

LA ENAJENACIÓN A GRATUIDAD DE ACTIVOS

Por: **Rodrigo García Ocampo (CPA, MBA, MGE, MGR)**
Socio - Director
Email: rgarcia@sfaicolombia.com

El artículo 90 del Estatuto Tributario (E.T.), establece la determinación de la renta bruta en la enajenación de activos y valor comercial en operaciones sobre bienes y servicios. Bajo este artículo un petionario solicita a la DIAN se resuelvan las siguientes interrogantes:

1. *«¿De acuerdo a la naturaleza anti elusiva del Artículo 90 del ET es válido afirmar que dicha norma no es aplicable a las operaciones de enajenación que no tienen la potencialidad de generar una renta o pérdida para el enajenante en la medida que, al tratarse de una operación en la que no hay propiamente un “precio de enajenación” o contraprestación alguna, no se puede exigir que la operación se haga por el valor comercial promedio que tiene el bien en el mercado?»*
2. *«¿En las operaciones de donación no puede aplicarse el Artículo 90 del ET para presumir un ingreso en la enajenación para el donante equivalente a la diferencia entre el precio comercial promedio y el costo fiscal del bien donado?»*
3. *«¿En las operaciones de liquidación de sociedades no es aplicable lo dispuesto en el Artículo 90 del ET para concluir que la sociedad liquidada tiene un ingreso presunto equivalente al precio comercial promedio del bien adjudicado?»*
4. *«¿En las operaciones de distribución de utilidades en especie no es aplicable el Artículo 90 del E.T. en la medida que no hay un ingreso real o potencial susceptible de generar una renta o pérdida en la enajenación del activo?»*

La DIAN absolvió la consulta mediante el Oficio No. 2949 del 27 de diciembre de 2019, en el cual, luego de citar el artículo 90 del Estatuto Tributario, para entonces modificado por el artículo 53 de la Ley 1943 de 2018, afirmó que «en cualquier acto comercial mediante el cual se efectúe una enajenación, es decir, se transfiera la propiedad de un bien, ya sea a título oneroso o gratuito, como regla general, deberá darse aplicación a lo establecido en el artículo 90 del Estatuto Tributario. No obstante, en caso de que existan normas particulares, las mismas prevalecerán sobre la aplicación del artículo 90 del Estatuto Tributario».

Con base en lo anterior, frente a la consulta concreta relacionada con las donaciones, indicó que «sin perjuicio de que la donación no cuente con un “precio de remuneración” per se como lo afirma la consultante, al tratarse de un acto de enajenación mediante el cual se transfiere a título gratuito un bien, la misma se encontrará regulada bajo el artículo 90 del Estatuto Tributario. Lo anterior, sin perjuicio de las reglas especiales para determinar el valor de las donaciones de conformidad con el artículo 303 del Estatuto Tributario».

En cuanto a la adjudicación de activos de una sociedad liquidada a los asociados, la DIAN reiteró lo expuesto en el Oficio No. 026722 de 2019 y concluyó que, en aplicación de los artículos 51 y 301 del Estatuto Tributario, «el reconocimiento de los activos por parte de las sociedades en liquidación deberá hacerse al valor neto de liquidación, toda vez que existen reglas particulares en la materia que lo establecen».

Y, frente al pago de dividendos en especie, afirmó que «al tratarse de un acto mediante el cual se transfiere el dominio de ciertos activos de la sociedad a sus socios, aun cuando no exista una remuneración por la distribución de utilidades de dicha transferencia corresponde a una enajenación, la cual deberá observar lo dispuesto en el artículo 90 del Estatuto Tributario».

La Sección Cuarta del Consejo De Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo con Ponencia de la Magistrada Myriam Stella Gutiérrez Argüello, con fecha 10 de noviembre de 2022, Radicación 11001-03-27-000-2020-00025-00 (25400), resolvió en favor de la Actora, que en su 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), había solicitado la declaración de la nulidad del Oficio No. DIAN 002949 del 27 de diciembre de 2019, argumentando que expresión enajenación a cualquier título contenida en el artículo 90, debe enmarcarse sólo dentro los contratos onerosos y no dentro los contratos a gratuidad.

De acuerdo con el Alto Tribunal, para decidir la controversia entre la actora y la DIAN, es necesario tener presente que el artículo 90 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 53 de la Ley 1943 de 2018, en lo que es relevante para este caso, establecía lo siguiente:

«Artículo 90. Determinación de la renta bruta en la enajenación de activos y valor comercial en operaciones sobre bienes y servicios. La renta bruta o la pérdida proveniente de la enajenación de activos a cualquier título, está constituida por la diferencia entre el precio de la enajenación y el costo del activo o activos enajenados.

Cuando se trate de activos fijos depreciables, la utilidad que resulta al momento de la enajenación deberá imputarse, en primer término, a la renta líquida por recuperación de deducciones, depreciaciones o amortizaciones; el saldo de la utilidad constituye renta o ganancia ocasional, según el caso.

El precio de la enajenación es el valor comercial realizado en realizado en dinero o en especie. Para estos efectos será parte del precio el valor comercial de las especies recibidas.

Se tiene por valor comercial el señalado por las partes, el cual deberá corresponder al precio comercial promedio para bienes de la misma especie, en la fecha de su enajenación. Esta previsión también resulta aplicable a los servicios.

En el caso de bienes raíces, además de lo previsto en esta disposición, no se aceptará un precio inferior al costo, al avalúo catastral ni al autoavalúo, sin perjuicio de la posibilidad de un valor comercial superior



Continuación de la Página No. 1

superior. En los casos en que existan listas de precios, bases de datos, ofertas o cualquier otro mecanismo que permita determinar el valor comercial de los bienes raíces enajenados o transferidos, los contribuyentes deberán remitirse a los mismos. Del mismo modo, el valor de los inmuebles estará conformado por todas las sumas pagadas para su adquisición, así se convengan o facturen por fuera de la escritura o correspondan a bienes o servicios accesorios a la adquisición del bien, tales como aportes, mejoras, construcciones, intermediación o cualquier otro concepto.

