CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: **MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

Bogotá, D. C., once (11) de octubre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia	Nulidad
Radicación	11001-03-27-000-2022-00038-00 (26652)
Demandante	ADRIANA MELO WHITE
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Tratamiento tributario de aportes a sociedades nacionales. Régimen de neutralidad fiscal. Artículo 319 del Estatuto Tributario.

SENTENCIA ANTICIPADA

La Sala decide el medio de control de nulidad interpuesto por Adriana Melo White, en el que se pretende la nulidad del Oficio Nro. 1909 [019349] del 5 de agosto de 2019, proferido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Ante la DIAN se formuló la siguiente consulta:

> *"1.Se solicita a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN que procede (sic) a reconsiderar el Concepto No. 056135 del 05 09 de 2013, con el fin (sic) aclararlo en el sentido en que (sic) virtud del aporte de un activo a una sociedad nacional, efectuado en cumplimiento de los requisitos del artículo 319 del Estatuto Tributario, no ser (sic) interrumpe el término de posesión que el aportante tenía sobre el activo, sino que este conserva para la sociedad receptora del aporte, en aplicación del principio de neutralidad previsto en dicha norma"*[1].

Mediante el oficio demandado, la entidad absolvió la consulta indicando que:

> *"En primer lugar, le manifestamos que los aportes en especie a sociedades nacionales no implican que el término de posesión que el aportante tenía se traslade a la sociedad receptora del aporte. Lo anterior teniendo en cuenta las siguientes consideraciones:*
>
> *a.) El numeral 4 del artículo 319 del Estatuto tributario, comprende uno de los efectos de los principios de neutralidad consagrados para los aportes a sociedades. Dicho artículo manifiesta que "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".*
>
> *i) De lo anterior se observa que los bienes aportados conservarán la misma naturaleza, entendida esta como la calidad del activo como fijo o movible. Recordemos que la principal diferencia entre activos fijos y movibles se establece en la destinación específica del bien y no en el término de posesión del mismo. Lo anterior se desprende del artículo 60 del Estatuto Tributario el cual indica lo siguiente:*
>
> *"Son activos fijos o inmovilizados los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente."*

[1] SAMAI, Índice 9, SUBSANADEMANDA_ SUBSANADEMANDA266 (pdf). PDF Páginas 11 a 12.

SC 5780-6

ii) En atención a lo anterior y considerando que el artículo 319 del Estatuto Tributario no consagró taxativamente que el término de posesión del activo aportado se traslada a la sociedad receptora, consideramos que el mismo se interrumpe al momento del aporte.

b) Con respecto al Oficio 9011029 de 2018 en la cual se determinó que "el término de posesión no se deberá contar desde la transferencia del bien aportado al patrimonio autónomo, sino desde el momento de adquisición del activo por parte del aportante, sin que exista interrupción del término de posesión", no resulta aplicable a los aportes de sociedades nacionales. Lo anterior considerando el carácter instrumental del negocio fiduciario, del cual se predica el principio de transparencia fiscal.

En consecuencia, se ratifica el Concepto 056135 del 5 de septiembre de 2013". (…)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN JUDICIAL

En ejercicio del medio de control de nulidad, contemplado en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes peticiones:

*"**PRIMERA PRINCIPAL:** Se solicita a la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo(sic) que declare la nulidad del Oficio No. 1909 [019349] del 5 de agosto de 2019.*

***SEGUNDA PRINCIPAL:** Que se decrete la suspensión provisional del Oficio No. 1909 [019349] del 5 de agosto de 2019) (sic), por el término de duración del proceso judicial"*[2].

Para estos efectos, invocó como normas violadas los artículos 136 y 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; y 319 del Estatuto Tributario (adicionado por la Ley 1607 de 2012), y precisó los cargos de nulidad así[3]:

1. Violación del régimen de neutralidad fiscal

Dijo que el oficio demandado desconoce, no sólo el artículo 319 del Estatuto Tributario, sino también la intención del legislador de otorgar un régimen de neutralidad a los aportes realizados en favor de sociedades nacionales.

