



PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA
FACULTAD CIENCIAS JURIDICAS
ESPECIALIZACION DERECHO TRIBUTARIO

PROYECTO

**EFFECTOS TRIBUTARIOS EN LA INTEGRACION DE SOCIEDADES POR ACCIONES
SIMPLIFICADAS (SAS)**

DIRECTOR

Sandra Liliana Castrillón Ordóñez

INTEGRANTES:

Claudia Carolina Fajardo
Diana Ramírez
Diana Calderón

Bogota, D.C. Marzo del 2011

INDICE

	Pág.
Justificación	2
Objetivos	3
Metodología	4
Temario	5
Desarrollo del tema	
1. Aspectos fundamentales en la integración de sociedades y modelos existentes.	6
1.1 Marco Legal	
1.2 Aspectos formales	10
1.3 Efectos de la unipersonalidad en materia de transformación	12
1.4 Opción de prescindir de revisor fiscal	13
2. Efectos Tributarios	
2.1 Impuesto de renta	14
2.2 Compensación de perdidas fiscales	15
2.3 Renta presuntiva	16
2.4 Valor por el cual se transfieren los activos y pasivos	17
2.5 Impuesto a las ventas	18
2.6 Impuesto al patrimonio	
2.7 Impuesto de Industria y comercio	19
3. Conceptos DIAN y jurisprudencia de estado	19
4. Critica y aportes generales	23
4.1 Principales características fiscales de las SAS	23
4.2 Resumen efectos tributarios	25
Bibliografía	28

JUSTIFICACIÓN

El presente trabajo parte de observar la necesidad de reformular las herramientas con que cuentan las sociedades frente a una crisis o a una expansión económica, siendo una de estas la de optar por alguna modalidad de integración social para desarrollar el objeto social a través de la empresa resultante, de forma más sostenible, en términos de prestación del servicio y gestión administrativa. Es así, y considerando que este escenario no solo representa un reto sino una oportunidad para plantear estrategias empresariales, encaminaremos nuestro trabajo desde un enfoque comercial, al estudio de cada una de las formas de integración de las sociedades por acciones simplificadas en adelante (SAS), enfatizando en los efectos tributarios que rodeen estos procesos. Lo anterior tendrá en cuenta una revisión pormenorizada de la normatividad vigente, la jurisprudencia de las altas cortes y de las diferentes autoridades administrativas competentes, incluyendo los principales pronunciamiento de la DIAN.

Como producto del estudio se obtendrá un documento que a partir de la síntesis de la información disponible exponga desde un punto de vista crítico, las falencias, fortalezas y necesidades de los procesos de integración social y sus efectos tributarios, en las sociedades simplificadas por acciones que por ser una figura societaria innovadora merece el estudio respectivo.

OBJETIVOS

1. Revisar los efectos fiscales que se derivan de los procesos de integración social tales como Fusión, Escisión, y demás modalidades que se puedan presentar en las SAS.
2. Establecer la relevancia de los tipos sociales, su composición y particularidades, en relación con los procesos de integración social, con el propósito de identificar las diferencias que en términos tributarios se puedan presentar.
3. Si el estudio realizado permite concluir que la legislación vigente requiere de modificaciones en consideración al impacto de los efectos fiscales de los procesos de integración social sobre las empresas, se expondrá una propuesta normativa orientada a desarrollar los principios de la tributación en coherencia con la naturaleza empresarial de las SAS que llevan a cabo estos procesos.

METODOLOGIA

En desarrollo del presente trabajo, la metodología a seguir será la siguiente:

1. Realizar un análisis de la normatividad colombiana vigente, para identificar las disposiciones aplicables a los procesos de integración de las SAS, atendiendo especialmente a aquellas que contienen implicaciones de tipo tributario.
2. Realizar un análisis de las distintas posiciones doctrinales, que aborden los procesos de integración de las SAS y las disposiciones legales que a este se aplican, con el propósito de establecer la existencia de diversas interpretaciones o dado el caso, de tendencias interpretativas predominantes en lo que respecta a los efectos tributarios que se derivan de dicho proceso.
3. Realizar un análisis de los conceptos emitidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN – para identificar la manera en que dicha entidad, interpreta las normas relativas a la integración de las SAS a casos particulares y concretos.
4. Realizar un análisis jurisprudencial para determinar las posiciones adoptadas por las altas cortes en relación con los efectos tributarios de integración de SAS.
5. A partir del anterior análisis, y desde una postura crítica, se expondrán las conclusiones y recomendaciones a que haya lugar, en relación con las implicaciones tributarias que afectan o se derivan del proceso de integración de las SAS en Colombia.

