", indica que son aquellos en los que invierte el contribuyente para producir renta y para el caso de los terrenos que participan de manera directa y permanente en la actividad productora o generadora del ingreso, existe otro tipo de disposiciones fiscales que impiden su depreciación o amortización, (arts. 135 y 142 E.T.).

Todo ello sin perjuicio de que la naturaleza propia de los demás activos fijos reales obligue a observar los preceptos legales tributarios que establecen la depreciación y amortización e incluso la renta líquida por recuperación de deducciones (arts. 137, 142, 196 y 198 del E.T.), aspecto por demás contemplado en el Decreto reglamentario (art. 3), cuando se deja de utilizar el bien en la actividad productora de renta o por su enajenación, antes del vencimiento del término para depreciarlo o amortizarlo. (...)"

En ese orden de ideas, en el caso de reorganizaciones empresariales por fusión o escisión de sociedades la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos se mantendrá, en la medida en que se cumplan todos y cada uno de los requisitos contenidos en los artículos 319-3 y siguientes del Estatuto Tributario, y se atienda a las condiciones señaladas en el artículo 3 del Decreto 1766 de 2004, así como lo señalado en la jurisprudencia y doctrina anteriormente citada.

Por lo anterior este Despacho revoca la doctrina contenida en la respuesta

número 2 del Oficio número 069997 del 1 de noviembre de 2013.

2. Oficio número 072430 del 14 de noviembre de 2013

La tesis jurídica de este concepto es que todo aporte a sociedades nacionales por valor superior al costo fiscal que en cabeza del aportante tenga el bien aportado, está sometido a imposición conforme con las reglas generales de enajenación de activos.

Como fundamento de su solicitud la consultante señala que se reprodujo la doctrina de la DIAN existente con anterioridad a la Ley 1607 de 2012, sin tener en cuenta que el artículo 319 del Estatuto Tributario consagra un efecto totalmente opuesto, esto es, que no se genera una pérdida o ingreso de carácter fiscal, desconociendo lo contenido en el texto del párrafo primero de este artículo.

Al efecto se precisa que con la expedición de la Ley 1607 de 2012, el tratamiento en el impuesto sobre la renta aplicable a los aportes de bienes en sociedades diferentes a dinero consagra la eliminación de la tributación al momento de realizarse los aportes de capital en efectivo o en especie, a sociedades nacionales preservando el impuesto a pagar, mediante la conservación del costo fiscal que tenían los bienes en cabeza del aportante y difiriendo el impuesto hasta la venta de las acciones o cuotas recibidas por el aportante o de los bienes recibidos a título de aporte en especie por la sociedad receptora del mismo:

En general, se busca la continuidad de los atributos fiscales que tenían los bienes aportados en cabeza del aportante no solo en los activos recibidos por la sociedad a título de aporte, sino en las acciones recibidas por el aportante. Con ello, la ley pretende diferir el impuesto hasta, de un lado, la venta o disposición de las acciones o cuotas en participación, y del otro, la venta o disposición de los activos recibidos a título de aporte en especie por la sociedad receptora del mismo:

En la medida en que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior, una de las principales condiciones para que no se realice ingreso al momento del aporte es que los activos aportados conserven el costo fiscal y los mismos atributos fiscales que tenían en cabeza del aportante al momento del aporte, se le da al contribuyente la posibilidad de renunciar al momento de hacer dicho aporte al tratamiento fiscal neutro, y de reconocer y pagar el impuesto sobre la renta y complementarios a que haya lugar en el momento del aporte, a cambio de poder hacer un ajuste en el costo fiscal del activo (y de las acciones y cuotas recibidas con ocasión del aporte) y en sus atributos fiscales (*Gaceta del Congreso*

número 666 págs. 46 y 47).

En este contexto la realización del ingreso se entiende diferida hasta el momento de la enajenación por parte del aportante, o por parte de la sociedad cuando del activo se trate, y cuando esta se produzca el impuesto sobre la renta se genera sobre la diferencia entre el costo fiscal de las acciones y/o del bien aportado y el valor de enajenación, conforme con las normas de la enajenación de activos, especialmente el artículo 90 del Estatuto Tributario.

Siguiendo la neutralidad fiscal de estas operaciones, los bienes transferidos deberán conservar la misma naturaleza de activos fijos o movibles **y el costo fiscal** que teman antes de la fusión o escisión, en cabeza de la sociedad que los transfirió. Asimismo, la base de depreciación o amortización de los bienes no puede modificarse.

El anterior tratamiento, se basa en uno de los principios generales del derecho tributario, que es el principio de la neutralidad y por tanto como está consagrado lo que busca es que el sistema tributario no preste un obstáculo o una ventaja en el normal desarrollo de las actividades de los agentes económicos.