Argumentó que la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012[4], que adicionó el artículo 319 ibidem, indica que su objetivo era el de implementar los principios de neutralidad y transparencia fiscal al régimen de aportes, de tal forma que el activo sea transferido a la sociedad beneficiaria en las mismas condiciones en que se encontraba en poder del aportante, de manera que la intención del legislador era no sólo la de preservar la naturaleza del activo, sino además el término de posesión. Para el efecto, citó que en la exposición de motivos, se precisó que: *"se busca 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 título de aporte en especie por la sociedad receptora del mismo".* Concluyó que, por tanto, debe entenderse que el término de posesión del activo se traslada a la sociedad nacional receptora del aporte.

Destacó la importancia de la exposición de motivos, en cuanto a su valor interpretativo, puesto que consigna los antecedentes y motivaciones que conllevan al texto final, y en esa medida, sirve para explicar y justificar las disposiciones normativas.

---

2 SAMAI, Índice 2, ED_DEMANDA_20220221_DEMANDAAPO(.pdf)
3 Ibidem.
4 Gaceta del Congreso Nro. 666 de 2012.

SC 5780-6

Indicó que el oficio acusado realiza una interpretación errónea de la ley *"al pretender crear una ficción de enajenación para un concepto que por su naturaleza como es la posesión está estrechamente relacionado con las calidades que posee el activo del aportante al momento del aporte".*

Advirtió que la DIAN omitió realizar un análisis de fondo sobre los conceptos que la norma prescribe que serán transferidos en los mismos términos que se encontraban en el patrimonio del aportante. Esto, pues si tanto la naturaleza del activo, como la depreciación e incluso la vida útil del mismo son conceptos objeto de neutralidad fiscal, no existe razón alguna para excluir de dicha neutralidad el tiempo de posesión del bien. Más aún, cuando en el caso analizado (aporte de sociedades nacionales), una vez cumplidos los requisitos del artículo 319 del Estatuto Tributario, el aportante sigue siendo dueño indirecto del activo después de realizar el aporte.

Dijo que, si bien el principio de transparencia es una construcción propia de los contratos de fiducia, el mismo tiene plena aplicación en el régimen de aportes a sociedades nacionales, porque lo que se busca con este es entregar un activo para recibir a cambio del mismo un valor en acciones, sin que por ello, se pueda concluir la existencia de una enajenación.

Discutió que pretender que el aporte del activo conlleve a un nuevo conteo de los términos de posesión en cabeza de la sociedad beneficiaria, a pesar de haber cumplido con todos los requisitos de ley para que no sea considerado enajenación, infringe el sistema de neutralidad fiscal, castigando a los contribuyentes que intervienen en este tipo de operaciones de reorganización, pues lo que se busca con el traslado de la posesión no es dejar de pagar el impuesto en una eventual enajenación, sino que se le respeten las condiciones del activo en cabeza del beneficiario.

Destacó que en el texto normativo, se evidencia que el legislador comprende que podrá eventualmente realizarse un ingreso con la venta del activo, el cual se determinará de conformidad con las reglas de enajenación, entre estas, la relativa al término de posesión para determinar si el ingreso está gravado con renta o ganancia ocasional. Con fundamento en esto, aclaró que en *"la norma nunca se dispuso que la posesión del activo no era transmisible, simplemente indicó que en el evento de enajenación se deberán observar las normas generales de enajenación de activos".*

Concluyó que si la intención del legislador fuera la de excluir el término de posesión de aquellos conceptos que son transmisibles como parte de las condiciones en que se encontraba el activo dentro del patrimonio del aportante, el mismo lo habría considerado de manera expresa en la implementación de la figura en los aportes en especie.

2. Falta de motivación

Consideró que, el acto incurre en falta de motivación, por cuanto se limita a señalar que la posesión de los activos objeto de aporte no es transferible al beneficiario, sin ningún tipo de fundamentación jurídica que soporte su afirmación.

Oposición a la demanda

La DIAN solicitó negar las pretensiones de la demanda con base en los siguientes argumentos[5]:

[5] SAMAI, Índice 26.