TEMARIO

1. Aspectos fundamentales de la integración de sociedades SAS y modalidades existentes.
2. Aspectos legales tributarios
3. Jurisprudencia, doctrina y conceptos DIAN
4. Crítica al régimen vigente y concepto jurídico

1. ASPECTOS FUNDAMENTALES EN LA INTEGRACION DE SOCIEDADES Y MODELOS EXISTENTES.

1.1 Marco legal:

De acuerdo al artículo 3° de la Ley 1258 de 2008 para efectos tributarios, la sociedad por acciones simplificada se registrará por las reglas aplicables a las sociedades anónimas.

En consideración a esta remisión corresponde ahora recordar lo que el Código de Comercio y la Ley 222 de 1995 disponen respecto de los procesos de fusión y escisión de sociedades:

De manera general, en relación con la transformación de una sociedad en otro tipo social, dispone el artículo 167 del Código de Comercio:

“Una sociedad podrá, antes de su disolución, adoptar cualquiera otra de las formas de la sociedad comercial reguladas en este código, mediante una reforma del contrato social. La transformación no producirá solución de continuidad en la existencia de la sociedad como persona jurídica, ni en sus actividades ni en su patrimonio.”

Por otro lado, sobre el proceso de **fusión** el artículo 172 del Código de Comercio estatuye:

"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"

A su vez el artículo 3 de la ley 222 de 1995 establece que habrá **escisión** cuando:

"Una sociedad sin disolverse, transfiere en bloque una ó varias partes de su patrimonio a una o más sociedades existentes o las destina a la creación de una o varias sociedades.

Una sociedad se disuelve sin liquidarse, dividiendo su patrimonio en dos o más partes, que se transfieren a varias sociedades existentes o se destinan a la creación de nuevas sociedades.

La sociedad o sociedades destinatarias de las transferencias resultantes de la escisión, se denominarán sociedades beneficiarias.

Los socios de la sociedad escindida participarán en el capital de las Sociedades beneficiarias en la misma proporción que tengan en aquella, salvo que por unanimidad de las acciones; cuotas sociales o partes de interés Representadas en la asamblea o junta de socios de la escidente, se apruebe una participación diferente”.

Ahora bien, adentrándonos en el tema que nos ocupa, en materia tributaria los efectos de los procesos de fusión y escisión aparecen regulados en los artículos 14-1 y 14-2 del Estatuto Tributario:

En cuanto a la fusión el artículo 14-1 establece:

"Para efectos tributarios, en el caso de la fusión de sociedades, no se considerará que existe enajenación, entre las sociedades fusionadas. (Énfasis extratextual)

La sociedad absorbente o la nueva que surge de la fusión, responde por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses y demás obligaciones tributarias de las sociedades fusionadas o absorbidas” (Énfasis extratextual)

Respecto a la escisión el artículo 14-2 establece:

"Para efectos tributarios, en el caso de la escisión de una sociedad, no se considerará que existe enajenación entre la sociedad escindida y las sociedades en que se subdivide. (Énfasis extratextual)

Las nuevas sociedades producto de la escisión serán responsables solidarios con la sociedad escindida, tanto por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses y demás obligaciones tributarias, de esta última, exigibles al momento de la escisión, como de los que se originen a su cargo con posterioridad como consecuencia de los procesos de cobro, discusión, determinación oficial del tributo o aplicación de sanciones, correspondientes a períodos anteriores a la escisión. Lo

anterior, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de los socios de la antigua sociedad, en los términos del artículo 794.” (Énfasis extratextual)

De las disposiciones transcritas es posible observar, que en materia tributaria la principal característica de estos procedimientos, es que las operaciones que se realicen con estos motivos no constituyen enajenación entre las sociedades fusionadas o entre la escindida y en las que se subdivide.

