

CONCEPTO 25592 DE 02 DE SEPTIEMBRE DE 2015
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá D.C.

Ref: Radicado 012090 del 30/03/2015

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptor	REORGANIZACION EMPRESARIAL - FUSION
Fuentes formales	Estatuto Tributario artículos 260-1, 300, 319-4, 319-6 Ley 1607 de 2012 artículo 98 Gaceta del Congreso No. 666 del 5 de octubre de 2012 Resolución 220 del 31 de octubre de 2014 artículo 17

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de ésta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad.

Mediante el radicado de la referencia se formulan diversas preguntas respecto de los efectos tributarios de la siguiente operación:

- La Sociedad A que no se considera una entidad nacional colombiana para efectos tributarios, constituyó una sociedad en Colombia (Sociedad B) para lo cual realiza un aporte en dinero al capital social de COP \$1 millón, siendo único y 100% accionista de esta sociedad.
- A su vez la Sociedad B constituyó una sociedad en Colombia (Sociedad C), para lo cual realiza un aporte en dinero al capital social de COP \$1 millón, siendo único y 100% accionista de esta sociedad, la cual ha realizado diversas transacciones exitosas que han hecho que su valor de mercado sea de COP \$3 millones.
- La Sociedad B a través de una escisión internacional, pretende transferir en bloque el 90% de su patrimonio (las acciones en la Sociedad C) a la Sociedad A.

Las inquietudes planteadas son las siguientes:

- ¿Constituirá enajenación para la sociedad B la transferencia del 90% de las acciones poseídas en la sociedad C?

- En caso afirmativo ¿Cuál será el valor de la enajenación para liquidar el impuesto a cargo de la sociedad B?
- ¿Cuáles son las obligaciones tributarias que se derivan de la operación en comento?
- ¿Se genera doble impuesto sobre la misma transacción?

Sobre el particular se considera:

La Ley 1607 de 2012 en su artículo 98 estableció el tratamiento tributario de las fusiones y escisiones, tanto para las sociedades intervinientes como para sus socios o accionistas, con el cual se buscó ampliar los supuestos constitutivos de reorganización, tal como se observa en los antecedentes de la ley en su exposición de motivos (Gaceta del Congreso No. 666 del 5 de octubre de 2012):

En los últimos años, ha habido un incremento considerable de las operaciones denominadas de “internacionalización” de activos y negocios colombianos, en virtud de las cuales dichos activos y negocios han sido sustraídos del territorio colombiano y, en consecuencia, del ámbito de tributación nacional.

La posibilidad legal de estas transacciones se fundamenta en la ausencia de restricciones tributarias para la salida de bienes colombianos a través de aportes a sociedades y otras entidades en el extranjero. Hoy en día, por tanto, los colombianos pueden aportar sus patrimonios a entidades en el exterior para su venta o para la acumulación de futuros rendimientos, sin que la transferencia de activos genere impuesto alguno en Colombia.

Debido a las dificultades para fiscalizar las operaciones que se realicen fuera de la jurisdicción colombiana, lo más adecuado en los casos de transferencia de activos de cualquier clase al exterior es tratar dicha transferencia como una enajenación para efectos fiscales y gravarla con el impuesto de renta y complementarios.

La legislación tributaria colombiana se ha limitado a establecer que las fusiones y escisiones no constituyen enajenación para las sociedades participantes, sin consagrar ningún requisito o condición adicional para otorgar dicho tratamiento. Esta regulación es extremadamente escasa para el panorama de reorganizaciones empresariales que se han dado en los últimos años en el país, cuyo número y sofisticación ha aumentado de manera constante año tras año. Es así como, en algunos casos, las reglas actuales han permitido la fuga de activos y capitales sin que se paguen impuestos en Colombia. Así mismo, en otros casos, las reglas han operado en desmedro de los contribuyentes que legítimamente buscan adaptar la estructura formal de sus negocios para optimizar procesos sin

desprenderse de su patrimonio.

Igualmente es preciso señalar que dentro de los objetivos de la ley en relación con esta clase de operaciones, que implican transferencia de la titularidad del dominio de activos patrimoniales, se busca evitar que se anule o minimice la tributación, cuando a ello hubiere lugar, a través del uso de estructuras jurídicas que comporten en realidad otra clase operación con claros efectos impositivos.

Para tal efecto el legislador establece una distinción entre fusiones y escisiones adquisitivas y reorganizativas y las demás fusiones y escisiones que no cumplan con los criterios para ser consideradas como tales; considerando frente a las primeras que las entidades que intervienen no experimentan ingreso gravable alguno como consecuencia de la transferencia de activos entre sí, ni que dicha transferencia constituye enajenación para efectos fiscales siempre que se cumplan los requisitos definidos en la ley.