SC 5780-6

Consideró que, según los artículos 27 y 28 del Código Civil, cuando la norma es clara no le corresponde al interprete consultar su espíritu, sino solamente restringirse a su tenor literal. Con fundamento en esto, sostuvo que la DIAN, como autoridad doctrinaria en materia tributaria, encontró que de la lectura integral y literal del artículo 319 del Estatuto Tributario se infiere que en la transferencia de aportes a una sociedad nacional solo se trasladan los siguientes atributos: *i)* el costo fiscal de las acciones recibidas por el aportante, *ii)* el costo fiscal que tienen los bienes entregados en aporte, y *iii)* la naturaleza del bien transferido de *"activo fijo"*.

Destacó que el acto acusado contiene una interpretación gramatical del artículo 319 del Estatuto Tributario, norma que no establece la transferencia del tiempo de posesión del activo aportado a una sociedad.

Dijo que la interpretación de la entidad no va en contravía de la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012, pues como el activo continúa en el patrimonio del aportante, aunque sea de forma *"indirecta"*, el término de este no puede trasladarse al receptor. Que por lo anterior, la posesión de la sociedad receptora solo podrá iniciar al momento en que efectivamente se haga el aporte.

Precisó que el artículo en mención únicamente prevé que en el aporte a sociedades, el activo conserva su naturaleza, pero no el tiempo de su posesión. Que por tanto, la posesión del activo para el beneficiario inicia a partir del aporte.

Además, observó que esta interpretación es acorde con la naturaleza del activo fijo, pues se debe garantizar un periodo mínimo de permanencia en la empresa receptora del aporte para que cumpla su finalidad de explotación. Esto, porque como se indica en la exposición de motivos, la norma tiene como finalidad promover la formalización y la creación de empresas.

Aseguró que el principio de transparencia fiscal del artículo 102 del Estatuto Tributario es una norma especial y exclusiva del contrato de fiducia, por lo que no es aplicable a este caso. Que tampoco procede su aplicación por analogía, pues esta no opera en materia tributaria.

Manifestó que a diferencia de la fiducia, *"en el caso de aportes de activos fijos a sociedades nacionales la cual tal y como se lee del artículo 319 del E.T., se transmite además de los efectos fiscales en materia de ingresos o pérdidas deducibles tanto para la sociedad aportante como para la receptora, el legislador en el numeral 4 ibidem, señala de manera taxativa, expresa, única y exclusiva terminante la transmisión de la naturaleza del bien aportado, "activo fijo".*

Finalmente, citó el parágrafo 4º del artículo 319 del Estatuto Tributario, para indicar que del mismo se concluye que, para que la sociedad receptora pueda gozar del beneficio tributario que el mismo consagra esta debe poseer el activo fijo durante un período mínimo de dos años, y que la posesión empieza en el momento en que se hace el aporte, pues es a partir de allí que se inicia el conteo de permanencia.

A partir de todo lo anterior, concluyó, entre otros, que la posesión de los activos fijos surge cuando se hace la transferencia jurídica efectiva, es decir cuando se hace el aporte, y que es a partir de ese momento en que inicia el termino de posesión para la sociedad receptora.

SC 5780-6

Concepto rendido por entidades convocadas al proceso[6]

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario[7], en adelante ICDT, solicitó que se declare la nulidad parcial del Oficio Nro. 1909 [019349] de 2019, por lo siguiente:

Hizo referencia a la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012, para señalar que la intención del legislador al introducir en el régimen tributario la neutralidad fiscal en el aporte a las sociedades nacionales, no fue otra que establecer que el activo aún permanece en posesión del aportante, solo que de manera indirecta a través de las acciones o cuotas que la respalden.

Agregó que, como se constata en la citada exposición de motivos, la finalidad de la ley es que los aportes realizados en las sociedades mantengan los atributos fiscales que tenía el aportante, dentro de los cuales se encuentra el término de posesión de los activos, el cual, además, tiene una incidencia en el régimen de tributación aplicable.

