

SJD
D O



www.dian.gov.co

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

97 ABO. 2015

100208221-

001084

DIAN No. Radicado 000S2015023858
Fecha 2015-08-18 16:54:57
Remitente SUB GES NORMATIVA DOCTRINA
Destinatario ANDRES GONZALEZ BECERRA
Anexos 0 Folios 2



Ref: Radicado 014762 del 15/04/2015

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptor	Aportes a Sociedades Nacionales - Enajenación
Fuentes formales	Estatuto Tributario artículos 90, 319, 319-1. Ley 1607 de 2012 artículo 98 Gaceta del Congreso No. 666 de 2012 páginas 46 y 47 Oficio 003038 del 5 de febrero de 2015

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de ésta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad.

A través del radicado de la referencia se solicita confirmar si hay un ingreso gravado con impuesto de renta, en el caso de una sociedad que recibe un aporte en dinero o en especie y emite acciones nuevas, pero las partes no declaran expresamente en el documento del aporte que se acogen al artículo 319 del Estatuto Tributario

Igualmente consulta si procede la determinación de la renta gravable por el sistema de comparación patrimonial que establece el artículo 236 del Estatuto Tributario, cuando el patrimonio de esta sociedad aumenta entre un año gravable y otro a causa del aporte.

Sobre el particular se considera:

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.

Esta norma en comento señala que 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, condiciones que fueron materia de análisis mediante oficio 003038 del 5 de febrero de 2015.

En ese sentido, se destacan los siguientes requisitos para que el aporte en dinero o en especie no constituya ingreso tributario: (i) que se produzca la emisión de acciones o cuotas sociales nuevas, a cambio del aporte realizado; (ii) que en el documento que contenga el acto jurídico del aporte, el aportante y la sociedad receptora declaren expresamente sujetarse a las disposiciones del artículo 319 del Estatuto Tributario.

El documento que contiene el acto jurídico del aporte no sólo es un medio para declarar que las partes se sujetan a los requisitos establecidos en la norma, sino que permite constatar aspectos como que el costo fiscal de los bienes aportados para la sociedad receptora del aporte sea el mismo que tenía el aportante respecto de tales bienes.

En este punto llama la atención de los antecedentes de la consulta que el peticionario sugiere que aun cuando no se haya hecho mención en el documento no hay efecto para la sociedad receptora del aporte, en la medida en que esta emita acciones nuevas.

En consecuencia, manifiesta el consultante, los efectos consagrados en el artículo 319-1 del Estatuto Tributario sólo recaen en el aportante, esto es que el aporte se considere enajenación según las reglas generales de enajenación de activos, lo que resulta acorde con lo manifestado en la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012, que le da la opción al aportante de tratar el aporte como una enajenación o como un aporte sin efectos impositivos.

Este despacho se aparta de las anteriores consideraciones, en primer lugar porque interpreta que el cumplimiento de los requisitos contenidos en el artículo 319 del Estatuto Tributario se predica tanto de la sociedad como del aportante, en virtud de la redacción allí contenida y sus antecedentes:

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:

(...)

5. En el documento que contenga el acto jurídico del aporte, el aportante y la sociedad receptora declararán expresamente sujetarse a las disposiciones del presente artículo y la Administración Tributaria podrá solicitar de cada uno de ellos el cumplimiento de las condiciones aquí establecidas según le apliquen.

(...)

En ese sentido, los antecedentes de la Ley 1607 de 2012 señalan que se 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 (Gaceta del Congreso No. 666 de 2012 págs. 46 y 47).

En este punto es preciso recordar que la neutralidad de la operación se sujeta a que se cumplan los requisitos, pues en caso contrario el aporte en dinero o en especie se considerará una enajenación, que según la norma podría generar un ingreso gravado para la sociedad.

