OK-Sistema

T

DIAN

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

E-mail

100208221 - 001826

Bogotá, D.C. 17 OCT. 2018

S J. D

Señor
JUAN PULGARIN ACOSTA
Email; juanfpulgarin@hotmail.com
Bogotá

Ref: Radicado 100056620 del 06/09/2018

Cordial saludo, señor Pulgarín.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 este despacho está facultado para absolver de manera general las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Su consulta es la siguiente:

1. En el artículo 90 del Estatuto Tributario en el parágrafo introducido por el artículo 56 de la Ley 1819 de 2016, ¿Qué contenido y alcance tiene la expresión salvo prueba en contrario de cara a la determinación del precio de enajenación de las acciones?
2. En el artículo 90 del Estatuto Tributario en el parágrafo introducido por el artículo 56 de la Ley 1819 de 2016 de la expresión valor intrínseco ¿Cuál es el contenido alcance y significación de esta expresión?
3. Las valorizaciones, toda vez que no representa un beneficio inmediato, sino la actualización del patrimonio por su valor adecuado al término de cada ejercicio, es decir, ella no se recibe efectivamente en dinero o especie (concepto DIAN 5826.feb.25/15) no se tienen en cuenta para determinar el valor intrínseco de las acciones en materia fiscal, ¿cierto?
4. Qué otras cuentas del patrimonio contable (decreto 2649/93, sección 3), no deben tenerse en cuenta para determinar el patrimonio fiscal de cara al valor intrínseco de las acciones?
5. En atención al artículo 1.6.1.4.1.16 del decreto 1625 de 2016, un responsable del régimen común que hoy en día factura por computador una vez inicie la obligatoriedad de facturar electrónicamente (01/01/2019) podría adoptar el sistema POS?

Al respecto esta Subdirección mediante oficio 000345, de enero 5 de 2018, ya había dado respuesta a la solitud formulada mediante radicado 100079295, por lo que nos permitimos

reiterar lo que allí se dijo en los siguientes términos:

"1 ¿Que contenido y alcance tiene la expresión "salvo prueba en contrario" para efectos de la determinación del precio de enajenación de acciones, contenida en el artículo 56 de la Ley 1819 de 2016 que adicionó el artículo 90 del Estatuto Tributario?

RESPUESTA

El artículo 90 del Estatuto Tributario consagra en cuanto a la determinación de activos:

> *"ART. 90. —**Determinación de la renta bruta en la enajenación de activos.** 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.*
> *(...)*
>
> *PAR. —Adicionado. L.1819/2016, art. 56. Sin perjuicio de lo previsto en este artículo, cuando el activo enajenado sean acciones o cuotas de interés social de sociedades o entidades nacionales que no coticen en la Bolsa de Valores de Colombia o una de reconocida idoneidad internacional según lo determine la DIAN, salvo prueba en contrario, se presume que el precio de enajenación no puede ser inferior al valor intrínseco incrementado en un 15%.*
>
> *El mismo tratamiento previsto en este parágrafo será aplicable a la enajenación de derechos en vehículos de inversión tales como fiducias mercantiles o fondos de inversión colectiva cuyos activos correspondan a acciones o cuotas de interés social de sociedades o entidades nacionales que no coticen en la Bolsa de Valores de Colombia o una de reconocida idoneidad internacional según lo determine la DIAN. (...) "*

Respecto de la expresión "salvo prueba en contrario" no se encuentra en el contenido del texto normativo, ni en los antecedes legislativos, definición particular alguna. En tal sentido al estar incluida en una disposición que consagra una presunción, -que consiste en que el precio de enajenación de las acciones no puede ser inferior al valor intrínseco de estas, incrementado en un 15%- no ha sido establecida de manera absoluta pues al decir de la norma que " salvo prueba en contrario " está permitiendo que las partes interesadas utilizando cualquier medio probatorio idóneo, demuestren valor diferente.

Y es que, en el tema de la presunción para citar solo un ejemplo, el Oficio No.011698 de febrero 11 de 2009, señaló:

"(...)Recuérdese que la doctrina y la jurisprudencia han sido claras en determinar que las presunciones pueden ser *iuris tantum* y *iuris et de iure* siendo las primeras desvirtuables mediante la presentación de prueba en contrario.