Aclaró que, si bien la norma no establece expresamente que el término de posesión del bien aportado se transfiere a la sociedad receptora, estaría mal interpretar que por esa razón no procede dicha transferencia, más aún cuando en el numeral 2 del artículo 319 del Estatuto Tributario se prevé que los activos aportados conservan ciertos atributos, como el costo fiscal y el término de depreciación o amortización fiscal.

Trajo a colación aspectos de derecho comparado para dar una visión amplia del efecto fiscal en los aportes, resaltando que se busca la neutralidad, señalando por ejemplo que en la Directiva 2009/133/CE del Consejo del 19 de octubre del 2009 de la Unión Europea *"relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro"*, las aportaciones de activos y canjes de acciones entre sociedades no deben verse obstaculizadas por restricciones, desventajas o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros. Que es importante establecer para dichas operaciones unas normas fiscales neutras respecto de la competencia, con el fin de permitir que las empresas se adapten a las exigencias del mercado interior, aumenten su productividad y refuercen su posición de competitividad en el plano internacional.

Sostuvo que el principio de transparencia fiscal no tiene aplicación en los aportes efectuados a sociedades nacionales, porque en este evento no ocurre lo que acontece con la suscripción del contrato de fiducia y que obedece a la constitución de un patrimonio autónomo cuya contabilidad para fines de renta se deben reflejar en la contabilidad del fideicomitente y/o beneficiario. Esto, porque *"en el aporte a una sociedad el aportante sigue registrando su contabilidad de manera independiente al registro contable de esta última".*

Trámite para sentencia anticipada

En auto del 8 de mayo 2023 se decidió prescindir de la audiencia inicial y aplicar la figura de la sentencia anticipada, dado el cumplimiento de las causales a) y b) del

[6] Se pone de presente que la Universidad Nacional, la Universidad de los Andes y la Universidad Externado de Colombia no allegaron concepto.
[7] Samai. Índice 33.

SC 5780-6

numeral 1° del artículo 182A del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Para los anteriores efectos, se fijó el litigio, con base en el cual le corresponde a la Sala "*determinar la legalidad del Oficio Nro. 1909 (también identificado con el Radicado Nro. 019349) del 5 de agosto de 2019, proferido por la DIAN, para lo cual se verificará cuál es la interpretación adecuada del artículo 319 del Estatuto Tributario, y si el acto incurre en falta de motivación".*

Alegatos de conclusión

El **actor**[8] reiteró que la intención del legislador fue la de aplicar el principio de neutralidad al término de posesión de los activos.

Aclaró que el argumento relativo al artículo 102 del Estatuto Tributario, solo está encaminado a develar cómo fue concebido el cambio normativo que incluyó la neutralidad de los aportes a sociedades nacionales.

Cuestionó que contrario a lo señalado por la demandada, el parágrafo 4 del artículo 319 ibidem se refiere a la imposibilidad de compensar pérdidas fiscales acumuladas y excesos de renta presuntiva cuando se enajena los activos dentro de los 2 años siguientes al aporte, sin hacer referencia a cómo se contabiliza el término de posesión. Que lo mismo ocurre con el parágrafo 5 de la citada norma, en relación con las acciones, pues lo que busca la ley es diferir el impuesto hasta, de un lado, la venta de las acciones, y del otro, la enajenación de los activos recibidos a título de aporte.

La **entidad demandada**[9] reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda, e hizo énfasis en que es inaplicable al caso en estudio el principio de transparencia previsto en el artículo 102 del Estatuto Tributario.

Concepto del Ministerio Público

El Procurador Quinto delegado ante el Consejo de Estado[10] rindió solicitando que se declare la nulidad del oficio acusado, por considerar que el numeral 2 del artículo 319 del Estatuto Tributario establece que los activos aportados conservan ciertos atributos, como el costo fiscal, el término de depreciación o amortización, y que en ese mismo sentido, se debe transferir el término de posesión del bien a la sociedad receptora.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad del Oficio Nro.1909 [019349] del 5 de agosto de 2019, proferido por la DIAN, en el cual consideró que los aportes en especie a sociedades nacionales no se trasfiere el término de posesión que el aportante tenía, previo al aporte, a la sociedad receptora del mismo.

