

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

RAD: 907761

100208221-1534

Bogotá, D.C. **02/12/2020**

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptores	Renta Gravable Renta por Comparación Patrimonial
Fuentes formales	Artículos 27, 28, 236, 588 y 589 del Estatuto Tributario. Artículo 1.2.1.19.2 del Decreto 1625 de 2016 Artículo 1° del Decreto 4048 de 2008

Cordial saludo, señor Sarmiento.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, 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 plantea la siguiente situación:

“En el ejercicio contable del año 2017 de una empresa, se cierra la cuenta utilidades con saldo de \$2.000.000.000, en la cual para el 2018, la junta de accionistas decide mediante acta decretar dividendos (...).

Durante el año 2019 la empresa cancela \$500.000.000 de los dividendos decretados.

Seguidamente en el mismo 2019, la junta de accionistas a través de acta, decide REVERSAR los dividendos decretados en el año anterior, debitando la cuenta del pasivo, generando cuenta por cobrar por valor de \$500.000.000 ya cancelado y acreditando la cuenta de utilidades (...).”

Con base en lo antepuesto, el peticionario formula una serie de inquietudes, las cuales se resolverán cada una a su turno:

- 1. “Desde el punto de vista tributario, ¿esta diferencia patrimonial es gravada? o, por el contrario, la reversión de dividendos decretados en ejercicios anteriores es justificación plena para demostrar una diferencia patrimonial, en los términos del artículo 236 del Estatuto Tributario.”**

Tanto el artículo 236 del Estatuto Tributario como el artículo 1.2.1.19.2 del Decreto 1625 de 2016 señalan que la diferencia positiva generada por la comparación patrimonial, atendiendo el procedimiento

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

estrictamente reglado en estas disposiciones, se considera renta gravable, salvo que “el contribuyente demuestre que el aumento patrimonial obedece a **causas justificativas**” (resaltado fuera de texto).

Al respecto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA, en sentencia del 17 de junio de 2010, Radicación N° 25000-23-27-000-2004-01680-01(16731) explicó sobre el referido método:

“(…) posee su fundamento en la premisa lógica de que a ningún declarante le es dable legalmente incrementar el patrimonio poseído al cierre de una determinada vigencia fiscal, durante el período siguiente, en una suma superior a la de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en este último, una vez detraídas las erogaciones - efectivas no teóricas - que haya realizado durante la anualidad de que se trate.

(…)

*El fundamento jurídico de dicho sistema es **evitar la evasión del tributo derivada de la omisión de ingresos percibidos y no declarados por el contribuyente**, ya que la única razón posible para que resulte superior el incremento en el patrimonio de un año frente al ingreso declarado, es que éste no se haya incluido en la declaración, no obstante lo cual, dicha situación admite prueba en contrario.*

*En lo que hace a los pasivos adquiridos por tratarse de obligaciones a cargo del declarante cuando se incrementan en un período disminuyen su patrimonio neto. Contrario sensu, **si en la anualidad discutida se disminuyen, ese decremento deviene de un ingreso obtenido en la misma vigencia** con el cual se paga una deuda o parte de ella, o, en su defecto, de haber adquirido un nuevo pasivo que lo sustituya.” (resaltado fuera de texto).*

Ahora bien, en el Oficio N° 220-130461 del 28 de septiembre de 2015, la Superintendencia de Sociedades concluyó sobre la viabilidad jurídica de revocar la distribución de dividendos:

*“(…) Si (...) se está frente a la decisión en virtud de la cual la asamblea ha decretado el pago y consiguiente distribución de utilidades, **no será ajustada a derecho la decisión que en sentido contrario llegare a adoptar luego la asamblea**, como quiera que (...) las sumas debidas a los asociados en esas circunstancias, son parte ya del pasivo externo de la sociedad; es decir que se han convertido en créditos activos de cada uno de los socios y a cargo de la sociedad, razón por la cual no puede ya la asamblea con ninguna mayoría disponer de un derecho que no le corresponde’.*

*Lo expresado en el párrafo precedente tiene su fundamento en que **la sola decisión de distribuir dividendos adoptada por la asamblea de socios crea situaciones jurídicas de carácter particular y concreta**, entre la sociedad individualmente considerada y cada uno de sus accionistas, siendo éstas, la obligación de pagar las sumas de dinero por parte de la primera y el derecho a recibirlas por parte de los segundos. Tal situación además **afecta a terceros**, pues los estados financieros son depositados en las cámaras de comercio y son fuente de información para inversionistas, proveedores, entidades financieras, entidades del Estado y los propios accionistas, por lo tanto puede concluirse que **por regla general y debido a sus implicaciones, dicha decisión es irreversible**.*

(…)

No obstante, pueden existir circunstancias especiales que le permitan a la sociedad modificar su decisión de distribuir dividendos y en su lugar por medio del máximo órgano social crear reservas

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

*ocasionales y son éstas **cuando se cuenta con el consentimiento expreso y escrito de la totalidad de las partes (sociedad y accionistas) y además tal decisión no se ha surtido efectos irreversibles ante terceros.***

(...)

