



www.dian.gov.co

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C. 27 MAR 2015
100208221 - 000442

DIAN No. Radicado 000S2015009674
Fecha 2015-03-31 13:03:37
Remitente SUB GES NORMATIVA DOCTRINA
Destinatario CLARET ANTONIO PEREA FIGUEROA
Anexos 0 Folios 12



COR-000S2015009674

Ref: Radicado 100002597 del 05/02/2015 y 100008872 del 19/03/2015.

Tema	Impuestos nacionales
Descriptor	Aportes a sociedades nacionales
	Abuso en materia tributaria
	Elusión fiscal
	Facultad fiscalizadora
	Fraude fiscal
	Régimen tributario en los casos de supresión, fusión, transformación de entidades u organismos públicos del orden nacional
Fuentes formales	Estatuto Tributario, arts. 319, 319-1, 869-1, 869-2 y 869-3 Ley 633 de 2000, art. 73

Cordial saludo, Dr. Perea:

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 o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Para efectos de un trámite notarial que discurre en esa Notaría, en relación con una empresa industrial y comercial del estado que para la constitución de una filial transfirió mediante contrato de aportes de activos a título cesión, todos los derechos reales y patrimoniales que tiene sobre 23 servidumbres, que pese a tener un valor tasable económicamente, se omitió tasarlos, consulta si en tal caso, las entidades que concurren a esta transferencia están exoneradas de pagar impuestos o contribuciones de carácter nacional?

Con este propósito anexa la minuta de cesión de servidumbre y transcribe la cláusula en que se afirma que "Los otorgantes manifiestan que la obligación económica derivada de la cesión de los derechos relacionados en la presente escritura pública, se encuentran (sic) debidamente satisfecha entre ellas, razón por la cual se declaran

absoluta y recíprocamente a paz y salvo por todo concepto."

Agrega que por ninguna parte aparece el valor de los derechos patrimoniales cedidos, más sin embargo invocan en su favor el artículo 73 de la Ley 633 de 2000, para calificar esta cesión como sin cuantía y por lo tanto, no generan impuestos de carácter nacional.

Ante todo, es necesario advertir que escapa al ámbito de competencia de este Despacho, calificar la naturaleza jurídica o la validez o legitimidad de los contratos y/o revisar su clausulado, ya sean de carácter estatal o particular, luego acorde con la preliminar aclaración se procederá a dar respuesta.

En lo concerniente a los aportes en sociedades nacionales, comedidamente le informamos que el artículo 98 de la Ley 1697 de 2012 adicionó al Libro Primero "Impuesto sobre la Renta y Complementarios" del Estatuto Tributario, el Título IV "Reorganizaciones empresariales", cuyos artículos 319 y 319-1 regulan el tratamiento de los aportes en sociedades nacionales en materia del impuesto sobre la renta.

El artículo 319 enumera taxativamente las condiciones bajo las cuales, el aporte en dinero o en especie a sociedades nacionales no genera ingreso gravado para estas, ni el aporte es considerado enajenación, ni da lugar a ingreso gravado o pérdida deducible para el aportante:

"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:

1. La sociedad receptora del aporte no realizará ingreso o pérdida como consecuencia del aporte, cuando a cambio del mismo se produzca emisión de acciones o cuotas sociales nuevas. En el caso de colocación de acciones o cuotas propias readquiridas, el ingreso de la sociedad receptora del aporte se determinará de acuerdo con las reglas generales aplicables a la enajenación de activos.

2. Para la sociedad receptora del aporte, el costo fiscal de los bienes aportados será el mismo que tenía el aportante respecto de tales bienes, de lo cual se dejará constancia en el documento que contenga el acto jurídico del aporte. Para efectos de depreciación o amortización fiscal en cabeza de la sociedad receptora del aporte, no habrá lugar a extensiones o reducciones en la vida útil de los bienes aportados, ni a modificaciones del costo fiscal base de depreciación o amortización.

3. El costo fiscal de las acciones o cuotas de participación recibidas por el aportante será el mismo costo fiscal que tenían los bienes aportados al momento del aporte en cabeza del aportante.

4. Los bienes aportados conservarán para efectos fiscales en la sociedad receptora, la misma naturaleza de activos fijos o movibles que tengan para el aportante en el momento del aporte.

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.

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.

PARÁGRAFO 2°. El aportante realizará un ingreso sometido al impuesto sobre la renta y complementarios cuando enajene las acciones o cuotas recibidas como consecuencia del aporte. Dicho ingreso se determinará de acuerdo con las normas generales en materia de enajenación de activos.

PARÁGRAFO 3°. La sociedad receptora del aporte realizará un ingreso sometido al impuesto sobre la renta y complementarios cuando enajene los bienes recibidos a título de aporte. Dicho ingreso se determinará de acuerdo con las normas generales en materia de enajenación de activos.