Las obligaciones tributarias en el caso de la fusión, son asumidas por la sociedad absorbente y en el caso de la escisión, las nuevas sociedades y la escindida responderán solidariamente por las obligaciones tributarias de esta última, incluyendo las que sean exigibles en el momento de la escisión y las que se originen con posterioridad respecto de periodos anteriores de la sociedad escindida

Nótese que dichas normas no distinguen entre tipos sociales, por lo que debe entenderse que aplican de la misma forma a todas las sociedades incluidas las SAS

Aun cuando las normas hasta el momento citadas no indican que las SAS deban recibir un tratamiento especial en materia de transformación de sociedades, el artículo 30 de la Ley 1258 de 2008 establece que estos procedimientos de transformación se regirán por las normas que regulan la materia, dicha Ley si incorpora novedades respecto de estos procedimientos de transformación aplicables únicamente a las SAS.

Los nuevos elementos aportados por la mencionada ley son aquellos señalados por su párrafo del artículo 30 y el artículo 33, estas disposiciones contemplan reglas especiales en materia de fusiones y escisiones, a saber:

(i) La posibilidad de que los accionistas de las sociedades absorbidas o escindidas reciban dinero en efectivo, acciones, cuotas sociales o títulos de participación en cualquier sociedad o cualquier otro activo, como única contraprestación en los procesos de fusión o escisión que adelanten las sociedades por acciones simplificadas.

(ii) Por su parte el artículo 33 de la Ley de SAS contempla un régimen simplificado para lo fusión en los casos en que la sociedad absorbente detente más del 90% de las acciones de la SAS, evento en el que bastará que la determinación sea adoptada por los representantes legales o por las juntas directivas de las sociedades participantes en el proceso de fusión.

Tal como se subraya, es preciso resaltar que en este preciso caso se prescinde de la aprobación del máximo órgano social.

La novedad introducida por la Ley 1258 de 2008 en virtud de la cual los accionistas de una SAS no están limitados a recibir únicamente acciones o cuotas sociales de la sociedad absorbente o beneficiaria, constituye un rasgo excepcional del régimen de las SAS, que fue abordado por la Superintendencia De Sociedades en Concepto 220-117278 del 24 de Septiembre de 2009) así:

“tratándose de sociedades por acciones simplificadas, los accionistas no están condicionados a recibir exclusivamente acciones o cuotas sociales de la sociedad absorbente o de la beneficiaria, como contraprestación por el patrimonio o la parte patrimonial que aquella le transfiera a ésta por virtud del negocio jurídico que la fusión o la escisión comporta, lo que constituye una posibilidad excepcional respecto de los tipos societarios comunes, donde una operación de tal naturaleza indefectiblemente impone un esquema de compensación basado en las partes alícuotas de la sociedad absorbente o beneficiaria.” (Énfasis extratextual)

Resulta esencial advertir, que al interpretar estas normas especiales, se debe diferenciar entre las **sociedades** y sus **socios**, pues esta ha sido la lectura que la DIAN ha realizado de la disposición citada, al concluir que en tanto ello es así, el contenido de los artículos 14-1 y 14-2 del Estatuto Tributario solo se proyecta sobre las sociedades como personas jurídicas y no sobre los socios individualmente considerados. En Concepto 053516 06-07-2009 la DIAN explica su posición e indica el tratamiento tributario que en estos eventos considera adecuado así:

“Las normas que regulan los efectos tributarios en los eventos en que se presente la figura jurídica de fusión o escisión de sociedades, al establecer que se considera que no existe enajenación se refiere únicamente a las sociedades, más no a los socios individualmente considerados. Por lo tanto, si el accionista recibe dinero u acciones como contraprestación no tiene aplicación la ficción legal antes señalada establecida en los artículos 14-1 y 14-2, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de las nuevas sociedades producto de la escisión y la de los socios de la antigua sociedad, en los términos del artículo 794 del Estatuto Tributario.

Cuando los accionistas reciban como contraprestación sumas de dinero, acciones o cualquier otro activo, es claro, que ingresan al patrimonio del socio, pero se debe determinar si dicha contraprestación resulta un incremento patrimonial o simplemente se trata de la restitución de los aportes sociales, lo que de conformidad con las normas tributarias determinaría su efecto fiscal.

En el evento en que de la contraprestación resulte un incremento patrimonial, será un ingreso constitutivo de renta o de ganancia ocasional, salvo que en la ley tenga otra connotación tributaria.” (Énfasis extratextual)

1.2 Aspectos formales:

Ahora bien, en relación con los aspectos formales de estas transformaciones, consagra el artículo 171 del Código de Comercio:

“Para que sea válida la transformación será necesario que la sociedad reúna los requisitos exigidos en este código para la nueva forma de sociedad.”