Lo anterior, sin perjuicio del cumplimiento de los demás requisitos y de lo consignada en el artículo 319-1 respecto del documento que se debe suscribir, pues en ausencia de todos o alguno de estos requisitos se estará en presencia de una enajenación al momento del aporte. Sobre las características que debe cumplir el documento que contiene el acto jurídico que deja constancia del aporte, se pronunció el oficio 011304 del 13 de febrero de 2014 que constituye doctrina vigente sobre el tema.

Las anteriores precisiones cobran importancia en la medida que la exigencia contenida en el artículo 3 19 del Estatuto Tributario, concordante con la finalidad que la inspiró, está dada para efectos fiscales en relación *con el costo fiscal* tanto de las acciones o cuotas de participación recibidas como del activo aportado a cambio, esta premisa no excluye que para efectos comerciales pueda ocurrir que el aporte se haga a valor de mercado sin que por ello se genere utilidad gravable en la operación, por lo que su parágrafo 1 estableció:

Parágrafo 1. **Para efectos mercantiles y contables se tendrá como valor del aporte el asignado por las partes de acuerdo con las normas mercantiles y contables.**

(Se resalta).

Entonces el principio de neutralidad se conservará siempre y cuando los contribuyentes no rompan el equilibrio fiscal en sus operaciones, es decir, que para el caso específico los bienes transferidos o aportados (según el caso) deben conservar **su costo fiscal al momento de ser aportados**, asimismo conservar el **costo fiscal**, las acciones o cuotas de participación recibidas por el aportante.

En concordancia con lo anterior, se reitera la realización del ingreso se entiende diferida hasta el momento de la enajenación por parte del aportante, o por parte de la sociedad cuando del activo se trate, caso en el cual se tendrán en cuenta las normas de la enajenación de activos, especialmente el artículo 90 del Estatuto Tributario.

En este sentido se revoca la doctrina contenida en el Concepto número 072430 del 14 de noviembre de 2013.

3. Respetto del punto 3

Problema Jurídico

La consultante pregunta si debe tratarse como ganancia ocasional la venta de acciones poseídas por menos de dos años, cuando dichas acciones fueron emitidas a raíz de un aporte de activos fijos poseídos por más de dos (2) años.

El interrogante se plantea porque (según la consultante) cuando se aporta un bien, bajo el régimen de neutralidad tributaria establecido en el artículo 319 del Estatuto Tributario y el aportante enajena las acciones que recibió a cambio del bien o activo, dentro de los dos años siguientes al aporte, dicho ingreso debe tributar como ganancia ocasional, bajo el entendido que el aportante poseía antes (del aporte) el activo o bien por dos años o más y que las acciones enajenadas fueron consecuencia de tal aporte, luego dicha enajenación se enmarca en los términos del artículo 300 ibídem.

Sobre el particular este despacho considera que si bien es cierto que dentro de la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012, se estableció: *"(...) el intercambio de un bien por acciones o cuotas de una sociedad no implica que el bien haya abandonado el patrimonio de su dueño original. Por el contrario, lo que cambió fue la forma de poseer el bien, de una posesión directa a una posesión indirecta a través de una sociedad"*; no es menos cierto que las acciones recibidas a cambio del bien aportado constituyen unos derechos, no solo sobre el bien aportado, sino sobre la

totalidad de los activos poseídos por la sociedad en proporción a la participación y bajo este entendido no puede sostenerse la tesis planteada en la consulta al indicar que debe tratarse la enajenación como si se estuviera enajenando el bien aportado.

Vale la pena señalar que dicha interpretación presenta un defecto sustantivo, pues con las circunstancias tácticas planteadas resulta a todas luces improcedente que por vía de interpretación se pueda dar efectos o aplicar el artículo 300 del Estatuto Tributario a la enajenación de las acciones cuando estas no se han poseído por dos años o más.

Bajo el anterior contexto en el ejemplo planteado no es posible darle el tratamiento de ganancias ocasionales, no pueden considerarse como tales las provenientes de la venta de las acciones del aportante dentro de los dos años siguientes al aporte, además de que de manera particular y puntual el parágrafo 5 del artículo 319 precisó los efectos de no poder compensar pérdidas fiscales ni excesos de renta presuntiva, respecto de la renta que genere la enajenación de dichas acciones o cuotas de participación.

En los términos anteriores se resuelve su solicitud y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: www.dian.gov.co siguiendo los iconos: "Normatividad" - "técnica" y seleccionando "Doctrina" y "Dirección Gestión Jurídica".

Atentamente,

(Fdo.) DALILA ASTRID HERNÁNDEZ CORZO, Directora de Gestión Jurídica.

Diario Oficial 49437 de 26 de febrero de 2015.