En concordancia con lo anterior, el artículo 319-5 del Estatuto Tributario señala que las fusiones y escisiones reorganizativas son aquellas que tienen lugar entre entidades que están vinculadas entre sí y las que ocurran entre una matriz y sus subordinadas, para lo cual debe tenerse en cuenta los criterios de vinculación establecidos en el artículo 260-1 ibídem. Igualmente tendrán el carácter de reorganizativas las escisiones por creación, siempre que el patrimonio de las sociedades beneficiarías creadas en virtud de la escisión esté constituido exclusivamente por el patrimonio escindido existente al momento de la escisión.

Respecto de estas operaciones, el artículo 319-6 del Estatuto Tributario consagra que desde el punto de vista fiscal no existe enajenación, y por ende no habrá ingreso gravable, para las sociedades que intervengan Ocomo absorbidas o escindentes (es decir, como enajenantes), o como absorbentes resultantes de la fusión o beneficiarías (es decir, como adquirentes) siempre y cuando se cumplan los requisitos allí señalados.

La anterior precisión cobra importancia en la medida que en la operación planteada en la consulta la Sociedad B a través de una escisión internacional, pretende transferir en bloque el 90% de su patrimonio (las acciones en la Sociedad C) a la Sociedad A que no es una entidad nacional colombiana para efectos tributarios, razón por la cual constituirá enajenación para la sociedad B la transferencia dichas acciones.

En cuanto al valor de la enajenación para liquidar el impuesto a cargo de la sociedad B, es preciso indicar que dependiendo del tiempo en el cual

hayan sido poseídas las cuotas o acciones, la utilidad obtenida en la enajenación constituirá un ingreso sujeto al impuesto sobre la renta o ganancia ocasional (artículo 300 del Estatuto Tributario).

La cuantía sobre la cual se aplica el impuesto resulta de la diferencia entre el precio de enajenación y el costo del activo enajenado. Respecto del precio de enajenación el artículo 90 ibídem establece que este será el valor comercial realizado en dinero o en especie, entendiendo por tal el valor comercial el señalado por las partes siempre que no difiera notoriamente del precio comercial promedio para bienes de la misma especie, en la fecha de su enajenación.

La norma en comento indica que el valor asignado por las partes difiere notoriamente del promedio vigente, cuando se aparte en más de un veinticinco por ciento (25%) de los precios establecidos en el comercio para los bienes de la misma especie y calidad, en la fecha de enajenación, teniendo en cuenta la naturaleza, condiciones y estado de los activos y en este caso 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.

La anterior regla no sería aplicable si la venta se realiza entre vinculados económicos, caso en el cual el precio de enajenación debe determinarse de conformidad con el principio de plena competencia a que se refiere el artículo 260-2 del Estatuto Tributario, que está definido como aquel en el cual una operación entre vinculados cumple con las condiciones que se hubieren utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes, lo cual implica además que deben cumplirse los deberes formales, de presentación de la declaración si se cumplen los topes previstos en la norma.

En cuanto al costo fiscal del activo enajenado, en este caso de las acciones, tenemos que este sería el precio de adquisición o costo declarado en el año inmediatamente anterior, multiplicado por el valor de los ajustes determinados anualmente por el Gobierno Nacional, de conformidad con el artículo 70 del Estatuto Tributario.

En cuanto a la información exógena a suministrar, la Resolución 220 del 31 de octubre de 2014 en su artículo 17 consagra la siguiente obligación:

ARTICULO 17. Contenido de la información que debe ser presentada por los obligados señalados en los literales a), b) c), d), e), f), g), h), i) y j) del artículo 4 de la presente resolución

(...)

b) Las personas jurídicas, **sociedades** y asimiladas y demás entidades públicas y privadas obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, **que en el año gravable 2013 hayan obtenido ingresos brutos superiores a cien millones de pesos (\$100.000.000)**, están obligadas a suministrar la información de que tratan los literales b), c), d), e), **f)**, g), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario.

(Se resalta)

Por último respecto de la pregunta sobre si se genera doble impuesto sobre la misma transacción, se responde de forma negativa al considerar que se trata de una enajenación por parte de la sociedad B y ese es el impuesto que se genera en esta operación.

En los anteriores términos se resuelve su consulta.

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: <http://www.dian.gov.co> siguiendo los iconos: "Normatividad" - "Técnica" y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)