



MinHacienda

PROSPERIDAD
PARA TODOS

www.dian.gov.co

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C. 16 FEB. 2015

100208221-000223

DIAN No. Radicado 000S2015004364
 Fecha 2015-02-17 11:26:57
 Remitente SUB GES NORMATIVA DOCTRINA
 Destinatario CARLOS GIOVANNI RODRIGUEZ VASQUEZ
 Anexos 0 Folios 11



COR-000S2015004364

Z

Ref: Radicado 19037 del 27/03/2014

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptores	Aportes a Sociedades Nacionales - Enajenación
Fuentes formales	Estatuto Tributario arts 319,319-1,158-3. Ley 1607/12 arts 20,22 - 3, 25 Ley 1739 de 2014 artículos 12, 13, 14 y 15 Oficio No. 003038 del 5 de febrero de 2015

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

1- Solicita la reconsideración del concepto No. 072430 del 14 de noviembre 14 de 2013, en el cual conforme al artículo 319 del Estatuto Tributario, se consideró que " todo aporte en especie 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"

Manifiesta no estar de acuerdo con esta interpretación por cuanto considera que los aportes en especie realizados por un valor comercial o contable superior al costo fiscal del activo aportado, que den lugar a la emisión de acciones por un valor comercial o contable superior al costo fiscal los activos aportados, debe ser una operación no gravada con el impuesto sobre la renta siempre y cuando el costo fiscal de las acciones recibidas por el activo aportado sea igual al costo fiscal de dicho activo en cabeza de la sociedad receptora, así el valor comercial de las acciones recibidas sea mayor

Considera que la interpretación plasmada en el concepto 072430 es errada, por que desconoce que pueden existir diferencias justificadas entre el valor contable o comercial tanto del aporte como de las acciones que se reciben a cambio. Señala que el mismo artículo 319

reconoce esta situación cuando consagra " Para efectos mercantiles y contables se tendrá como valor del aporte el asignado por las partes de acuerdo con las normas mercantiles y contables".

Por otra parte, el numeral 3 del artículo 319 del E.T. lo que establece es que el costo fiscal de las acciones que se reciban debe ser el mismo costo fiscal del bien aportado, al momento de realizar el aporte lo cual es compatible con el párrafo señalado, dado que una cosa es el costo fiscal del activo aportado y otra muy diferente son las normas comerciales y contables que regulan el valor del aporte en especie para fines comerciales, cita las disposiciones del Código de Comercio que regulan los aportes en especie así como el artículo 83 del Decreto 2649 de 1993. En consecuencia señala, que en el marco del artículo 319 del E.T. resulta perfectamente viable que un aporte en especie en aplicación de normas contables y comerciales tenga un valor y se reciban acciones por ese valor comercial, siempre y cuando del costo fiscal de esas acciones sea el mismo del activo aportado a cambio y por tanto dicho acto no constituye enajenación para efectos fiscales.

Sobre el particular se le informa que mediante Oficio No. 003038 del 5 de febrero de 2015, punto 2, se revoca la doctrina contenida en el Concepto No. 072430 del 14 de noviembre de 2013, que se adjunta al presente escrito para su conocimiento por constituir doctrina vigente.

- 2- Solicita reconsideración de la doctrina contenida en el Oficio No. 069997 del 1 de noviembre de 2013 en el aparte referido a la deducción especial de activos fijos reales productivos y su aporte a sociedades nacionales, especialmente en cuanto se señala que en el caso de aporte a sociedades al tenor del artículo 319 del Estatuto Tributario, de un activo fijo real productivo de renta del cual se ha hecho uso de la deducción que consagraba el artículo 158-3 del mismo estatuto, el aportante debe reintegrar la deducción especial como renta líquida gravable en forma proporcional a la vida útil no transcurrida del activo.

Argumenta su solicitud en el desconocimiento de la neutralidad fiscal que inspiraron estas disposiciones, que si se dan las condiciones del artículo 319 no se considera que existe enajenación para efectos fiscales por ello no puede tomarse este como argumento para solicitar el reintegro de la deducción. Señala que esta entidad mediante Concepto No 079679 de 2006, reiterado en otros, ya conceptuo sobre una situación similar en el caso de fusiones y escisiones considerando que el transferir el activo fijo objeto de la deducción especial, no existe enajenación y por ende no da lugar al reintegro de la deducción especial.

Este despacho encuentra que este tema fue materia de análisis en el punto 1 del Oficio No. 003038 del 5 de febrero de 2015, a través del cual se revoca la doctrina contenida en la respuesta No. 2 del Oficio No. 069997 del 1 de noviembre de 2013, que se adjunta al presente escrito para su conocimiento por constituir doctrina vigente.