(...)

Cuando el valor asignado por las partes difiera notoriamente del valor comercial de los bienes o servicios en la fecha de su enajenación o prestación, conforme a lo dispuesto en este artículo, el funcionario que esté adelantando el proceso de fiscalización respectivo, podrá rechazarlo para los efectos impositivos y señalar un precio de enajenación acorde con la naturaleza, condiciones y estado de los activos; atendiendo a los datos estadísticos producidos por la Dirección General de Impuestos Nacionales, por el Departamento Nacional de Estadística, por el Banco de la República u otras entidades afines. Su aplicación y discusión se hará dentro del mismo proceso.

Se entiende que el valor asignado por las partes difiere notoriamente del promedio vigente, cuando se aparte en más de un quince por ciento (15%) de los precios establecidos en el comercio para los bienes o servicios de la misma especie y calidad, en la fecha de enajenación o prestación, teniendo en cuenta la naturaleza, condiciones y estado de los activos y servicios. (...)» (subraya la Sala).

La Sala indica, la discusión se encuentra en la expresión enajenación a cualquier título, la que para la actora debe enmarcarse dentro los contratos onerosos y para la DIAN la señalada expresión cubre todo tipo de contratos que supongan un traspaso de dominio incluidos los gratuitos, por lo que para dar alcance debe definirse desde el contenido del artículo 90, la estructura del impuesto de renta y con las normas especiales que consagra el E. T., así:

- (a) El artículo 90 del E.T. La Sala observa que cada uno de ellos parte de la existencia de un precio para su aplicación, así: i) la renta bruta está constituida por la diferencia entre el «precio de enajenación» y el costo del activo; ii) que el «precio de enajenación» es el valor comercial realizado en dinero o en especie; iii) que el valor comercial corresponde al «precio comercial promedio» de los bienes de la misma especie al momento de su enajenación; iv) que, en inmuebles, no se acepta un «precio inferior» al costo, al avalúo catastral o al autoavalúo; v) que la DIAN puede fijar un «precio de enajenación acorde» con la naturaleza de los activos; y vi) que se entiende que el valor asignado por las partes difiere notoriamente del promedio cuando se aparta en más de un 15% de «los precios establecidos en el comercio». Reglas que son incompatibles con los contratos gratuitos pues estos se caracterizan por no tener un precio en sentido estricto (contraprestación), como ocurre en los casos de donaciones o comodatos, entre otro.

- (b) El artículo 90 hace parte del Capítulo III del Título I Libro I del Estatuto Tributario que reglamenta la renta bruta, la cual es definida por el artículo 26 por la diferencia entre los ingresos netos y los costos imputables a los mismos, y los ingresos son los ordinarios y extraordinarios realizados en el período que sean susceptibles de producir un incremento en el patrimonio.

- (c) Por último la Sala en sus análisis precisa que las donaciones, la asignación de remanentes a la liquidación de sociedades y el pago de dividendos en especie tienen reglas especiales en el E.T. que precisan ciertos efectos para establecer el ingreso en cabeza del beneficiario, sin embargo, dichas normas no prevén la posibilidad de imputar un precio al donante, la sociedad liquidada o la entidad pagadora del dividendo porque no son vendedores ni obtienen una renta, de acuerdo con lo siguiente:

- En las donaciones i) los artículos 302 y 303 del E.T. establece el ingreso en el donatario, el que puede ser gravado por ganancias ocasionales ii) mientras que los artículos 125, 125-2, 255, 256 y 257 determinan el monto de los beneficios tributarios en favor del donante si son efectuadas en favor de ciertas entidades sin que sea posible establecer un precio en los términos del artículo 90 ibidem. La Sala afirma que, si un contribuyente decide donar sus activos a una sociedad o a cualquier sujeto para el cual no se haya previsto un beneficio tributario, es preciso considerar que el ingreso se configura en cabeza de quien los recibe (donatario), de tal modo que para el donante constituye un gasto que no será deducible fiscalmente.
- De acuerdo con los artículos 51 y 301 del E. T., si las sociedades al momento de su liquidación distribuyen bienes o especies a sus socios o accionistas, dicha distribución hasta el monto capital aportado se considera no gravado y los remanentes tienen el tratamiento de dividendos, los cuales por regla general no dan lugar al reconocimiento de ingresos, o gastos en cabeza de las sociedades que los decretan y para los accionistas que los reciben su tratamiento fiscal dependerá de las reglas previstas en los artículos 48 y 49, lo que de suyo descarta la presunción del artículo 90. Así lo indica el artículo 30 del E.T. que considera como dividendos toda distribución de beneficios, en dinero o en especie, con cargo al patrimonio, en favor de los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores o similares, excepto por el reembolso de capital y por la prima en colocación de acciones.

La Sala considera así que el Oficio DIAN acusado, interpretó de manera errada el artículo 90 del E.T.

SFAI Colombia, partner de SFAI, Network profesional con domicilio en República de Malta y oficinas en más de 114 países, ofrece servicios contruidos bajo necesidades localizadas conforme al tamaño y magnitud de nuestros clientes, en: Finanzas Corporativas, Capital Humano, Riesgos Empresariales, Auditoría Externa y Revisoría Fiscal, Asesoramiento Legal y Tributario, BPO Contable y Administrativo y otros servicios. Déjenos conocer sus necesidades en www.sfai.co/contactenos o a través del del WhatsApp +57 318 37 14 596.