Por lo anterior no se puede afirmar que la obligación de la sociedad receptora del aporte se limita a que esta emita acciones nuevas y que ante el incumplimiento de alguno de los requisitos, por ejemplo que no se declare expresamente en el acto jurídico del aporte que las partes se sujetan a las disposiciones del artículo 319 del Estatuto Tributario, sólo habrá enajenación para el aportante.

Sobre la neutralidad de la operación, previo cumplimiento de los requisitos se pronunció el oficio 003038 del 5 de febrero de 2015 así:

(...)

Lo anterior, sin perjuicio del cumplimiento de los demás requisitos y de lo consignado 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.
(...)

En ese orden de ideas, si el cumplimiento de los requisitos se predica de las dos partes del contrato, las consecuencias del incumplimiento también son para el aportante y la sociedad, conclusión que se apoya en el contenido del artículo del artículo 319-1 del Estatuto Tributario:

Artículo 319-1. Aportes sometidos al impuesto. <Artículo adicionado por el artículo 98 de la Ley 1607 de 2012.> Si en el documento que contiene el acto jurídico del aporte no se manifiesta expresamente la **voluntad de las partes de acogerse al tratamiento establecido en el artículo anterior, el aporte será considerado como una enajenación sometida al impuesto sobre la renta y complementarios**, de acuerdo con las reglas generales de enajenación de activos. En este caso y para todos los efectos tributarios, el monto del ingreso gravado integrará el costo fiscal de los activos aportados.
(Se resalta)

Así las cosas, las partes tendrán en cuenta las normas que versan sobre enajenación de activos, especialmente el artículo 90 del Estatuto Tributario. Esta norma define la renta bruta o la pérdida proveniente de la enajenación de activos a cualquier título como la diferencia entre el precio de enajenación y el costo del activo enajenado.

En este caso el incumplimiento de los requisitos señalados en el artículo 319 del Estatuto Tributario, en especial que no se manifieste expresamente la voluntad de las partes de someterse a la norma en comento, para el caso de la sociedad implicará que en el momento en que se enajene el bien aportado debe aplicar las reglas previstas en el artículo 90 ibídem, lo cual descarta que no haya efecto alguno para lo sociedad como sugiere el consultante.

En cuanto a la inquietud respecto a si procede la determinación de la renta gravable por el sistema de comparación patrimonial que establece el artículo 236 del Estatuto Tributario, cuando el patrimonio de esta sociedad aumenta entre un año gravable y otro a causa del aporte, la norma en comento señala:

Artículo 236. Renta por comparación patrimonial. Cuando la suma de la renta gravable, las rentas exentas y la ganancia ocasional neta, resultare inferior a la diferencia entre el patrimonio líquido del último período gravable y el patrimonio líquido del período inmediatamente anterior, dicha diferencia se considera renta gravable, **a menos que el contribuyente demuestre que el aumento patrimonial obedece a causas justificativas.**
(Se resalta)

En ese sentido, el aporte en dinero o en especie a sociedades nacionales se hace en virtud de lo establecido en el artículo 98 del Código de Comercio:

Artículo 98. Por el contrato de sociedad dos o más personas se obligan a hacer un aporte en dinero, en trabajo o en otros bienes apreciables en dinero, con el fin de repartirse entre sí las utilidades obtenidas en la empresa o actividad social.

(...)
(Se resalta)

De esta forma se sujeta a unas reglas establecidas en la legislación mercantil (por ejemplo artículo 122 y siguientes del Código de Comercio, entre otros) y que consta en un documento, el cual si bien puede que no cumpla en materia fiscal con los requisitos para que opere la neutralidad en la operación (porque por ejemplo no se declaró expresamente en el acto jurídico del aporte que las partes se sujetan a las disposiciones del artículo 319 del Estatuto Tributario) no le quita su valor probatorio para efectos de demostrar el aumento patrimonial percibido por la sociedad.

En los anteriores términos se resuelve su consulta.

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: <http://www.dian.gov.co> siguiendo los iconos: "Normatividad" – "Técnica" y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,



PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

P.lcc/R.Cnyd