A título de ejemplo, se cita lo señalado por la Corte Constitucional mediante sentencia C-731 de 2005:

"Las presunciones en el ámbito jurídico son de dos tipos: las presunciones legales y las presunciones simples o judiciales también llamadas presunciones de hombre. Dentro de las presunciones legales, se distinguen las presunciones iuris tantum - que admiten prueba en contrario - y las presunciones iuris et de iure - que no admiten prueba en contrario. (...) Tal

como se había mencionado, la presunción exime a quien la alega, de la actividad probatoria. Basta con caer en el supuesto del hecho indicador establecido por la norma para que opere la presunción. ***En el caso de las presunciones iuris tantum, lo que se deduce a partir del hecho indicador del hecho presumido no necesita ser mostrado. Se puede, sin embargo, desvirtuar el hecho indicador. Se admite, por tanto, la actividad orientada a destruir el hecho a partir del cual se configura la presunción.***

Cuando se trata de una presunción iuris et de iure o presunción de derecho, por el contrario, no existe la posibilidad de desvirtuar el hecho indicador a partir del cual se construye la presunción. La presunción de derecho sencillamente no admite prueba en contrario". (Énfasis añadido) (...) "

2- PREGUNTA

¿Cuál es el contenido y alcance de la expresión "valor intrínseco" contenido en la misma disposición?

RESPUESTA

El Oficio No. 073293 de 27 de octubre de 2004 estudia el aspecto relacionado con los diferentes valores de las acciones tales como el nominal, el intrínseco, el de mercado; razón por la cual se anexa para su conocimiento.

"1. *Con relación a los interrogantes planteados en el oficio de la referencia, sobre el costo fiscal de las acciones, el valor nominal y la prima en colocación, se debe tener en cuenta:*

Por regla general, el costo fiscal de los activos enajenados, está conformado por el precio de adquisición o el costo declarado en el año inmediatamente anterior, más los ajustes por inflación o los reajustes permitidos por la legislación, de acuerdo con la clase de contribuyente. (Artículo 69 E.T).

Ahora bien, en el caso de las acciones, el precio de adquisición o de suscripción de las acciones (costo fiscal), tal como lo anota el consultante, comprende no solo el valor nominal de la acción, sino además el mayor importe pagado por el socio, cuando sea el caso. En este sentido, el numeral 4° del artículo 386 del Código de Comercio, establece que el reglamento de suscripción de acciones de las sociedades anónimas, contendrá "El precio a que sean ofrecidas, que no será inferior al nominal."

La condición para que no se genere renta ni ganancia ocasional gravable en cabeza del aportante, sigue siendo la misma, es decir que el costo fiscal del bien aportado sea igual al costo fiscal de las acciones que se reciben a cambio.

2. *Con relación a la consulta si el valor intrínseco de las acciones que se emiten no incide para efectos de determinar la utilidad o pérdida en la enajenación de los activos aportados, se considera:*

Mediante, oficio 220-73196 de nov. 19/98 la Superintendencia de sociedades señaló:

Valor de las acciones. Es preciso tener en cuenta que, si bien el capital de la sociedad

anónima debe estar representado en acciones de igual valor, en la práctica la acción es susceptible de diferentes valores, tales como el nominal, el intrínseco, el de mercado, etc.

***El valor nominal**, por ejemplo, es el valor asignado a cada acción desde el momento de su constitución, y es el que ha de tenerse como punto de partida al momento de su enajenación, ya que no es posible fijar su precio de venta por debajo de este tope; **el intrínseco, es el valor que le corresponde a cada acción según la información que presente la contabilidad de la sociedad (valor de los activos netos, que resulta de la diferencia entre los activos totales y el total del pasivo); el de mercado**, es en el cual entran en juego diferentes factores para determinarlo, tales como el good will, las utilidades por acción, utilidades probables, etc. En este orden de ideas, ha de tenerse en cuenta que cada sociedad al momento de emitir sus acciones no debe necesariamente pensar en el valor nominal como precio de venta, sino como punto de partida en su negociación, ya que eventualmente éste se fija por encima de su valor nominal, caso en el cual esa diferencia es la que se denomina prima por colocación de acciones". (Resaltado fuera de texto).*

El precio de adquisición o de suscripción de las acciones puede ser igual al valor nominal de las acciones o superior. El primer caso se presenta en sociedades nuevas, en las que el valor del aporte es igual al valor nominal de las acciones y se refleja en el capital social. El segundo evento es propio de las empresas en marcha, en las cuales el mayor precio de adquisición de la acción frente al valor nominal, obedece al reconocimiento de un valor intrínseco superior al valor nominal, fruto de la valorización que adquieren las acciones por el incremento del patrimonio social, reconocimiento que en la práctica comercial se le exige al socio que se vincula a una compañía solvente y que se traduce en la prima en colocación de acciones que deben pagar los nuevos socios en el momento de la adquisición de las acciones y que se refleja en el superávit de capital por este concepto.

