

**OFICIO N° 002242**  
**01-02-2017**  
**DIAN**

Dirección de Gestión Jurídica  
Bogotá D.C.  
100202208- 0097

Señores

**JAIME ALBERTO VARGAS CIFUENTES**

[jaime.vargas.c@co.ey.com](mailto:jaime.vargas.c@co.ey.com)

Carrera 11 # 98-7 Piso 3  
Bogotá D.C.

**MAURICIO PIÑEROS PERDOMO**

[mpineros@gpzlegal.com](mailto:mpineros@gpzlegal.com)

Calle 67 # 7-35 Oficina 1204  
Bogotá D.C.

**Ref.:** Radicados No. 018310 del 10 de junio de 2016 y No. 032178 del 21 de septiembre de 2016

**Tema:** Impuesto sobre la renta y complementarios

**Descriptor:** Fusiones y escisiones entre entidades extranjeras

**Fuentes formales:** Artículos 27 del Código Civil y [319-8](#) del Estatuto Tributario.

Atento saludo Sres. Vargas Cifuentes y Piñeros Perdomo.

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta Dirección absolver la sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y can Entidad, así como normas de personal, presupuestal y de contratación administrativa que formule interior, ámbito dentro del cual será atendida su solicitud.

Mediante radicado No. 018310 de 2016 se solicita la reconsideración del Oficio No. 007101 del 31 de Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacion [319-8](#) del Estatuto Tributario que:

*"(...) en relación con el cálculo del 20% de los activos que deben ser considerados para saber si se encue excepción, se debe tener en cuenta que la norma establece de manera expresa que, **es el valor de todos los***

**en Colombia y no solo sobre aquellos que sean objeto de la transacción, en relación con el 100% mundial.”** (negrilla fuera de texto).

Estima el consultante que el contenido del artículo 319-8 *ibídem* “debe analizarse a la luz de lo que piden los contribuyentes que legítimamente buscan adaptar la estructura formal de sus negocios para optimizar procesos y, por otro lado, evitar la fuga de activos y capitales sin que se paguen impuestos en Colombia”.

Expresa que la exigencia “en cuanto al porcentaje de activos que se están transfiriendo (...) no es clara” pero “que permita evitar la fuga de activos y capitales sin que se paguen impuestos en Colombia y al mismo tiempo permita que los contribuyentes puedan reorganizar su patrimonio, lo puedan hacer”.

Por tanto, “únicamente los activos localizados en Colombia que se transfieren como consecuencia de una fusión o escisión deben tenerse en cuenta para efectos de determinar si dicha fusión o escisión debe tratarse como reorganizativa”.

Encuentra, asimismo, que mantener la tesis jurídica expuesta en el pronunciamiento objeto de disenso “lleva a concluir que, en un grupo en Colombia, más difícil su posibilidad de reorganizarse, aun si la reorganización no involucra sino algunos activos, convirtiéndola en una operación gravada, situación que sin duda no es la finalidad perseguida”.

Por su parte, mediante el radicado No. 032178 del 21 de septiembre de 2016 se solicita la reconsideración de la resolución de febrero de 2015 - además de la del citado Oficio No. 007101 de 2016 - en el cual la Subdirección de Impuestos y Aduanas Nacionales indicó:

**“Luego, la transferencia de activos ubicados en el país producto del proceso de fusión consultado, cuando el monto de los activos sea más del 20% del valor de la totalidad de los activos poseídos por el grupo al que pertenecen las entidades involucradas, según lo informado, constituye una enajenación para efectos tributarios y está gravada con el impuesto de renta y complementarios.”** (negrilla fuera de texto).

Al respecto, señala el consultante que “[l]a interpretación hecha por la DIAN en los conceptos respecto de la aplicación del impuesto de renta y complementarios evidentemente es una interpretación estrictamente literal o exegética de la norma pues llega a la conclusión que si un grupo de compañías extranjeras tienen activos en Colombia que representen más del 20% del total de sus activos, la transferencia o escisión que realicen en el exterior, en virtud de la cual se transfieran activos ubicados en Colombia, sin importar el monto de los activos transferidos, está sujeta a impuesto de renta en Colombia”.

