



DIAN

**Radicado Virtual No.
000S2024002699**

100208192-286

Bogotá, D.C., 23 de abril de 2024

Tema: Impuesto Sobre la Renta y Complementarios
Descriptores: Aportes a sociedades nacionales
Fuentes formales: Artículos 36-1, 319, 319-1 del Estatuto Tributario.

Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN¹. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019².

PROBLEMA JURÍDICO

¿Debe el valor comercial de un aporte en especie debe corresponder al valor de su costo fiscal para aplicar el principio de neutralidad tributaria establecido en el artículo 319 del Estatuto Tributario?

TESIS JURÍDICA

No. Según el parágrafo 1 del artículo 319 del Estatuto Tributario, el valor del aporte para fines mercantiles y contables puede diferir del costo fiscal del bien aportado.

FUNDAMENTACIÓN

¹ De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

² De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.



El artículo 319 del Estatuto Tributario establece que los aportes a sociedades nacionales - en dinero o en especie- no dan lugar a ingreso gravado o pérdida deducible para el aportante, cuando cumplan los requisitos que a continuación se resumen: (i) a cambio del aporte en dinero o en especie se produzca una emisión de acciones o cuotas sociales nuevas; (ii) el costo fiscal de los bienes aportados sea el mismo para la sociedad receptora al que tenía el aportante; (iii) el costo fiscal de las acciones o cuotas de participación recibidas por el aportante sea igual al de los bienes aportados; (iv) conserven la naturaleza de activos fijos o muebles; y (v) en el acto del aporte, declaren expresamente sujetarse al artículo 319 del Estatuto Tributario³.

En ese sentido, una interpretación teleológica de la norma⁴ sugiere que mediante la conservación del costo fiscal de los bienes aportados al momento del aporte el legislador buscó:

[...] la continuidad de los atributos fiscales que tenían los bienes aportados en cabeza del aportante no sólo en los activos recibidos por la sociedad a título de aporte, sino en las acciones recibidas por el aportante. Con ello, la ley 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.⁵

Por lo tanto, la conservación del costo fiscal del bien aportado tiene como objetivo diferir la realización del ingreso hasta que se produzca la enajenación, ya sea por parte del aportante o de la sociedad receptora del aporte. En ese momento, se aplicarán las normas generales sobre enajenación de activos.

En efecto, el parágrafo 3 del artículo 319 del Estatuto Tributario grava el ingreso generado para la sociedad receptora del aporte en especie cuando «enajene los bienes recibidos a título de aporte», teniendo en cuenta para su determinación «las normas generales en materia de enajenación de activos», con lo cual se preserva «el impuesto a pagar, mediante la conservación del costo fiscal que tenían los bienes en cabeza del aportante antes del momento del aporte»⁶.

Ahora bien, el parágrafo 1 del artículo 319 del Estatuto Tributario establece que el valor del aporte para fines mercantiles y contables será determinado por las partes de acuerdo con las normas que regulan estas materia, lo que de suyo permite establecer que este valor puede diferir del costo fiscal del bien aportado.

En consecuencia, aunque el artículo 319 exige mantener el costo fiscal de los bienes y acciones para aplicar la neutralidad tributaria⁷ el parágrafo prevé que, para fines comerciales y contables, el valor del aporte es el asignado por las partes, de acuerdo con

³ Cfr. numerales 1 a 5 del artículo 319 del Estatuto Tributario

⁴ Cfr. Art. 27, inciso 2 del C.C.

⁵ Exposición de Motivos, proyecto de ley 166 de 2012 Cámara, 134 de 2012 Senado. Gaceta del Congreso No. 666 del 5 de octubre de 2012, pág. 46.

⁶ C.E., Sección Cuarta. Sent. 25000-23-37-000-2016-00050-01 (24530), mar. 24/22. M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁷ Cfr. numerales 2 y 3 del artículo 319 del Estatuto Tributario.



esas mismas normas contables y mercantiles⁸. En consecuencia, el costo fiscal puede diferir del valor para efectos comerciales y contables del bien aportado.⁹

Finalmente, es importante señalar que el beneficio fiscal otorgado por el artículo 319 del Estatuto Tributario, que aplica cuando las partes optan por cumplir los requisitos del aporte, excluye la aplicación del artículo 36-1 del mismo estatuto. Esto se debe a que el artículo 36-1 se aplica en contextos donde ocurre una *enajenación* de acciones, evento es incompatible con la aplicación del artículo 319, pues en este escenario los aportes en especie no se consideran fiscalmente como enajenaciones, siempre que se cumplan con los requisitos ya mencionados.¹⁰

En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>

Atentamente,

INGRID CASTAÑEDA CEPEDA

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Dirección de Gestión Jurídica

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Bogotá, D.C.

Proyectó: Andrés Felipe Vega Henao – Subdirección de Normativa y Doctrina

Revisó: Tomás Jaramillo Quintero – Dirección de Gestión Jurídica

⁸ Sobre el particular, este despacho en Oficio DIAN 11304 del 2014 ha dicho que, para la fijación del valor del aporte en especie, las partes podrán remitirse a lo regulado en el Capítulo III del C. de Co. sobre aportes en especie antes o después de la constitución de la sociedad, artículos 126 y siguientes del C. de Co.

⁹ En oficio DIAN No. 3038 de 2015 este despacho aclaró lo siguiente: «Las anteriores precisiones cobran importancia en la medida que la exigencia contenida en el artículo 319 del Estatuto Tributario, concordante con la finalidad que la inspiró, está dada para efectos fiscales en relación con el costo fiscal tanto de las acciones o cuotas de participación recibidas como del activo aportado a cambio, esta premisa no excluye que para efectos comerciales pueda ocurrir que el aporte se haga a valor de mercado sin que por ello se genere utilidad gravable en la operación [...]» Así, por ejemplo, cuando se aporta en especie un título que cotiza en bolsa de valores, es posible que el valor de mercado, difiera del costo fiscal, de acuerdo con el artículo 319 del Estatuto Tributario.

¹⁰ Es fundamental señalar que, según el artículo 319-1 del Estatuto Tributario, si no se cumple con los requisitos especificados en el numeral 4 del artículo 319, la operación se tratará como una enajenación. En este contexto, podría aplicar el artículo 36-1 del Estatuto Tributario.