PARÁGRAFO 4°. Si la sociedad receptora enajena los activos recibidos a título de aporte, que tengan el carácter de activos fijos, dentro de los dos (2) años siguientes al aporte, no podrá compensar pérdidas fiscales acumuladas ni excesos de renta presuntiva sobre renta líquida respecto de la renta que genere la enajenación de dichos activos.

PARÁGRAFO 5°. Si el aportante enajena las acciones o cuotas de participación recibidas como consecuencia del aporte dentro de los dos (2) años siguientes al mismo, no podrá compensar pérdidas fiscales acumuladas ni excesos de renta presuntiva sobre renta líquida respecto de la renta que genere la enajenación de dichas acciones o cuotas de participación.

PARÁGRAFO 6°. En el caso de los aportes de industria, el costo fiscal que tendrá el aportante respecto de las acciones o cuotas de participación que le sean emitidas, si fuere el caso, será el valor intrínseco de dichas acciones o cuotas de participación una vez hecha la emisión, el cual deberá ser reconocido por el aportante como ingreso en especie por la prestación de los servicios. Dicho valor constituirá gasto deducible para la sociedad receptora, siempre que se cumplan los requisitos generales para la deducibilidad del gasto, y se practiquen las retenciones en la fuente por concepto de impuestos y contribuciones parafiscales, si aplicaren."

En contraste, el artículo 319-1 señala cuando el aporte a sociedades se considera enajenación sometida al impuesto sobre la renta y complementarios:

"ARTÍCULO 319-1. Aportes sometidos al impuesto. *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."*

Por otra parte, en los casos de supresión, fusión, transformación, cesión de activos, pasivos y contratos, liquidación o modificación de estructura de entidades u organismos del orden nacional, el inciso primero del artículo 73 de la Ley 633 de 2000, determina que los actos o contratos que deban extenderse u otorgarse con motivo de tales eventos, se consideran actos sin cuantía y no generarán impuestos ni contribuciones de carácter nacional, aspecto aplicable en el caso de la cesión de activos, objeto de la presente consulta.

El artículo 73 de la Ley 633 de 2000, establece:

"ARTICULO 73. Impuestos en los casos de supresión, fusión, transformación de entidades y organismos públicos del orden nacional. En los casos de supresión, fusión, transformación, cesión de activos, pasivos y contratos, liquidación o modificación de estructura de entidades u organismos públicos del orden nacional, los actos o contratos que deban extenderse u otorgarse con motivo de tales eventos, se considerarán actos sin cuantía y no generarán impuestos ni contribuciones de carácter nacional.

Para efectos del registro sobre inmuebles y demás bienes sujetos al mismo, bastará con enumerarlos en el respectivo documento en el que conste la supresión, fusión, transformación, cesión de activos, pasivos y contratos, liquidación o modificación de estructura, indicando el folio de matrícula inmobiliaria o el dato que identifica el registro del bien o de los derechos respectivos, incluidos los derechos fiduciarios." (subrayado fuera de texto).

La disposición se refiere a los casos de supresión, fusión, transformación, cesión de activos, pasivos y contratos, así como a la liquidación o modificación de la estructura de las entidades y organismos del orden nacional y es explícita en señalar que los actos o contratos que deban celebrarse para tales propósitos no generan impuestos de carácter nacional. Un análisis teleológico permite inferir que la norma tiene por objeto exonerar de tributos (impuestos y contribuciones) a los mencionados contratos, con el fin de que los recursos que requieren las entidades oficiales para adelantar sus procesos de fusión, transformación y liquidación, entre otros, no se vean afectados o disminuidos y facilitar, así, el desarrollo de tales operaciones.

La norma en cuestión contempla un tratamiento exceptivo en materia de impuestos y contribuciones de carácter nacional y, como tal, es de aplicación restrictiva y sólo beneficia las situaciones expresamente señaladas en ella. En tal sentido, la exoneración de impuestos está referida exclusivamente a los actos o contratos que necesariamente deban celebrarse para adelantar los mencionados procesos de fusión, transformación, reestructuración y liquidación, entre otros, y no a los demás actos y contratos que normalmente otorgan o celebran las entidades públicas en desarrollo de su actividad.

En otras palabras, para tener derecho al beneficio tributario debe existir una relación directa de causa-efecto entre la supresión, fusión, transformación, cesión de activos, pasivos y contratos, liquidación o modificación de estructura de entidades u organismos del orden nacional y el acto o contrato que se extiende o se otorga.

Igualmente, es preciso anotar que de acuerdo con la finalidad del artículo 73 de la Ley 633 de 2000, la exoneración tributaria de los contratos a que hace referencia la disposición opera exclusivamente en favor de las entidades u organismos públicos del orden nacional y no en favor de otras entidades o personas que, ya sea en calidad de contratantes o contratistas, intervengan en su celebración.

Este despacho se pronunció sobre el tema mediante Concepto No. 025612 del 27 de marzo de 2006, cuya fotocopia anexamos por constituir doctrina vigente.