Agrega que “[e]sta interpretación claramente resulta injusta, ilógica e inequitativa, pues implica una tributación desigual por el hecho de poseer más activos en Colombia o por el hecho de tener un monto total de activos relativamente menor que pueden tener activos en Colombia mucho más valiosos pero que, por el tamaño del grupo, representan menor porcentaje del total del grupo”.

Indica asimismo que “a partir de la lectura de la norma se evidencia que el tratamiento exceptivo de la transferencia de la totalidad de los activos ubicados en Colombia de las entidades intervinientes sea menos del 20% de la totalidad de los activos, es claro que la norma al hacer referencia de forma expresa a los activos ubicados en Colombia indica que la única finalidad de la operación, es que los activos en el país que son objeto de la operación de escisión o fusión en el exterior sea i

Sobre el particular, considera este Despacho que, contrario a lo planteado por los peticionarios, la redacción del Estatuto Tributario es clara al señalar que se exceptúan del tratamiento previsto en la norma en comento *“las entidades ubicadas en el país, producto de procesos de fusión o escisión, en los que intervengan como enajenantes y adquirentes entidades ubicadas en el país, **activos ubicados en Colombia no represente más del veinte por ciento (20%) del valor de la totalidad de los activos ubicados en el país, que pertenezcan las entidades intervinientes en los procesos de fusión o de escisión, según los estados financieros de las entidades intervinientes en la condición de matriz de las entidades intervinientes en los procesos de fusión o de escisión**”* (negrilla fuera de

Redacción, entonces, de la que se concluye que, para efectos de determinar si la transferencia de activos en las condiciones previamente planteadas - constituye o no una enajenación para efectos tributarios, se debe analizar si el conjunto de activos ubicados en Colombia respecto de la totalidad de los activos ubicados en el país, conjunto integrado tanto por aquellos activos que participan en la operación de fusión o escisión o de transferencia, que el legislador no efectuó distinción alguna en tomo a los mismos.

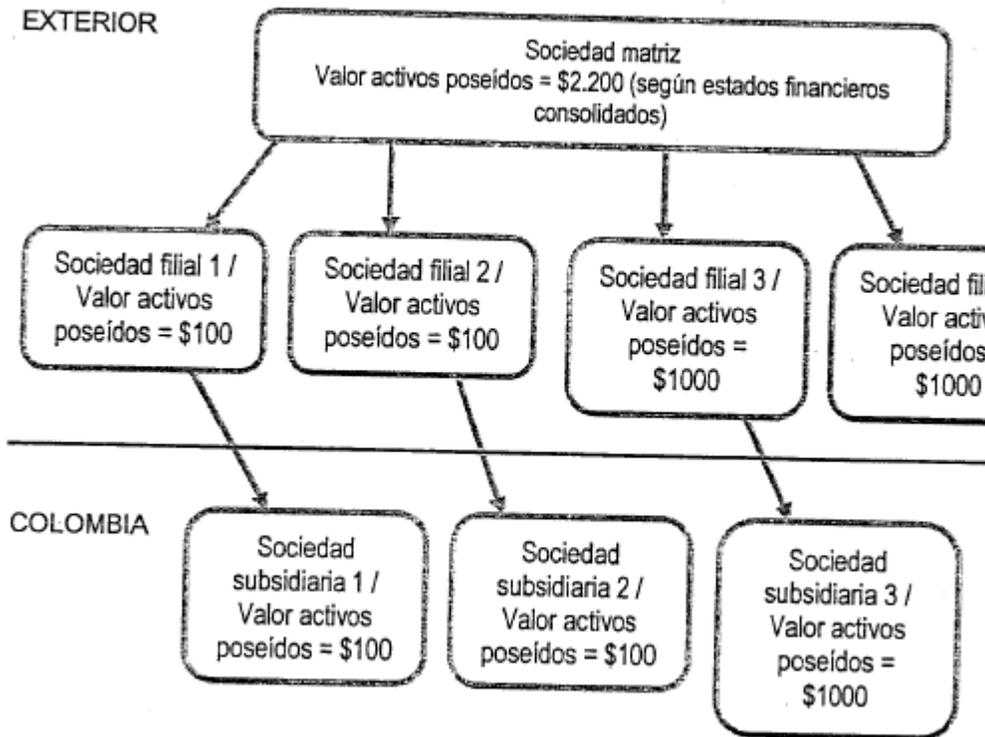
Es de recordar que la antepuesta afirmación parte de una interpretación literal de la norma, como lo es la interpretación sustentada en el artículo 27 del Código Civil.