Según el actor, el oficio demandado *i)* incurre en el **vicio de falta motivación**, en la medida que se limita a realizar afirmaciones sin ningún sustento jurídico, e *ii)* **infringe el régimen de neutralidad fiscal** previsto para los aportes a sociedades

[8] Samai. Índice 51
[9] Samai. Índice 42.
[10] Samai Índice 50.

SC 5780-6

nacionales, el cual conlleva a que el activo sea transferido al beneficiario en las mismas condiciones en que se encontraba para el aportante, por lo que debe entenderse que también se traslada el término de posesión del bien. Posición que fue respaldada por el ICDT y el Ministerio Público.

En relación con el ***primer cargo***, la Sala pone de presente que el oficio acusado no incurre en falta motivación, toda vez que expone de manera clara y precisa que utiliza el método de interpretación gramatical, y que la razón de su decisión es que *"el artículo 319 del Estatuto Tributario no consagra taxativamente que el término de posesión del activo aportado se traslada a la sociedad receptora"*. Además, se indica que la interpretación se sustentó en que el numeral 4º de la citada norma solo prevé el principio de neutralidad sobre la naturaleza de los activos (fijo – movible), que conforme con el artículo 60 del Estatuto Tributario, está dada por la destinación del bien y no por el término de posesión.

De manera que, contrario a lo señalado por el demandante, el acto contiene las razones jurídicas suficientes que soportan su interpretación normativa. Por tanto, no prospera el cargo de nulidad por falta de motivación.

Frente al ***segundo cargo***, se precisa que el actor considera que el régimen de neutralidad fiscal en los aportes a sociedades nacionales aplica también al término de posesión del activo aportado, como se desprende de la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012 y del artículo 319 del Estatuto Tributario, en este último caso cuando prevé que los activos conservan los atributos relativos a la naturaleza, la depreciación y el costo fiscal de los bienes.

Para decidir lo anterior, se pone de presente que mediante el artículo 98 de la Ley 1607 de 2012, se adicionó el artículo 319 al Estatuto Tributario, el cual señala:

> ***"ARTÍCULO 319. APORTES A SOCIEDADES NACIONALES.*** *El aporte en dinero o en especie a sociedades nacionales no generará ingreso gravado para éstas, 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.*

SC 5780-6

> ***PARÁGRAFO 1o.*** *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 2o.*** *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 3o.*** *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 4o.*** *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 5o.*** *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 6o.*** *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".*

Esta norma regula el tratamiento tributario de los aportes a sociedades nacionales, dentro del título IV del Estatuto Tributario sobre reorganizaciones empresariales, en el sentido de establecer que **el aporte (en dinero o especie)**: *i)* no constituye ingreso gravado para la sociedad, *ii)* no dará lugar a ingreso gravado o pérdida deducible para el aportante, y *iii)* no será considerado enajenación.

Lo anterior, siempre que en dicha operación:

- A cambio del aporte, se emitan acciones o cuotas sociales nuevas.
- *Para la sociedad receptora del aporte*: *a)* el costo fiscal de los bienes aportados sea el mismo que tenía para el aportante, *b)* para efectos de la depreciación o amortización, no se extienda o reduzca la vida útil de los bienes, ni se modifique el costo fiscal; y *c)* los bienes aportados conserven la misma naturaleza de activos fijos o movibles que tenía para el aportante en el momento del aporte (numeral 1, 2 y 4).
- *Para el aportante:* el costo fiscal de las acciones o cuotas de participación recibidas será el mismo que tenían los bienes aportados (numeral 3).
- *En el documento que contenga el acto jurídico del aporte,* las partes declaren de forma expresa que se sujetan a esta normativa (numeral 5).

