



Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221-002524

Bogotá, D.C. 23 OCT. 2019

DIAN No. Radicado 000S2019026722
 Fecha 2019-10-25 02:39:15 PM
 UB GES NORMATIVA DOCTRINA
 BERTO RICAURTE RIVEROS
 Anexos 0

Ref: Radicado 100075492 del 13/09/2019

| | |
|------------------|--|
| Tema | Impuesto sobre la Renta y Complementarios Impuesto sobre la renta y complementarios |
| Descriptores | Ganancia Ocasional Ingreso Constitutivo de Ganancia Ocasional INGRESO CONSTITUTIVO DE RENTA |
| Fuentes formales | Artículo 21-1 del Estatuto Tributario Artículo 28 del Estatuto Tributario Artículo 51 del Estatuto Tributario Artículo 301 del Estatuto Tributario Anexo 5 del Decreto 2420 de 2015, adicionados por el Decreto 2101 de 2016. Título 5 de la Parte 1 del Libro 1 del Decreto 2420 de 2015, adicionados por el Decreto 2101 de 2016. |

Estimado señor Ricaurte:

De conformidad con lo preceptuado en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 este Despacho está facultado para resolver las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de la competencia asignada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Previo a analizar la consulta planteada, consideramos necesario explicar que, de acuerdo con las competencias funcionales de este despacho los pronunciamientos emitidos en respuesta a peticiones allegadas se resuelven con base a criterios legales de interpretación de las normas jurídicas, los cuales se encuentran consagrados en el Código Civil.

Así mismo, las respuestas emitidas son una adecuación en abstracto de las normas vigentes a

situaciones concretas, las cuales no tienen como fin solucionar problemáticas individuales, ni juzgar, valorar o asesorar a otras dependencias, entidades públicas y/o privadas en el desarrollo de sus actividades, funciones y competencias.

Mediante escrito radicado 100075492 del 9 de septiembre de dos mil diecinueve (2019) esta Subdirección recibió una consulta por medio de la cual se solicita aclarar si, en la liquidación de sociedades, las siguientes conclusiones son acertadas desde una perspectiva tributaria:

"1. Los mayores valores de los bienes inmuebles registrados en la contabilidad como resultado de mediciones a valor razonable, no se deben tener en cuenta al momento de la adjudicación de dichos activos en la liquidación de una sociedad.

2. En las sociedades que se liquidan, cuando el incremento del patrimonio contable no se origina por la obtención de utilidades, si no, únicamente por mediciones al valor razonable en el caso de bienes inmuebles, la adjudicación de dichos bienes a los accionistas no incluye el mayor valor por la medición a valor razonable.

3. De acuerdo a lo anterior, la diferencia que se origina por el incremento de mediciones a valor razonable, respecto al capital aportado, no constituyen ingresos tributarios, para el accionista que recibe la restitución de aportes."

En atención a la consulta, se procede a analizar las siguientes consideraciones tributarias:

1. Inquietud No. 1:

1.1. El artículo 21-1 del Estatuto Tributario (en adelante "E.T."), adicionado por la Ley 1819 de 2016, establece que:

"Art. 21-1. Para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, en el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, los sujetos pasivos de este impuesto obligados a llevar contabilidad aplicarán los sistemas de reconocimientos y medición, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia, cuando la ley tributaria remita expresamente a ellas y en los casos en que esta no regule la materia. En todo caso, la ley tributaria puede disponer de forma expresa un tratamiento diferente, de conformidad con el artículo 4 de la ley 1314 de 2009. (...)

Parágrafo 5. Para efectos fiscales, todas las sociedades y personas jurídicas, incluso estando en estado de disolución o liquidación, estarán obligadas a seguir lo previsto en este Estatuto.

Parágrafo 6. Para efectos fiscales, las mediciones que se efectúen a valor presente o valor razonable de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, deberán reconocerse al costo, precio de adquisición o valor nominal, siempre y cuando no exista un tratamiento diferente en este estatuto. Por consiguiente, las diferencias que resulten del sistema de medición contable y fiscal no tendrán efectos en el impuesto sobre la renta y complementarios hasta que la transacción se realice mediante la transferencia económica del activo o la extinción del pasivo, según corresponda.