*(...) De ser viable lo anterior, procede que el valor reconocido como pasivo **se reconozca como resultado de ejercicios anteriores.***” (resaltado fuera de texto).

Por lo tanto, ya que la Superintendencia de Sociedades ha condicionado a circunstancias especiales la posibilidad de revocar la distribución de dividendos, no resulta factible que este Despacho emita un pronunciamiento general sobre la materia.

De modo que, corresponderá al peticionario determinar, de acuerdo con la situación particular, si existen causas justificativas del incremento patrimonial que se llegue a dar, teniendo en cuenta la normativa tributaria previamente referida, así como la finalidad perseguida por el método especial de la comparación patrimonial y explicada en la jurisprudencia.

2. “De acuerdo al oficio No. 220-130461 del 28 de septiembre de 2015 de la Superintendencia de Sociedades, ¿La Superintendencia de Sociedades es competente en materia tributaria?”

De acuerdo con el artículo 1° del Decreto 4048 de 2008, la autoridad en materia tributaria a nivel nacional es la U.A.E. DIAN.

Sin embargo, teniendo en cuenta el Oficio N° 220-130461 de 2015, la doctrina emitida por la Superintendencia de Sociedades puede otorgar elementos interpretativos para establecer si la diferencia patrimonial se encuentra justificada o no.

3. “En el procedimiento de dar de baja el pasivo, producto de la reversión de dividendos decretados en ejercicios anteriores, ¿Son considerados pasivos condonados?, fiscalmente, ¿Cuál es el procedimiento correcto para extinguir este pasivo?”

Será necesario tener en cuenta lo señalado en el Oficio N° 001669 del 25 de septiembre de 2018, en el que se manifestó:

“Sobre la figura de la condonación este despacho (...) con base en lo señalado en los artículos 26, 261, 282 del Estatuto Tributario ha interpretado que, según la legislación colombiana, esta se erige como una de las formas de extinguir las obligaciones de forma unilateral, en la que el acreedor libera al deudor del cumplimiento de la prestación a la que se encontraba obligado y que en materia fiscal implica que ocurren dos situaciones frente al acreedor y el condonado.

Frente al acreedor que condona la deuda, se genera una aminoración en su patrimonio como consecuencia de dicho acto.

En cabeza del condonado se genera un correlativo ingreso, en virtud de un acto espontáneo, que debe ser gravado para efectos del impuesto sobre la renta y complementario, toda vez que dicha condonación genera un incremento dentro de su patrimonio.

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Así las cosas, **este ingreso deberá incluirse por el condonado en su declaración de renta como un ingreso ordinario o extraordinario (ganancia ocasional), análisis que corresponderá en efecto al contribuyente, según su situación particular.** (...).” (resaltado fuera de texto).

En cuanto al procedimiento para extinguir la obligación, se deberán atender las disposiciones correspondientes en materia tributaria, contable y comercial. Para efectos fiscales, se destaca el artículo 21-1 del Estatuto Tributario.

4. “En el año 2018 el socio (único) beneficiario de los dividendos, reconoce en su denuncia rentístico del año gravable 2018, ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional por valor de \$2.000.000.000; este procedimiento, puede considerarse irreversible ante terceros (DIAN)? o, en cambio, de que forma debe reflejarse en su denuncia rentístico gravable 2019.”

Las implicaciones tributarias para el socio dependerán de cada caso particular, esto es, se deberá determinar cuál es el tratamiento tributario aplicable a los dividendos (c.fr artículo 246-1 del Estatuto Tributario y artículo 121 de la Ley 1943 de 2018), así como la naturaleza del socio (persona natural o jurídica, residente o no residente).

Ahora bien, se debe destacar que los numerales 1 de los artículos 27 y 28 del Estatuto Tributario indican que los ingresos por concepto de dividendos *“se entienden realizados por los respectivos accionistas, socios, comuneros, asociados, suscriptores o similares, cuando les hayan sido abonados en cuenta en calidad de exigibles”* (resaltado fuera de texto).

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, y bajo el supuesto que el socio haya reportado en su declaración de renta un ingreso por dividendos no habiendo lugar a ello, dicho socio podrá corregir su declaración de renta haciendo uso del procedimiento establecido en el artículo 589 del Estatuto Tributario.

Por último, se debe reiterar que este Despacho no está instituido para prestar asesoría tributaria a los particulares.

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” –“técnica”–, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

PABLO EMILIO MENDOZA VELILLA

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-DIAN

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

Tel: 6079999 Ext. 904101

Proyectó: Ingrid Castañeda Cepeda y Alfredo Ramírez Castañeda