

CONCEPTO 31646 DEL 24 DE DICIEMBRE DE 2019
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Se remite copia del presente oficio a:

El Juzgado Penal Cuarenta y Tres (43) del Circuito Civil
Complejo Judicial Paloquemao
Carrera 29 No. 18-45, Bloque C, Piso 3.
Bogotá, D.C.
J43pcbt@cendoj.ramajudicial.gov.co

Ref: Radicado 039038 del 14/11/2019

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptor	COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES DE SOCIEDADES.
Fuentes formales	Artículo 147 del E.T. Artículo 172 del Código de Comercio Oficio No. 220 -056752 del 29 de marzo de 2016 de la Superintendencia de Sociedades P.L. 80 de 2002 - Cámara de Representantes, Gaceta 398-02-C Antecedentes legislativos de la Ley 788 de 2002 Sentencia del 10 de mayo de 2012, dictada en el expediente 25000-23-27-000-2007-00256-01(17450) Concepto No. 33741 del 1 de junio de 2004

Estimada señora Camila Andrea:

De conformidad con lo preceptuado en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 este Despacho está facultado para resolver las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de la competencia asignada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Previo a analizar la consulta planteada, consideramos necesario explicar que, de acuerdo con las competencias funcionales de este despacho los pronunciamientos emitidos en respuesta a peticiones allegadas se resuelven con base a criterios legales de interpretación de las normas jurídicas, los cuales se encuentran consagrados en el Código Civil.

Así mismo, las respuestas emitidas son una adecuación en abstracto de las normas vigentes a situaciones concretas, las cuales no tienen como fin solucionar problemáticas individuales, ni juzgar, valorar o asesorar a otras dependencias, entidades públicas y/o privadas en el desarrollo de sus actividades, funciones y competencias.

Mediante escrito radicado No. 039038 del 12 de noviembre de dos mil diecinueve (2019), el cual fue recibido como consecuencia de la acción de tutela No. 2019-0207 presentada ante el Juzgado Cuarenta y Tres (43) Penal del Circuito de Bogotá, esta Subdirección recibió una consulta por medio de la cual se solicita la reconsideración del Oficio No. 022452 del 9 de septiembre de 2019, el cual dio respuesta al Radicado No. 000S2019022452.

Lo anterior, teniendo en cuenta que el consultante señala, en términos generales, los siguientes argumentos:

"1. En relación con la compensación de pérdidas fiscales en el contexto consultado, el artículo 147, inciso 2, del Estatuto Tributario (E.T.) prevé lo siguiente:

"La sociedad absorbente o resultante de un proceso de fusión, puede compensar con las rentas líquidas ordinarias que obtuviere, las pérdidas fiscales sufridas por las sociedades fusionadas, hasta un límite equivalente al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades fusionadas dentro del patrimonio de la sociedad absorbente o resultante."

Desde ya debo anotar que el artículo 172 del Código de Comercio establece que sociedades fusionadas se refiere a sociedades absorbidas. Veamos:

"Habrá fusión cuando una o más sociedades se disuelven, sin liquidarse, para ser absorbidas por otra o para crear una nueva.

La absorbente o la nueva compañía adquirirá los derechos y obligaciones de la sociedad o sociedades disueltas al formalizar el acuerdo de fusión."

Así, es claro que desde un punto de vista comercial, sociedades fusionadas son aquellas que se disuelven sin liquidarse para ser incorporadas a una sociedad distinta que las absorbe.

2. En el acta de presentación del Proyecto de Ley (P.L 80 de 2002 - Cámara de Representantes, Gaceta 398-02-C), antecedentes legislativos

de la Ley 788 de 2002, que incorporó al E.T. el precitado artículo 147, en lo relevante el Ministro de Hacienda de la época dijo lo siguiente:

"Complementariamente, se repula lo correspondiente a las pérdidas asociadas a los procesos de fusión y escisión de sociedades, cuidando que los mismos sean neutrales con los procesos de reorganización empresarial, de modo que se evite su utilización para la obtención de beneficios tributarios ajenos a la realidad económica. En estos casos el término de firmeza de las declaraciones y sus correcciones se fija en 5 años."

Aun cuando en nuestra opinión el tenor literal de la ley es claro, en cualquier caso el espíritu del artículo 147 del E.T. fue asegurar neutralidad en la utilización de pérdidas fiscales en procesos de fusión, evitando la obtención de beneficios tributarios ajenos a la realidad económica de las empresas involucradas en ese tipo de procesos, lo que solo hace sentido en el contexto de limitar la utilización de pérdidas fiscales de las sociedades que se disuelven sin liquidarse para incorporarse a una sociedad que las absorbe, es decir de las sociedades fusionadas. Las pérdidas de la sociedad absorbente son no solo neutrales en el proceso de fusión, sino que están implícitas en la realidad económica de esa sociedad.