1.2. De lo anterior, es posible resaltar que:

a) Los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta y complementarios, obligados a

llevar contabilidad, deberán aplicar en el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos los sistemas de reconocimientos y medición, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia, cuando la ley tributaria remita expresamente a ellas y en los casos en que esta no regule la materia.

- b) El tratamiento señalado en el E.T. es aplicable a todas las sociedades y personas jurídicas, incluso estando en estado de disolución o liquidación.
 - c) Las mediciones que se efectúen a valor presente o valor razonable de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, deberán reconocerse al costo, precio de adquisición o valor nominal, siempre y cuando no exista un tratamiento diferente en este estatuto. Por consiguiente, las diferencias que resulten del sistema de medición contable y fiscal no tendrán efectos en el impuesto sobre la renta y complementarios hasta que la transacción se realice mediante la transferencia económica del activo o la extinción del pasivo, según corresponda.
- 1.3. En esta medida, es posible reconocer que las diferencias que resulten del sistema de medición contable y fiscal como consecuencia de las mediciones a valor presente o valor razonable no tendrán efectos en el impuesto sobre la renta y complementarios hasta que se realice la transferencia económica del activo o la extinción del pasivo.
- 1.4. Adicionalmente a lo anterior, el artículo 28 del E.T. establece, entre otros, que:
- "Art. 28. Realización del ingreso para los obligados a llevar contabilidad.*
- Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, los ingresos realizados fiscalmente son los ingresos devengados contablemente en el año o período gravable.*
- Los siguientes ingresos, aunque devengados contablemente, generarán una diferencia y su reconocimiento fiscal se hará en el momento en que lo determine este Estatuto y en las condiciones allí previstas: (...)*
- 5. Los ingresos devengados por la medición a valor razonable, con cambios en resultados, tales como propiedades de inversión, no serán objeto del Impuesto sobre la Renta y Complementarios, sino hasta el momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero. (...)"*
- 1.5. En esta medida, serán reconocidos fiscalmente por los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, los ingresos devengados por la medición a valor razonable, con cambios en el resultado integral, tales como propiedad de inversión, en el momento que el respectivo activo sea enajenado o liquidado, lo que suceda primero.
- 1.6. De lo anterior, es posible resaltar que tanto el artículo 21-1 del E.T. como el artículo 28 del E.T. establecen que deberán reconocerse para efectos del impuesto sobre la renta los ingresos devengados por la medición a valor razonable, con cambios en el resultado integral, que generan diferencias entre lo contable y lo fiscal, en el momento de la enajenación o transferencia económica del respectivo activo.
- 1.7. Por lo anterior, es preciso señalar que en los procesos de liquidación de sociedades en los cuales se enajenan o liquidan los activos sociales con el fin de pagar los pasivos externos, los cuales son susceptibles de generar ingresos devengados por la medición a valor razonable, con cambios en el resultado integral, dichos ingresos deberán ser reconocidos por la sociedad en liquidación, tal como lo señala el numeral 5 del artículo

28 del E.T.

1.8. Sin embargo, consideramos que en los procesos de liquidación de sociedades en los cuales no realiza la enajenación o liquidación de los activos, sino estos se distribuyen como remanente a los socios no habrá lugar a reconocer los ingresos devengados por la medición a valor razonable, con cambios en el resultado integral, tal como lo señala el numeral 5 del artículo 28 del E.T. Sin embargo, dichos activos deberán distribuirse a los socios, tal como se revisará en el punto 2 de este documento, por el valor neto de liquidación en los términos del anexo 5 y el título 5 de la Parte 1 del Libro 1 del Decreto 2420 de 2015, adicionados por el Decreto 2101 de 2016.

2. Inquietud No. 2:

2.1. El artículo 51 del Estatuto Tributario (en adelante "E.T.") establece que:

"Art. 51. La distribución de utilidades por liquidación.