Sin perjuicio de lo anterior, lo cierto es que, si adicionalmente se examina la interpretación del parágrafo en la luz de la finalidad de la disposición (Gaceta del Congreso No. 666 de 2012) - ya que no puede sacrificarse la finalidad alegando la interpretación literal - se llegará nuevamente a la tesis jurídica expuesta en los Oficios No. 007101 de 2016.

Calificar como una enajenación para efectos fiscales la transferencia de activos al exterior, *“[d]ebido a las dificultades que se realizan fuera de la jurisdicción colombiana”* cumple el propósito principal de evitar *“la fuga de activos desde Colombia”*.

Ahora bien, en la exposición de motivos del Proyecto de Ley 166 de 2012 (posteriormente promulgada como Ley 166 de 2012) se indicó que *“las reglas han operado en desmedro de los contribuyentes que legítimamente buscan optimizar sus negocios para optimizar procesos sin desprenderse de su patrimonio”*, por tal motivo, se incorporó una excepción contemplada en el [artículo 319-8 ibídem](#), en el parágrafo ya transcrito, excepción a partir de la cual los activos ubicados en el país, *“producto de procesos de fusión o escisión, en los que intervengan como entidades extranjeras”* no estarán gravadas con el impuesto sobre la renta en tanto el valor de los activos ubicados en el país no exceda el 20% del valor de la totalidad de los activos poseídos por el grupo empresarial.

Así las cosas y para terminar, resulta apropiado examinar el ejemplo propuesto en la solicitud radicada el 15 de mayo de 2016:



- El valor total de los activos del grupo empresarial es de \$2.200, de los cuales \$1.200 están poseídos en Colombia, lo que representa el 54,54%.
- Se fusionarán las sociedades filiales 1 y 2 las cuales poseen activos por valor de \$100 cada una, en acciones en sociedades colombianas (sociedades subsidiarias 1 y 2). Los activos de las sociedades colombianas tendrán un valor igual al valor de las acciones poseídas por las sociedades del exterior.

Por tanto, se llega a las siguientes conclusiones respecto del antepuesto ejemplo:

1. Se debe tener en cuenta el valor total de los activos poseídos por el grupo empresarial en Colombia. Las sociedades filiales 1 y 2 serán objeto de una fusión o escisión entre las entidades extranjeras, de conformidad con el parágrafo 1º del artículo 100 del Decreto 2686 de 1993.

Luego, ya que la proporción del valor de los activos poseídos por el grupo empresarial en el país colombiano es del 54,54%, se debe colegir que la fusión entre las sociedades filiales 1 y 2 constituye una enajenación para efectos de impuestos, por lo que el impuesto sobre la renta y complementario.

2. De lo anterior, conviene aclarar que de los activos poseídos en Colombia por el grupo empresarial, las sociedades subsidiarias 1 y 2, la fusión o escisión estarán cobijados con las disposiciones tributarias aplicables en materia de enajenación de bienes muebles.

En mérito de lo expuesto, este Despacho se permite confirmar la doctrina planteada en los Oficios N.º 007101 y No. 007101 del 31 de marzo de 2016.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y cordialmente le informamos que tanto la normativa y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse en nuestras bases de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co) seleccionando "técnica" y seleccionando "Doctrina" y Dirección Gestión Jurídica.

Atentamente,

**LILIANA ANDREA FORERO GÓMEZ**

Directora de Gestión Jurídica