De esta manera, el valor intrínseco de las acciones que se reciben a cambio, cuando se aportan bienes para capitalizar una sociedad, no incide para efectos de determinar la utilidad o pérdida en la enajenación de los activos aportados, siempre y cuando el costo fiscal del bien aportado sea igual al costo fiscal de las acciones recibidas a cambio. Así las cosas, cuando se aportan bienes para capitalizar una sociedad y se reciben a cambio acciones de ésta, no se genera renta ni ganancia ocasional gravable en cabeza del aportante cuando el costo fiscal del bien aportado es igual al costo fiscal de las acciones.

3. *Por último para este Despacho es claro que cuando se hace un aporte en especie a una sociedad, se configura una enajenación o transferencia de dominio del bien objeto del aporte y por tanto a esta operación le son aplicables las reglas del artículo 90 del Estatuto Tributario, a la cual están sujetos todos los contribuyentes".*

3- Las valorizaciones se tienen en cuenta para determinar el valor intrínseco de las acciones en materia fiscal?

RESPUESTA

Para efectos de determinar el valor intrínseco, se deberá realizar el cálculo de conformidad con lo establecido en el numeral anterior: "***(...) el intrínseco, es el valor que le corresponde a cada acción según la información que presente la contabilidad de la sociedad (valor de***

los activos netos, que resulta de la diferencia entre los activos totales y el total del pasivo) (...)"

4- En cuanto a su interrogante sobre que cuentas del patrimonio contable deben considerarse para determinar el patrimonio fiscal, según el decreto 2649 de 1993, le informamos que la misma desborda la competencia de esta dependencia al ser un tema contable, siendo competente el Consejo Técnico de la Contaduría CTC para atenderla. Así mismo, se recomienda tener en cuenta el contenido del Decreto 1998 del pasado 30 de noviembre de 2017, mediante el cual se reguló el tema sobre conciliación fiscal.

5- De conformidad con el artículo 1.6.1.4.1.16 del D.U:R. 1625 de 2016, un responsable del régimen común que haya sido seleccionado para facturar electrónicamente, puede adoptar el sistema POS?

RESPUESTA

En cuanto a la utilización de los documentos equivalentes es claro el Artículo 1.6.1.4.1.16. del Decreto 1625 de 2016:

"...Otros documentos equivalentes de la factura. Mientras no se modifiquen las disposiciones vigentes, podrán utilizarse los otros documentos equivalentes en las condiciones actuales.

El obligado a facturar electrónicamente podrá continuar utilizando los tiquetes de máquinas registradoras POS, cuando su modelo de negocio lo requiera. En estos casos, cuando el adquirente sea un responsable del impuesto sobre las ventas del régimen común, si lo requiere para efectos de impuestos descontables, podrá solicitar la factura correspondiente. En este evento el obligado a facturar electrónicamente, deberá expedir factura electrónica en las condiciones de la presente sección."

En consecuencia, por ahora estos obligados podrán continuar utilizando los tiquetes de máquinas registradoras POS.

6- PREGUNTA

¿Un responsable del régimen común que factura por computador, podría adoptar el sistema POS una vez inicie la obligatoriedad de facturar electrónicamente?

RESPUESTA

En relación con la factura electrónica el Oficio No.020507 de agosto 2 de 2017 expresó en algunos apartes:

"

(...) a, esta Subdirección mediante Oficio 2014064325 del 26 de noviembre de 2014, al cierre del mismo, le informó del proceso que se surtía en su momento en materia de factura electrónica, así:

"Finalmente, puede ser útil a este tema, tener presente que uno de los documentos equivalentes previstos por la ley es la factura electrónica. Documento que actualmente está reglamentado a por el Decreto 1929 de 2007 y la Resolución de la DIAN 14465 del mismo

año, los cuales se encuentran vigentes.