Quando una sociedad de responsabilidad limitada o asimilada haga distribución en dinero o en especie a sus respectivos socios, comuneros o asociados, con motivo de su liquidación, no constituye renta la distribución hasta por el monto del capital aportado o invertido por el socio, comunero o asociado, más la parte alícuota que a éste corresponda en las utilidades no distribuidas en años o períodos gravables anteriores al de su liquidación, siempre y cuando se mantengan dentro de los parámetros de los artículos 48 y 49."

2.2. Así mismo, el artículo 301 del E.T. establece que:

"Art. 301. Se determinan por el exceso de lo recibido sobre el capital aportado.

Se consideran ganancias ocasionales, para toda clase de contribuyentes, las originadas en la liquidación de una sociedad de cualquier naturaleza por el exceso del capital aportado o invertido cuando la ganancia realizada no corresponda a rentas, reservas o utilidades comerciales repartibles como dividendo o participación, siempre que la sociedad a la fecha de la liquidación haya cumplido dos o más años de existencia. Su cuantía se determina al momento de la liquidación social.

Las ganancias a que se refiere el inciso anterior, originadas en la liquidación de sociedades cuyo término de existencia sea inferior a dos años, se tratarán como renta ordinaria. (...)."

2.3. De lo anterior, es posible evidenciar que en el caso de liquidación de sociedades se considerará ganancia ocasional o renta ordinaria el exceso del capital aportado o invertido que sea distribuido a los respectivos socios según lo señalado en los artículos 51 y 301 del E.T.

2.4. Adicionalmente, el artículo 301 del E.T. establece que la cuantía de las ganancias ocasionales o renta ordinaria, las cuales corresponden al exceso de capital aportado o invertido, se determinará al momento de la liquidación social.

2.5. De lo anterior, es preciso resaltar que el E.T. no establece un tratamiento aplicable a la

determinación de las cuantías en la liquidación de sociedades para efectos tributarios.

- 2.6. Sin embargo, el artículo 21-1 del E.T., establece que *“Para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, en el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, los sujetos pasivos de este impuesto obligados a llevar contabilidad aplicarán los sistemas de reconocimientos y medición, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia, cuando la ley tributaria remita expresamente a ellas y en los casos en que esta no regule la materia”*. Por lo anterior, es preciso reconocer que para la determinación de las cuantías aplicables para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios en la liquidación de sociedades será necesario remitirse a los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia, ya que el E.T. no regula la materia.
- 2.7. Ahora bien, es preciso señalar que el Decreto No. 2101 de 2016, adicionó el título 5, denominado Normas de Información Financiera para Entidades que no Cumplen la Hipótesis de Negocio en Marcha, a la Parte 1 del Libro 1 del Decreto 2420 de 2015, Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, y se dictan otras disposiciones, el cual empezó a regir completamente desde el 1 de enero de 2019.
- 2.8. Dicho Decreto, adicionó el anexo 5 al Decreto 2420 de 2015, donde estableció entre otros que:

“C. Ámbito de Aplicación

23. La base contable del valor neto de liquidación deberá ser aplicada por todas las personas naturales y jurídicas que, de acuerdo con la normatividad vigente, estén obligadas a llevar contabilidad, contadores públicos, funcionarios y demás personas encargadas de la preparación de estados financieros y otra información financiera, de su promulgación y aseguramiento. También se aplicará por quienes sin estar obligados a llevar contabilidad pretendan hacerla valer como medio de prueba y en cualquier proceso liquidatorio iniciado por decisión de autoridad competente o por voluntad propia, por ejemplo en:

- a. La Liquidación voluntarie o privada de la entidad (Arts. 225 y siguientes del C. Co.)*
- b. Liquidación por apertura del proceso liquidatorio judicial (Arts. 524 y ss. C.G.P.)*
- c. Liquidación forzosa administrativa (Ley 142 de 1994, Estatuto Orgánico del Sistema Financiero. Decreto 2555 de 2010)*
- d. Liquidación por adjudicación (Art. 37 Ley 1116 de 2006)*
- e. Liquidación judicial (Arts. 47 y 49 Ley 1116 de 2006)*
- f. Medidas de intervención estatal con fines de disolución y liquidación judicial (Decreto 4334 de 2008, art. 1º, literal f.) (...).”*

- 2.9. En esta medida, es posible reconocer que las sociedades en liquidación, dentro de las cuales se incluyen entre otras la voluntaria, judicial, administrativa, deberán aplicar la

base contable del valor neto de liquidación, siempre y cuando dichas sociedades no cumplan con la hipótesis de negocio en marcha tal como lo señala el anexo 5 del Decreto 2420 de 2015, accionado por el Decreto 2101 de 2016.