Al aplicar este artículo a la transformación de una sociedad anónima en SAS, debe señalarse que los requisitos exigidos para esta forma de sociedad no están contenidos en el Código de Comercio sino en la Ley 1258 de 2008, por lo que para que dicha operación sea válida, es necesario que la sociedad reúna los requisitos exigidos en esta norma para la nueva forma de sociedad.

Desde la suscripción en el registro mercantil del documento de transformación, la sociedad se sujeta a un nuevo régimen jurídico. En el caso de las SAS, se sujeta a la Ley 1258 de 2008. Desde este momento, la sociedad por acciones simplificada cuenta con un término de dieciocho (18) meses para enervar la causal de disolución por pérdidas.¹

El artículo 31 de la Ley 1258 de 2008 indica las formalidades y requisitos particulares para la transformación de una sociedad anónima en sociedad por acciones simplificada, y que se refieren al documento de transformación y al quórum decisorio. Aparte de estas se aplican las disposiciones del Código de Comercio y de la Ley 222 de 1995. El mencionado artículo 31 dispone:

¹ *“término que en opinión de este Despacho solo podrá contarse a partir de la fecha de inscripción en la Cámara de Comercio de la comentada reforma, pues se reitera, es a partir de este momento que empieza a regir la normatividad consagrada en la citada ley.” SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES CONCEPTO 220-000680 (12 de enero de 2010)*

“Transformación. Cualquier sociedad podrá transformarse en sociedad por acciones simplificada, antes de la disolución, siempre que así lo decida su asamblea o junta de socios, mediante determinación unánime de los asociados titulares de la totalidad de las acciones suscritas. La decisión correspondiente deberá constar en documento privado inscrito en el Registro Mercantil.

De igual forma, la sociedad por acciones simplificada podrá transformarse en una sociedad de cualquiera de los tipos previstos en el Libro Segundo del Código de Comercio, siempre que la determinación respectiva sea adoptada por la asamblea, mediante decisión unánime de los asociados titulares de la totalidad de las acciones suscritas.

Parágrafo.- El requisito de unanimidad de las acciones suscritas también se requerirá en aquellos casos en los que, por virtud de un proceso de fusión o de escisión o mediante cualquier otro negocio jurídico, se proponga el tránsito de una sociedad por acciones simplificada a otro tipo societario o viceversa.”

La transformación incluye el cumplimiento de requisitos tales como los de publicidad y convocatoria previstos en el artículo 13 de la Ley 222 de 1995, los cuales incorporan el deber de convocar a reunión del máximo órgano social con quince días hábiles de antelación, indicando en el escrito de convocatoria que el tema a tratar es el de la transformación. No es necesario hacer referencia al derecho de retiro, pues para adoptar la transformación de sociedad anónima en sociedad por acciones simplificada, la reforma debe ser aprobada por unanimidad de los accionistas que conforman el cien por ciento del capital suscrito y en este sentido, de existir socios ausentes o disidentes no se podría conformar el quórum decisorio ni operaría el llamado derecho de retiro.

Para llevar a cabo la reforma debe mediar documento privado de transformación en los términos del artículo 31 de la Ley 1258 de 2008, y contemplar los estatutos del nuevo tipo de sociedad. En este punto vale la pena anotar que tanto la constitución como la transformación en SAS pueden realizarse mediante documento privado, pues este es otro rasgo que caracteriza a este nuevo tipo social.

Resulta importante señalar que al pasar de un tipo social a otro, tal como la SAS y considerando que el objeto de esta puede ser indeterminado, para efectos tributarios se consideraran solo las actividades de las que la sociedad obtiene sus ingresos, así lo expuso la Superintendencia de Sociedades en Concepto 220-121211 de 1 de Noviembre de 2009:

“bien sea una delimitación de actividades o una mención amplia, ello determinará el ámbito de la capacidad jurídica de la sociedad, independientemente de las actividades de las que efectivamente vaya a ocuparse. Esta circunstancia implica que uno es el universo en que una sociedad puede jurídicamente moverse y otro es, el del cual deriva sus ingresos operacionales principales. En unos eventos puede coincidir, como cuando en el objeto social se hace una enunciación explícita y limitada de la actividad que va a desarrollar, o no coincidir como cuando en aquel se incluyen diversidad de actividades principales con miras a poder en un futuro acometer otras diferentes a la que realmente va a desarrollar o, como en el caso de la SAS, donde se permite una enunciación general de actividades lícitas de comercio como determinación de capacidad de la sociedad.