Es de aclarar que la Ley 1118 de 2006 en su artículo 6 señala el régimen aplicable a Ecopetrol S.A., así: "Todos los actos jurídicos, contratos y actuaciones necesarias para administrar y desarrollar el objeto social de Ecopetrol S. A., una vez constituida como sociedad de economía mixta, se regirán exclusivamente por las reglas del derecho privado, sin atender el porcentaje del aporte estatal dentro del capital social de la empresa".

Lo anterior sin perjuicio de señalar que si bien las partes en virtud del principio de la autonomía de la voluntad, pueden estructurar y estipular libremente sus negocios y contratos, la autoridad fiscal de conformidad con el principio de la prevalencia de la sustancia sobre la forma, y en aplicación de la norma general anti-abuso contemplada en el artículo 869 del Estatuto Tributario, podrá re-caracterizar la operación a su realidad económica y podrá en tal sentido aplicar el régimen impositivo correspondiente de conformidad con la realidad de la operación.

Desde esta perspectiva resulta pertinente traer a colación algunos de los considerandos de la Sentencia C-015 de 1993 mediante la cual la Honorable Corte Constitucional declaró exequible el artículo 278 del Estatuto Tributario:

"IV.2 EVASIÓN FISCAL

...

3. Formas jurídicas y sustancia económica en la tributación

Dada la vocación general del ordenamiento y la conveniente exigencia de preservar la seguridad jurídica, el contribuyente tiene el derecho de hacer uso del mismo y de sus formas, con el objeto de encauzar sus asuntos de la manera más apropiada a su naturaleza e intereses y de modo tal que le signifique la menor responsabilidad fiscal.

La libertad para la utilización de las formas jurídicas, sin embargo, tiene límites que es conveniente precisar, particularmente cuando a ellas se apela con el propósito prevalente de evitar los impuestos o su pago. En estos casos, la transacción respectiva no podrá ser considerada por la legislación tributaria, de acuerdo con los efectos que produce de conformidad con el derecho privado, sin tomar en consideración su resultado económico.

*El principio de equidad que inspira el sistema tributario (CP art. 363), en últimas expresión de igualdad sustancial (CP art. 13), no se concilia con la reverente servidumbre a la forma jurídica privada puramente artificiosa y con un móvil predominante fiscal, pues ella puede conducir a otorgar a una misma transacción diferente trato fiscal. De otra parte, el "abuso de las formas jurídicas", patente en la utilización de definiciones y categorías jurídicas con miras principalmente a evadir o eludir el pago de impuestos, les sustrae su legitimidad, y obliga al Estado a desestimar sus efectos. La **intentio juris** deberá ser desplazada por la **intentio facti**.*

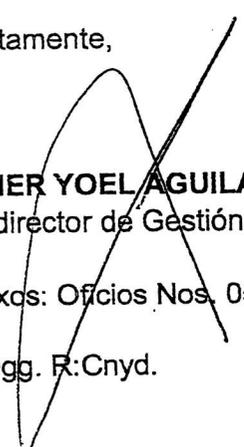
En este orden de ideas, se impone privilegiar la sustancia sobre la forma. La legislación tributaria no puede interpretarse literalmente. Los hechos fiscalmente relevantes deben examinarse de acuerdo con su sustancia económica; si su resultado material, así comprenda varios actos conexos, independientemente de su forma jurídica, es equivalente en su resultado económico a las circunstancias y presupuestos que según la ley generan la obligación tributaria, las personas a las cuales se imputan, no pueden evadir o eludir, el pago de los impuestos.

*El principio de **prevalencia del derecho sustancial**, consagrado en el artículo 228 de la CP, no puede ser ajeno al sistema tributario, máxime cuando éste se funda expresamente en los principios de **equidad, eficiencia y progresividad** (CP art 363), de cuyo inalcanzables si se eleva la mera forma a criterio único y condicionante de la determinación, exigibilidad y pago de la obligación fiscal. En fin, el sistema tributario en el **Estado social de derecho** es el efecto agregado de la **solidaridad** de las personas, valor constitucional fundante (CP art. 1), que impone a las autoridades la misión de **asegurar el cumplimiento de los deberes sociales de los particulares** (CP art. 2). La efectividad del deber social de toda persona de **"contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de concepto de justicia y equidad"**, abona el criterio de privilegiar en esta materia la sustancia sobre la forma."*

La Dirección de Gestión Jurídica se ha pronunciado reiteradamente sobre el concepto de fraude fiscal y el abuso en materia tributaria, entre otros, en el Concepto No. 051977 del 2 de agosto de 2005 y en el Oficio No. 054120 del 29 de agosto de 2013, cuya fotocopia remitimos para su mejor ilustración.

Finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 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, a la cual se puede ingresar por el ícono de "Normatividad" –"técnica"–, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,



YUMER YOEL AGUILAR VARGAS

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

Anexos: Oficios Nos. 051977 de 2005, 025612 de 2006 y 054120 de 2013, en nueve (9) folios.

P: Dgg. R:Cnyd.