- 3- Otra de las solicitudes del consultante radica en que se revoque la doctrina contenida en el Oficio No. 76747 de 2013 en el que se consideró que, " *únicamente cuando el sujeto pasivo del CREE, o las personas naturales empleadoras, contraten a sus trabajadores, tendrán derecho a la exoneración de los aportes parafiscales consagrada en las normas citadas, siempre y cuando se cumplan los topes de salarios mínimos exigidos para el efecto.* " y que por lo mismo los patrimonios autónomos que no sean contribuyentes del impuesto CREE, no pueden acceder a la exoneración de los aportes parafiscales consagrada en el artículo 25 de la ley 1607 de 2012.

El artículo 25 de la ley 1607 de 2012, consagra la exoneración de aportes parafiscales que los empleadores deben realizar al SENA y al ICBF y desde el 1 de enero de 2014 al régimen

contributivo de Salud, por los empleados que devenguen menos de 10 salarios mínimos mensuales legales vigentes, tal y como se señala en el oficio cuestionado.

Ahora bien, respecto de los patrimonios autónomos valga reiterar que el art 102 del Estatuto Tributario, y demás normas concordantes, regulan el régimen tributario aplicable a esta figura en aplicación del principio de transparencia, la cual tiene plenos efectos para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, así lo ha consagrado la ley y reconocido la doctrina de esta entidad.

No obstante, dicho principio de transparencia no puede aplicarse de plano para el caso de la exoneración de los aportes parafiscales pues como bien lo dispone el artículo 25 de la mencionada ley, esta exoneración se produce cuando el sujeto pasivo del CREE y las personas naturales allí señaladas, son empleadoras y cuyos empleados devenguen menos de los 10SMMLV.

En concordancia con lo anterior el artículo 7 del Decreto 1828 de 2013 establece:

" ARTÍCULO 7o. EXONERACIÓN DE APORTES PARAFISCALES. Las sociedades, y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios y sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta para la Equidad - CREE, están exoneradas del pago de los aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional de Aprendizaje (Sena), y del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), correspondientes a los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes.

Las personas naturales empleadoras están exoneradas de la obligación de pago de los aportes parafiscales al Sena y al ICBF por los empleados que devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes. Esto no aplica para las personas naturales que empleen menos de dos (2) trabajadores, las cuales seguirán obligadas al pago de dichos aportes. Para efectos de esta exoneración, los trabajadores a que hace mención este inciso tendrán que estar vinculados con el empleador persona natural mediante contrato laboral, quien deberá cumplir con todas las obligaciones legales derivadas de dicha vinculación..."

Por ello, se considera que solamente en los casos en que el patrimonio autónomo sea contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios asimilados a una persona jurídica y por tanto contribuyente del CREE, por cumplirse la condición establecida en el inciso 3 del artículo 102 del E.T., podrá acceder a la exoneración de dichos aportes en los términos legales y reglamentarios.

Esta conclusión se mantiene al analizar el contenido de la Ley 1739 de 2014, respecto de la cual este despacho encuentra que sobre el tema de exoneración de aportes no se hicieron modificaciones, razón por la cual es plenamente aplicable la interpretación jurídica anteriormente expuesta.

4- Solicita igualmente pronunciamiento sobre si para efectos del impuesto sobre la renta para la equidad- CREE procede la compensación de excesos de renta presuntiva.

El artículo 22-3 de la ley 1607 de 2012, adicionado mediante artículo 14 de la Ley 1739 de 2014 que sobre el exceso de base mínima de Impuesto sobre la Renta para la Equidad-CREE establece:

ARTÍCULO 22-3. COMPENSACIÓN DE EXCESO DE BASE MÍNIMA. El exceso de base mínima de Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) calculada de acuerdo con el inciso 2o del artículo 22 de esta ley sobre la base determinada conforme el inciso 1o del mismo artículo, que se genere a partir del

periodo gravable 2015, podrá compensarse con las rentas determinadas conforme al inciso 1o del artículo 22 citado dentro de los cinco (5) años siguientes, reajustado fiscalmente.

5- En cuanto a sus interrogantes respecto de la depuración de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad-CREE, referidas específicamente a la deducción por depreciación, deducción por provisión de cartera, recuperación de provisiones, se remite el Concepto No. 357 de Marzo 28 de 2014, en el cual se abordó el estudio de estos y otros temas de este impuesto y se revocó entre otros el concepto No. 63408/13.

Igualmente se debe considerar las modificaciones que se introdujeron mediante la Ley 1739 de 2014 a los factores para depurar la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad-CREE, especialmente los contenidos en los artículos 12, 13, 14 y 15.

En los anteriores términos se resuelve su consulta 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 : <http://www.dian.gov.co> siguiendo los iconos: "Normatividad"- "Técnica" y seleccionando los vínculos " doctrina" y " Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

YUMER YOEL AGUILAR VARGAS
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

Anexo :
Concepto 357 de 2014 en cinco (5) folios.
Oficio No. 003038 del 5 de febrero de 2015 en cuatro (4) folios.

lepm/ficj/r/cnyd