En este contexto se debe entender entonces la clasificación de actividades económicas que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales efectúa mediante Resolución 432 de 2.008 para efectos del control y determinación de los impuestos y demás obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias, clasificación que obliga a los contribuyentes para que en su proceso de identificación determinen de acuerdo con la misma, la actividad o actividades de las que se va a ocupar y por ende de las que van a derivar los ingresos que serán fuente de sus obligaciones fiscales, indistintamente de la capacidad jurídica del respectivo contribuyente, particularmente tratándose éste de una persona jurídica organizada como sociedad.” (Énfasis extratextual)

1.3 Efectos de la unipersonalidad en materia de transformación:

La posibilidad que permite la ley 1258 de 2008 para que una SAS se conforme con un solo socio se conoce como *unipersonalidad*, las implicaciones de esta característica especial de las SAS tiene consecuencias que se extienden al escenario de la transformación social, veamos.

La ley 1258 de 2008 señala que no es posible transformarse en SAS si la sociedad se encuentra en estado de disolución o liquidación, sin embargo es posible enervar la causal de disolución por unipersonalidad sobrevenida o por reducción de las pluralidades mínimas. Dado que la SAS es la única que permite la unipersonalidad, presentado este evento, esta sería la única forma a adoptar. Al respecto la Superintendencia De Sociedades expresó en Concepto 220-121211 de 1 de Noviembre de 2009.

“Por lo tanto, ninguno de los tipos de sociedad regulados en código citado está excluido de la posibilidad de transformarse en este nuevo tipo societario, pues así lo establece claramente el artículo 31 de la ley, al señalar que “Cualquier sociedad podrá transformarse en sociedad por acciones simplificada, antes de la disolución.”.

Cosa distinta sería el caso de una sociedad disuelta y en estado de liquidación, pues la circunstancia de que la ley señale que la transformación puede tener lugar “antes de la disolución” implica que las sociedades que encuentran en ese estado, cualquiera sea la forma como estén organizadas, no pueden ya transformarse en SAS, como tampoco lo pueden hacer a otro tipo societario, dada la previsión general consagrada en el artículo 167 del Código de Comercio.

Lo anterior sin perjuicio de la regla que previó el párrafo del artículo 35 de la Ley 1258 de 2008 y que les permite a las sociedades reguladas por el Código de Comercio enervar la causal de disolución por unipersonalidad sobrevenida o por reducción de las pluralidades mínimas de asociados exigidas por la ley, mediante la transformación en sociedad por acciones simplificada, siempre que así lo decidan los asociados restantes de manera unánime o el asociado supérstite según el caso, lo que constituye en estricto nuevo mecanismo para enervar la causal de disolución consagrada en el artículo 218 numeral 3º del estatuto Mercantil, cual es el de optar por transformar la sociedad tradicional en sociedad por acciones simplificada, considerando que este último tipo societario se puede crear y puede funcionar por uno o mas accionistas (artículo 1º Ley 1258 de 2008)

1.4 Opción de prescindir del revisor fiscal:

Otra de las características propias de las SAS es que se puede suprimir la figura de revisor fiscal. El Decreto 2020 de 2009 Por medio del cual se reglamenta el artículo 28 de la Ley 1258 de 2009 abordó este punto específico considerando entre otras cosas *“Que la interpretación del artículo 28º de la Ley 1258 de 2008, sobre revisoría fiscal en las Sociedades por Acciones Simplificadas, ha generado incertidumbre respecto de si es obligatorio o no contar con éste órgano.”*

Nótese que el mismo Decreto observa, que el origen de esta incertidumbre radica en la interpretación del Artículo 203 del Código de Comercio, que es anterior a la Ley 1258 de 2008, en virtud del cual todas las sociedades por acciones están obligadas a tener revisor fiscal.

Luego, la parte considerativa del Decreto se remite a la exposición de motivos de la Ley 1258 de 2008 pues en este se enuncia que *“Las características simplificadas del tipo*

implican que su regulación queda, en general, sujeta a las pautas contractuales que sus asociados escojan. Así, las reglas legales de la sociedad anónima serán aplicables sólo en la medida en que no se hubiere pactado cosa distinta en los estatutos sociales."