3. Revisada la jurisprudencia del H. Consejo de Estado sobre el tema solo encontramos una sentencia que puede servir al análisis. Se trata de la sentencia del 10 de mayo de 2012, dictada en el expediente 25000-23-27-000-2007-00256-01(17450), en la que esa Corporación, en un contexto distinto al analizado, dijo lo siguiente:

"La Sala verifica que la compensación de las pérdidas originadas en los años gravables 1999 y 2000, realizada por MACROFINANCIERA S.A. en el año gravable 2004 en el contexto de un proceso de fusión, se llevó a cabo contra utilidades generadas por CAMBIO COUNTRY S.A., que si bien es cierto, como efecto jurídico de la fusión, una vez perfeccionado el acuerdo, no es dable diferenciar el origen de los pasivos o activos trasladados a la absorbente, esta distinción cobra importancia para efectos de la compensación de pérdidas fiscales, en tanto que, la norma vigente al 2004, solo permitía la compensación de pérdidas provenientes de la sociedad fusionada o absorbida, con utilidades de la entidad absorbente..."

La importancia del aparte destacado radica en que en él se confirma que el concepto de sociedades fusionadas no incluye a la sociedad absorbente.

4. Y finalmente, revisada la doctrina de la DIAN sobre el tema

encontramos que en el Concepto No. 33741 del 1 de junio de 2004, esa entidad dijo lo siguiente:

(...)

TESIS JURÍDICA:

Las sociedades absorbentes pueden compensar las pérdidas fiscales de años anteriores declaradas por las sociedades absorbidas, no enjugadas por éstas, con sus rentas líquidas ordinarias, en la proporción y en los plazos señalados por la Ley.

INTERPRETACIÓN JURÍDICA:

(...)

Es claro que a partir de las fusiones por absorción efectuadas en vigencia de la Ley 788 de 2002, esto es a partir del año gravable 2003, solo es posible compensar las pérdidas fiscales sufridas por las sociedades fusionadas, hasta un límite equivalente al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades fusionadas dentro del patrimonio de la absorbente.

(...) De esta manera, las sociedades absorbentes pueden compensar las pérdidas fiscales declaradas por las sociedades absorbidas con sus rentas líquidas ordinarias siempre y cuando se dé cumplimiento a los requisitos exigidos por la ley, a saber:

- 1. Que el monto a compensar no exceda el porcentaje de participación del patrimonio de la absorbida en el patrimonio de la absorbente.*
(...)

Así, la propia DIAN en su doctrina había señalado que la limitación prevista en el artículo 147 del E.T. aplica únicamente respecto de las pérdidas fiscales de las sociedades fusionadas, en el entendido de que la sociedad absorbente no es una sociedad fusionada."

En atención a la consulta, se procede a analizar las siguientes consideraciones tributarias:

1. Análisis del primer argumento presentado por la consultante:

- 1.1. El límite establecido en el inciso segundo del artículo 147 del

Estatuto Tributario (en adelante "E.T."), para efectos de la utilización de las pérdidas fiscales en los procesos de fusión o escisión, establece:

"equivalente al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades fusionadas dentro del patrimonio de la sociedad absorbente o resultante" .

- 1.2. En esta medida, es preciso analizar si el concepto de "*sociedades fusionadas*" difiere o no del de "*sociedades absorbidas*". Esto, teniendo en cuenta que el artículo 172 del Código de Comercio establece que:

"Habrá fusión cuando una o más sociedades se disuelvan, sin liquidarse, para ser absorbidas por otra o para crear una nueva.

La absorbente o la nueva compañía adquirirá los derechos y obligaciones de la sociedad o sociedades disueltas al formalizarse el acuerdo de fusión."

- 1.3. De la norma anterior, se desprende que las "*sociedades absorbidas*", son aquellas sociedades que se disuelven, sin liquidarse, para fusionarse con otra o para crear una nueva.