- 2.10. Teniendo en cuenta lo anterior, es necesario resaltar que el anexo 5 del Decreto 2420 de 2015, accionado por el Decreto 2101 de 2016, establece respecto al reconocimiento de activos por quienes estén obligados a aplicar la base contable del valor neto de liquidación, que:

"Reconocimiento de activos

33. Una entidad que use la base contable del valor neto de liquidación reconocerá todos sus activos por su valor neto de liquidación, esto es el valor estimado de efectivo u otra contraprestación que la entidad espera obtener por la venta o disposición forzada de un activo al llevar a cabo su plan de liquidación, menos los costos estimados de terminación y los costos estimados necesarios para realizar la venta. Los activos de la entidad en liquidación están representados por todas las partidas que se espera vender, liquidar, o usar para cancelar los pasivos en el proceso de liquidación, siempre que se considere que tales elementos generarán un flujo de recursos para la entidad. (...)"

- 2.11. De lo anterior, es preciso reconocer que las sociedades en liquidación, las cuales están obligadas a aplicar la base contable del valor neto de liquidación, deberán reconocer los activos, por su valor neto de liquidación, esto es el valor estimado de efectivo u otra contraprestación que la entidad espera obtener por la venta o disposición forzada de un activo al llevar a cabo su plan de liquidación, menos los costos estimados de terminación y los costos estimados necesarios para realizar la venta.
- 2.12. Teniendo en cuenta lo anterior, es posible establecer que en el caso de análisis, la sociedad en liquidación deberá reconocer el valor de sus activos en los términos del anexo 5 del Decreto 2420 de 2015, adicionado por el Decreto 2120 de 2016, es decir por el valor su valor neto de liquidación.
- 2.13. Por lo anterior, en el caso de la liquidación, los activos inmuebles que sean asignados a título de remanente a los diferentes accionistas, deberá ser reconocido por su valor neto de liquidación y no como lo establece el consultante por el valor patrimonial señalado en el artículo 277 del E.T.
- 2.14. En este sentido, los socios o accionistas que reciban como remanente los bienes inmuebles deberán recibirlos al valor neto de liquidación, por lo cual el exceso del aporte realizado por dichos socios o accionistas estará gravado con el impuesto sobre la renta o complementario de ganancia ocasional según lo establecido en los artículos 51 y 301 del E.T.

3. Inquietud No. 3:

- 3.1. Según lo mencionado en el punto anterior, las sociedades en liquidación deberán reconocer sus activos tanto contable como fiscalmente por el valor neto de liquidación. En esta medida, cuando los activos sean distribuidos como remanente a los socios o

accionistas deberán ser reconocidos por estos mismos por el respectivo el valor neto de liquidación.

- 3.2. Según lo establecido en los artículos 51 y 301 del E.T., el exceso del aporte de capital que sea distribuido a los socios o accionistas a título de remanente, estará gravado con el impuesto sobre la renta o complementario de ganancia ocasional, según el caso.
- 3.3. Por lo anterior, el mayor valor de los activos reconocidos por el valor neto de liquidación deberá estar gravado con el impuesto sobre la renta o complementario de ganancia ocasional, según el caso, siempre y cuando exceda el valor de los aportes realizados a capital por parte de los socios o accionistas.

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

Atentamente,



LORENZO CASTILLO BARVO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Cra. 8 No. 6c-38. Piso 4. Edificio San Agustín.

Bogotá D.C.

Proyectó: Juan Pablo Robledo