Si se cumplen las anteriores condiciones, los efectos posteriores de la operación, serán que:

- En el momento que *la sociedad venda los bienes recibidos a título de aporte*, o *el aportante enajene las acciones* que recibió a cambio, se realiza el ingreso susceptible de ser gravado con el impuesto sobre la renta y complementarios, que se determinará de acuerdo con las reglas de enajenación de activos (parágrafos 2 y 3).

SC 5780-6

- Adicionalmente, *si la sociedad vende los activos fijos y el aportante las acciones*, que recibieron en esta operación, *dentro de los dos (2) años siguientes al aporte*, no podrán compensar pérdidas fiscales acumuladas ni excesos de renta presuntiva sobre la renta líquida respecto de la renta que genere dicha enajenación (parágrafo 4 y 5).

Como se observa, el artículo 319 del Estatuto Tributario parte de la premisa de que, en caso de cumplirse con los requisitos exigidos, no se está frente a una operación de enajenación, y, como consecuencia de esto, hay lugar a la aplicación del principio de neutralidad tributaria, con lo cual los bienes aportados a una sociedad nacional conservan los atributos que tenían para el aportante, como lo son el costo fiscal, la vida útil para efectos de la depreciación o amortización, y la naturaleza de los activos.

Para la Sala, contrario a lo señalado por la DIAN, el hecho de que la disposición no haga expresa referencia al traslado del término de posesión del bien, no es razón suficiente para establecer que el mismo no está permitido, porque no sólo no hay una prohibición expresa, sino que en términos generales la ley da cuenta de que no hay una enajenación en términos fiscales sino que se trata de una operación neutra en materia tributaria, de manera que se busca la continuidad de los atributos fiscales de los activos aportados en la sociedad receptora.

Ahora, al generarse dudas sobre la claridad en la norma, específicamente para determinar si la conservación de las condiciones fiscales de los activos entregados a título de aporte incluye el término de posesión del bien, es posible atender al contexto de la ley, esto es, *"recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella, o en la historia fidedigna de su establecimiento[11]"*. A ese respecto, se encuentra que en la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012[12], en lo que tiene que ver con los aportes como parte de las reorganizaciones empresariales, se explicó que la finalidad de la normativa introducida con el proyecto de ley era la siguiente:

> *"De otra parte, **para promover la formalización y la creación de empresas es necesario eliminar la barrera creada por el impuesto sobre la renta a las contribuciones en especie a las sociedades**. Mientras se graven dichas trasferencias de activos, los propietarios de activos productivos preferirán mantener su negocio a título personal en vez de constituir una sociedad. Esto genera los problemas comúnmente asociados a la informalidad, incluyendo la dificultad en el control de los ingresos de empleador y empleados por parte de las autoridades tributarias. (...)*
>
> *No resulta acertado gravar el ingreso al momento del aporte, pues **el intercambio de un bien por acciones o cuotas de una sociedad no implica que el bien haya abandonado el patrimonio de su dueño original.** Por el contrario, **lo que cambió fue la forma de poseer el bien, de una posesión directa a una posesión indirecta a través de una sociedad**. **Ello indica que el ingreso aún no se realiza, pues el bien se mantiene en el patrimonio de su dueño original en forma de acciones o cuotas**. El ingreso se realiza, entonces, (i) para el socio o accionista, al momento de la enajenación de dichas acciones o cuotas, momento en el cual debe gravársele de acuerdo con las disposiciones generales aplicables en materia de enajenación de activos, y (ii) para la sociedad receptora del aporte a la enajenación de los activos aportados, momento en el cual debe gravársele de acuerdo con las disposiciones generales aplicables en materia de enajenación de activos.*
>
> *Surge entonces la necesidad de afirmar la eliminación de la tributación al momento del aporte de capital tanto en efectivo como en especie, preservando el impuesto a pagar, **mediante la***

[11] Código Civil. **ARTÍCULO 27. INTERPRETACION GRAMATICAL** Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu.
Pero bien se puede, para interpretar una expresión oscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma o en la historia fidedigna de su establecimiento.

[12] Gaceta del Congreso Nro. 666 del 5 de octubre de 2012. Páginas 46 y 47.

