

CONCEPTO 07101 DE 31 DE MARZO DE 2016
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Doctor

JAIME ALBERTO VARGAS CIFUENTES

Carrera 11 No 98-07 Tercer Piso

jaime.vargas.c@co.ey.com

Bogotá, D.C.

Ref: Radicado 048954 del 17/12/2015

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptor	Fusión de Sociedades
Fuentes formales	Estatuto Tributario art 319 - 8

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

En el escrito de la referencia realiza la siguiente consulta:

"A. ¿Puede entenderse que el párrafo del artículo 319 - 8 del Estatuto Tributario al referirse al límite del 20% de activos está haciendo referencia a los activos ubicados en Colombia que se transfieren con ocasión de la fusión o escisión y no al total de los activos que tenga el grupo económico en Colombia, incluidos los que no se transfieren?

B. Que cuando ocurra la fusión o escisión de dos entidades extranjeras y dicha reorganización conlleve la transferencia de activos localizados en Colombia que según los estados financieros consolidados de la entidad que tenga la condición de matriz de las entidades que se fusionan o escinden, representen más del 20% de los totales del grupo económico al que dichas entidades pertenecen, dicha transferencia de activos se considerará gravada con impuesto de renta y complementario en Colombia.

C. Que cuando ocurra la fusión o escisión de dos entidades extranjeras y dicha reorganización conlleve la transferencia de activos localizados en Colombia que según los estados financieros consolidados de la entidad que tenga la condición de matriz de las entidades que se fusionan o escinden, no representen más del

20% de los activos totales del grupo económico al que dichas entidades pertenecen, dicha fusión o escisión recibirá el tratamiento de adquisitiva o reorganizativa, según fuere el caso".

Al respecto este Despacho se permite hacer las siguientes *consideraciones*:

De acuerdo con lo planteado por usted es pertinente traer a colación lo dispuesto en el artículo 319-8 del Estatuto Tributario, que a su tenor literal dispone:

"ARTÍCULO 319-8. FUSIONES Y ESCISIONES ENTRE ENTIDADES EXTRANJERAS. <Artículo adicionado por el artículo 98 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Se entenderá que la transferencia de activos ubicados en el país, producto de procesos de fusión o escisión, en los que intervengan como enajenantes y adquirentes entidades extranjeras que posean activos ubicados en el territorio nacional constituye una enajenación para efectos tributarios, y está gravada con el impuesto sobre la renta y complementarios de acuerdo con las disposiciones aplicables en materia de enajenación de activos fijos consagradas en este Estatuto.

PARAGRAFO. Se exceptúan del tratamiento consagrado en el inciso anterior las transferencias de activos ubicados en el país, producto de procesos de fusión o escisión, en los que intervengan como enajenantes y adquirentes entidades extranjeras, cuando el valor de los activos ubicados en Colombia no represente más del veinte por ciento (20%) del valor de la totalidad de los activos poseídos por el grupo al que pertenezcan las entidades intervinientes en los procesos de fusión o de escisión, según los estados financieros consolidados de la entidad que tenga la condición de matriz de las entidades intervinientes en los procesos de fusión o de escisión. Las transferencias de los activos ubicados en Colombia a los que se refiere este párrafo recibirán el mismo tratamiento de las fusiones y escisiones adquisitivas o de las fusiones y escisiones reorganizativas, según sea el caso." (El subrayado es nuestro)

La norma anteriormente transcrita, establece un tratamiento de enajenación a aquellas operaciones (cuando haya transferencia de activos) en las que intervengan como adquirentes y enajenantes entidades extranjeras que posean activos ubicados en Colombia y por lo tanto estará gravada con el Impuesto sobre la Renta.

A su vez, el párrafo de la misma disposición, trae una excepción a dicha regla, y es la relativa al porcentaje de activos que sean objeto de la transacción - fusión escisión-, que corresponde al 20% de los activos poseídos por el grupo en Colombia.

Ahora bien, en relación con el cálculo del 20% de los activos que se deben tener en cuenta para saber si se encuentra dentro de la regla general o dentro de la excepción, se debe tener en cuenta que la norma establece de manera clara que, es el valor de **todos los activos** que se encuentren ubicados en Colombia y no solo sobre aquellos que sean objeto de la transacción, en relación con el 100% de los activos de todo el grupo a nivel mundial.

Lo anterior encuentra sustento en la exposición de motivos del Proyecto de Ley No. 166 de 2012 publicado en la Gaceta del Congreso No. 666 del 5 de octubre de 2012 - posteriormente aprobado como Ley 1607 de 2012 y que adicionara al Estatuto Tributario a través de su artículo 98 las normas previamente reseñadas - en el que se manifestó:

*"Debido a las dificultades para fiscalizar las operaciones que se realizan 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 Escales y gravarla con el impuesto sobre la 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. **Ello ha generado un sesgo injustificado a favor de las reorganizaciones, fusiones y adquisiciones en el extranjero, cosa que puede prevenirse con la adecuada regulación de dichas transacciones".***
(El subrayado es nuestro)

Una vez claro lo anterior, es importante recalcar que la base gravable de la operación para efectos del Impuesto sobre la Renta, será únicamente el valor de los activos objeto de la operación, y no la totalidad de los activos que tenga el grupo en Colombia.

En los anteriores términos se resuelve su consulta. De otra parte 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 los Conceptos en materia Tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el icono de "**Normatividad**" - "**Técnica**", dando click en el link "Doctrina - Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)