Sin perjuicio de esto, cabe mencionar que la DIAN viene trabajando en el proyecto para la masificación de la factura electrónica, que modificaría el modelo actual. El mismo contempla, entre otros aspectos, la propuesta de un nuevo decreto. Uno de los elementos que comprende el nuevo modelo de factura electrónica, es la homologación del formato, que sería definido por la DIAN. Este formato prevé los elementos del artículo 617 del Estatuto Tributario, incluye la firma digital o electrónica como elemento técnico de control y permitirá la inclusión de información adicional según las necesidades de los usuarios (...)."

Al respecto debe tenerse en cuenta que el proyecto de decreto mencionado en el citado oficio, se materializó precisamente en el Decreto 2242 de 2015. Entonces, la factura electrónica tenía la connotación de documento equivalente. No obstante, por efecto de la Ley 1819 de 2016, en general, la factura de talonario o de papel y la factura electrónica se consideran para todos los efectos como una factura de venta. Así mismo, en virtud de las modificaciones introducidas por la Ley 1819 de 2016, estaría pendiente la nueva reglamentación en materia de documentos equivalentes. Sin embargo, por efectos del parágrafo 4 del artículo 308 de la Ley 1819 de 2016, que modifica el artículo 616-1 del Estatuto Tributario, los documentos equivalentes reglamentados, entre otros, por los Decretos 1165 de 1996 y 1001 de 1997, continúan vigentes hasta tanto se expida la nueva reglamentación sobre el tema. Cabe mencionar también que, en el marco de estos dos decretos, el único documento equivalente electrónico era la factura electrónica, que como se indicó, ya no tiene esa connotación, sino de factura como tal.

Así mismo y, considerando la inquietud planteada sobre el tipo de documento que se pretende y su generación, es pertinente mencionar que acorde con el parágrafo del artículo 617 del Estatuto Tributario, el Decreto 1165 de 1996, en el artículo 13 reglamentó la **factura por computador**, la cual permite al Software asociar la identificación del artículo o servicio a la tarifa del impuesto sobre las ventas correspondiente, en la que interactúan la programación, el control y la ejecución de las funciones inherentes a la venta, tales como emisión de facturas, comprobantes, notas crédito, notas débito, programación de departamentos, códigos, grupos, familias, o subfamilias. Caso en el cual, igualmente, debe cumplir los requisitos del artículo 617 del Estatuto Tributario, y si bien, su generación obedece a un sistema que permite al software las mencionadas funcionalidades, su entrega necesariamente tiene lugar en forma física, diferenciándose de la factura electrónica por las condiciones técnicas de generación y entrega, así como por los procedimientos y controles que aplican a una y otra. Además, debe tenerse presente que la factura por computador tiene una vigencia limitada en el tiempo, por razones como las anotadas y, toda vez que quienes utilizan esta forma de facturación, una vez entren voluntariamente en factura electrónica o sean seleccionados para tal efecto por la DIAN deben cesar esa forma de facturación, acorde con las disposiciones transitorias previstas en el artículo 20 del Decreto 2242 de 2015.

Finalmente, es necesario tener presente que de acuerdo con el parágrafo transitorio del mismo artículo 308 de la Ley 1819 de 2016, **en relación con los obligados a facturar que adicionalmente sean responsables del impuesto sobre las ventas, dispuso que a partir del 1 de enero de 2019 deben expedir factura electrónica**. (...)"

En tal sentido y acorde también con lo expresado en el Artículo 1.6.1.4.1.20. del Decreto 1625 de 2016 que establece un régimen de Transición, una vez entre en vigencia la nueva reglamentación se podrá determinar si el obligado a facturar electrónicamente también puede utilizar el sistema POS."

En los anteriores términos se absuelve su consulta y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el ícono de "Normatividad" –"técnica"–, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

Lorenzo Castillo B.

LORENZO CASTILLO BARVO
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)
Dirección Gestión Jurídica
UAE- Dirección Impeustos y Aduanas Nacionales
Carrera 8 No. 6C-38 Piso 4o. Edificio San Agustín
Bogotá
Te. 6079999

Proyectó: Enrique Guerrero Ramírez