SC 5780-6

> ***conservación del costo fiscal que tenían los bienes en cabeza del aportante antes al momento del aporte*** *y afirmando: (i) que el costo fiscal de las cuotas o acciones recibidas por el aportante es el mismo que tenían los bienes aportados al momento del aporte, y (ii) que el costo fiscal que tienen los bienes recibidos en aporte en cabeza de la sociedad receptora es el mismo que tenían los bienes aportados en cabeza del aportante al momento de dicho aporte.* ***En general, se busca 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 título de aporte en especie por la sociedad receptora del mismo.*
>
> *En la medida en que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior,* ***una de las principales condiciones para que no se realice ingreso al momento del aporte es que los activos aportados conserven el costo fiscal y los mismos atributos fiscales que tenían en cabeza del aportante al momento del aporte****, se le da al contribuyente la posibilidad de renunciar al momento de hacer dicho aporte al tratamiento fiscal neutro, y de reconocer y pagar el impuesto sobre la renta y complementarios a que haya lugar en el momento del aporte, a cambio de poder hacer un ajuste en el costo fiscal del activo (y de las acciones y cuotas recibidas con ocasión del aporte) y en sus atributos fiscales.*
>
> *(...)".*

Lo anterior confirma los aspectos mencionados del artículo 319 del Estatuto Tributario, esto es que, la regulación introducida en materia de reorganización empresarial tiene por objeto establecer un tratamiento tributario ***neutro*** en las transferencias (sin enajenación) de activos , mediante: *i)* la continuidad de los atributos fiscales que tenían para el aportante los bienes entregados a título de aporte, y *ii)* el diferimiento del impuesto hasta la venta de los activos aportados por parte de la sociedad o de las acciones recibidas por el aportante. Lo anterior con la finalidad de promover la formalización y la creación de empresas en Colombia.

De lo anterior se desprende que el legislador aplicó el *régimen de neutralidad fiscal* en las reorganizaciones empresariales, y específicamente en las operaciones de aportes en especie, con el cual busca impedir que los tributos constituyan un factor que afecte la decisión para llevar a cabo esa operación.

Así, con fundamento en este régimen, en el aporte a sociedades nacionales se realiza un intercambio de bienes por acciones que no genera ganancia o pérdida para efectos tributarios al momento del aporte, es decir es una operación fiscalmente neutra pues se considera que no hay una enajenación, de manera que, con esta operación no se alteran los atributos fiscales "*(…) en los activos recibidos por la sociedad a título de aporte (…)*[13]", en la medida que se pretende neutralizar las consecuencias fiscales de esta operación para trasladar la causación del impuesto hasta el momento de la venta de los activos aportados o de las acciones recibidas por el aportante.

Como se explica en la exposición de motivos, en esta operación no se reconoce un ingreso gravado, porque *el aportante* tiene la posesión indirecta del bien, pues a cambio de este recibe acciones por el mismo valor fiscal, y por su parte, *la sociedad receptora* adquiere el activo con los mismos atributos fiscales que tenía en cabeza del aportante al momento del aporte.

De lo expuesto (tanto de la misma norma como de su interpretación teleológica) se infiere que el legislador al establecer el régimen de neutralidad en los aportes a sociedades nacionales quiso que estas operaciones no tuvieran incidencia en el

[13] Exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012.

SC 5780-6

plano fiscal y diferir la tributación, mediante la continuidad en la sociedad receptora de los atributos fiscales que tenían los bienes aportados, y por tanto, dentro de ellos debe incluirse el término de posesión.

Entender lo contrario, implicaría desconocer el régimen de neutralidad, pues la no conservación del término de posesión del activo conllevaría a que el aporte a sociedades generara un efecto fiscal, como es la modificación de la tributación del bien (incidiendo en si está gravado con impuesto de renta o ganancia ocasional), cuando lo que se busca con la norma es que la operación sea neutra y se postergue o difiera todas las implicaciones fiscales (que deben ser las mismas) hasta el momento en que se realice la venta.