- 1.4. En esta medida, es claro que el artículo 172 del Código de Comercio no hace referencia al concepto de "*sociedades fusionadas*". Sin embargo, el Oficio No. 220 -056752 del 29 de marzo de 2016 de la Superintendencia de Sociedades estableció que:

"Ahora bien, de acuerdo con la condición establecida en la norma invocada, al realizarse la fusión, la sociedad que se cree con ocasión del proceso o la sociedad absorbente, adquiere de inmediato todos los derechos y obligaciones de la sociedad absorbida, lo que desde el punto de vista jurídico como contable, implica que la absorbente asume la totalidad de los activos y pasivos de la absorbida. Como explica el profesor Francisco Reyes Villamizar, actual Superintendente de Sociedades "Se trata de una transferencia sub specie universalitis, que significa que no es necesario el cumplimiento de una multiplicidad de actos jurídicos individuales para que se produzca la trasmisión íntegra de los activos y pasivos de todas las sociedades fusionadas a la compañía fusionante (nueva o absorbente). La transferencia patrimonial opera, ipso iure, a título universal".

- 1.5. De lo anterior, es posible evidenciar que para la Superintendencia de Sociedades, el concepto de sociedades fusionadas, no involucra a la sociedad fusionante (nueva o absorbente), contrario a lo señalado en el concepto objeto de la solicitud de reconsideración.
- 1.6. Considerando que la Superintendencia de Sociedades es el órgano facultado para ejercer la inspección, vigilancia y control de las sociedades mercantiles, quien a través de su oficina jurídica puede Resolver las consultas formuladas por los organismos públicos y privados, así como por los usuarios y particulares, de conformidad con las normas que rigen servicios y funciones de la Superintendencia, consideramos necesario acogernos a lo establecido en el Oficio No. 220 -056752 del 29 de marzo de 2016 de la Superintendencia de Sociedades donde se reconoce que el concepto de "*sociedades fucionadas*" no incluye a la sociedad fusionante (nueva o absorbente).
- 1.7. Por lo anterior, consideramos necesario reconsiderar la postura establecida en el Oficio No. 022452 del 9 de septiembre de 2019, teniendo en cuenta que el concepto de "*sociedades fucionadas*" establecido en el inciso segundo del artículo 147 de E.T. corresponde a las sociedades que serán absorbidas o adquiridas en un proceso de fusión sin incluir a la sociedad absorbente o fusionante.

2. Análisis del segundo argumento presentado por la consultante:

- 2.1. El consultante se remite a la exposición de motivos del artículo 147 del E.T., para efectos de establecer que: "*se regula lo correspondiente a las pérdidas asociadas a los procesos de fusión y escisión de sociedades, cuidando que los mismos sean neutrales con los procesos de reorganización empresarial, de modo que se evite su utilización para la obtención de beneficios tributarios ajenos a la realidad económica.*"
- 2.2. Por lo anterior, es posible evidenciar que la exposición de motivos del artículo 147 reconoce que la finalidad de la norma era evitar la utilización de las pérdidas fiscales en los procesos de fusión y escisión para la obtención de beneficios tributarios ajenos a la realidad económica.

- 2.3. En esta medida, es posible evidenciar que la norma buscaba limitar las pérdidas fiscales de las sociedades absorbidas y no las correspondientes a las sociedades absorbentes, ya que estos hacen parte de su realidad económica.
- 2.4. Por lo anterior, consideramos necesario reconsiderar la postura establecida en el Oficio No. 022452 del 9 de septiembre de 2019.

3. Análisis del tercer argumento presentado por la consultante:

- 3.1. Teniendo en cuenta lo analizado en el punto No. 1 de este documento y lo señalado por el Consejo de Estado en la Sentencia del 10 de mayo de 2012, dictada en el expediente 25000-23-27-000-2007-00256-01(17450), donde se señala que:

"(...) esta distinción cobra importancia para efectos de la compensación de pérdidas fiscales, en tanto que, la norma vigente al 2004, solo permitía la compensación de pérdidas provenientes de la sociedad fusionada o absorbida, con utilidades de la entidad absorbente (...)."

- 3.2. Consideramos que es necesario revocar el Oficio No. 022452 del 9 de septiembre de 2019, ya que el mismo se aparta de la interpretación del Consejo de Estado.

4. Análisis del cuarto argumento presentado por la consultante:

- 4.1. Este despacho encuentra que lo establecido en el Concepto No. 33741 del 1 de junio de 2004 se ajusta a lo establecido en el artículo 147 del E.T.
- 4.2. Por lo anterior, se reconsidera la postura establecida en el Oficio No. 022452 del 9 de septiembre de 2019.

En los anteriores términos se resuelve su consulta, y 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: <https://www.dian.gov.co> siguiendo iconos "Normatividad" - "Técnica" y seleccionando los vínculos "Doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

LILIANA ANDREA FORERO GOMEZ

Directora de Gestión Jurídica

Dirección de Gestión Jurídica

UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Cra. 8 No. 6c-38. Piso 4. Edificio San Agustín.

Bogotá D.C.