De igual manera, en la misma redacción de la norma hay otros elementos que permiten verificar la voluntad del legislador de darle continuidad al atributo fiscal de la posesión del activo, cuando reconoce de manera expresa que se mantiene el costo fiscal y la vida útil de los bienes aportados en la sociedad receptora. Esto, en la medida que dichos conceptos tienen en cuenta el tiempo de posesión del activo, como el valor de adquisición y los ajustes en el caso del costo fiscal, y en la depreciación y amortización, la vida útil que tiene a la fecha del aporte.

De manera que, tanto en el contexto de la ley como en su redacción, se verifica que el término de posesión, así como todos los atributos fiscales del activo aportado, se trasladan en el aporte a la sociedad receptora del mismo.

Ahora, no le asiste razón a la demandada, cuando sostiene, a partir del parágrafo 4º del artículo 319 del Estatuto Tributario, que no es posible trasferir el período de posesión de los activos a la sociedad receptora, en tanto este apartado de la norma establece un término de permanencia para gozar del beneficio de la neutralidad, y que la posesión empieza en el momento en que se hace el aporte. Lo anterior, por cuanto esa norma lo que establece es un condicionamiento para efectos de compensar pérdidas acumuladas o excesos de renta presuntiva, y no para la aplicación de la neutralidad en general, ni para el caso específico de cómo contabilizar el término de posesión de los activos.

El aludido parágrafo 4, establece que "*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".* Repárese que, esta norma solo establece como efecto de la venta del activo dentro de los dos años siguiente al aporte, la imposibilidad de compensar las pérdidas acumuladas y excesos de renta presuntiva, pero no hace referencia a que se cambie el término de permanencia del bien ni la tributación (impuesto sobre la renta o ganancia ocasional), como de manera equivocada lo sostiene la DIAN.

El hecho de que el término de posesión del activo sea transferible del aportante a la sociedad beneficiaria bajo el régimen de neutralidad fiscal en nada contraría la aplicación del parágrafo 4 del artículo 319 del Estatuto Tributario, pues el mismo sigue siendo aplicable bajo este supuesto, pues debe recordarse que, de acuerdo con el artículo 196 del Estatuto Tributario, aunque la enajenación de un activo fijo llegue a estar gravada con el impuesto de ganancia ocasional, de la utilidad resultante de la enajenación, en caso de ser activo depreciable, en primer término deberá imputarse la utilidad a la renta líquida, gravada con impuesto sobre la renta, como recuperación de la deducción por depreciación. Bajo este escenario, si la

venta del activo aportado se da dentro de los dos años siguientes al aporte, no podrán compensarse pérdidas fiscales acumuladas ni excesos de renta presuntiva, como lo indica la norma, con lo cual, es claro que esa limitación sigue aplicando sin perjuicio de que se transfiera el tiempo de posesión del activo del aportante a la sociedad beneficiaria, como uno de los atributos fiscales del bien.

Por todo lo expuesto, para la Sala no era procedente que en el oficio demandado establezca que el término de posesión del bien no se traslada del aportante a la sociedad receptora en estas operaciones, pues se repite, esta interpretación desconoce el régimen de neutralidad previsto por el legislador en el artículo 319 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, se declara la nulidad del Oficio Nro.1909 [019349] del 5 de agosto de 2019.

Costas

No se impondrá condena en costas porque en este proceso se ventiló un asunto de interés público, según lo prevé el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

En mérito de lo expuesto, **el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta,** administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA

1. **Declarar** la nulidad del Oficio Nro.1909 [019349] del 5 de agosto de 2019, proferido por la DIAN, por las razones expuestas en esta providencia.

2. Sin condena en costas.

3. **Reconocer** personería jurídica al doctor Herman Antonio González Castro, como apoderado de la parte demandada, en los términos del poder que obra en el índice Samai 42.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. **Cúmplase**.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

(*Firmado electrónicamente*)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(*Firmado electrónicamente*)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(*Firmado electrónicamente*)
MILTON CHAVES GARCÍA

(*Firmado electrónicamente*)
WILSON RAMOS GIRÓN

SC 5780-6