La Superintendencia de Sociedades en concepto No. 220-039060 de febrero 11 de 2009, estableció que *"cuando el artículo 28 de la Ley 1258 de 2008 señala que "En caso de que por exigencia de la ley se tenga que proveer el cargo de revisor fiscal", el mismo está remitiendo a lo dispuesto en el párrafo 2° del artículo 13 de la Ley 43 de 1990, de forma que las sociedades por acciones simplificadas solo estarán obligadas a tener revisor fiscal cuando las mismas reúnan los montos de activos o ingresos a que alude el comentado párrafo. A este concepto se remite el Decreto para continuar exponiendo su parte dispositiva.*

Ahora bien, dado que el artículo 28 de la Ley 1258 de 2008 es una norma posterior y especial para las sociedades por acciones Simplificadas, es esta la que se debe aplicar. Por esta razón el artículo 1° del Decreto reglamentario en comento, dispone que una SAS estará obligada a tener Revisor Fiscal cuando:

- (1) Reúna los presupuestos de activos o de ingresos señalados para el efecto en el párrafo 2° del Artículo 13 de la Ley 43 de 1990, o
- (2) Cuando otra ley especial así lo exija.

El tercer y último Artículo de este Decreto dispone que aquellas no obligadas a tener Revisor Fiscal podrán hacer emitir por un contador público independiente, las certificaciones y los dictámenes que deban ser emitidos por éste.

Ahora bien, en relación con el tema que nos ocupa, preciso es considerar que es posible eliminar la figura de la revisoría fiscal en el momento de realizar la transformación, siempre que el nuevo tipo societario no la exija, tal es el caso de las SAS por lo que solo basta con no consagrarla en los nuevos estatutos de la compañía.²

² De acuerdo a la Superintendencia de Sociedades, sin perjuicio de lo que sobre el particular opine la DIAN, *"se considera que si la persona jurídica no esta obligada a tener revisor fiscal, cualquier estado financiero o documento relacionado con el pago de impuestos, puede no reunir este requisito y en su defecto usar la figura que la DIAN, estime suficiente para los trámites que a ella le competen."* SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES CONCEPTO 220-000680 (12 de enero de 2010)

2. EFECTOS TRIBUTARIOS

2.1 Impuesto de renta

Según el artículo 3 de la Ley 1258 de 2008, la SAS es una sociedad de capitales cuya naturaleza será siempre comercial, independientemente de las actividades previstas en su objeto social. Para efectos tributarios se registrará por las reglas aplicables a las sociedades anónimas. Por lo anterior, la DIAN en Concepto 072272 04-09-2009 indicó que el tipo social es irrelevante al momento de clasificar los activos para efectos del impuesto de renta, al respecto esta Entidad expresó lo siguiente:

“no existe discrepancia entre las provisiones contenidas en la Ley 1258 de 2008 y las disposiciones del Estatuto Tributario, toda vez que la naturaleza societaria de un contribuyente del impuesto sobre la renta no incide en la forma como debe clasificar sus activos y determinar el costo fiscal de los mismos”

En consideración a lo expuesto puede concluirse que independientemente de la naturaleza de la sociedad, los contribuyentes del impuesto sobre la renta deben clasificar los activos enajenados de conformidad con el artículo 60 del Estatuto Tributario. (Énfasis extratextual)”

En cuanto al impuesto de renta como base en la transformación de sociedades SAS por fusión o escisión como se menciono anteriormente no existe enajenación entre las sociedades fusionadas ni entre las sociedades escidentes, debido a que estas operaciones implican la transferencia patrimonial; las mismas no tienen virtud de enriquecer a las sociedades receptoras, así las cosas no se configura ingreso como base de renta líquida y por lo tanto no habría hecho generador del impuesto.

2.2 Compensación de pérdidas fiscales (art. 147 ET)

Para la compensación de las pérdidas fiscales el Estatuto Tributario lo define en su art. 147:

“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. La compensación de las pérdidas sufridas por las sociedades fusionadas, referidas en este artículo, deberá realizarse teniendo en cuenta los períodos

gravables para compensar ya transcurridos y los límites anuales, previstos en la ley vigente en el período en que se generó y declaró la pérdida fiscal.

Las sociedades resultantes de un proceso de escisión, pueden compensar con las rentas líquidas ordinarias, las pérdidas fiscales sufridas por la sociedad escindida, hasta un límite equivalente al porcentaje de participación del patrimonio de las sociedades resultantes en el patrimonio de la sociedad que se escindió. La compensación de las pérdidas sufridas por la sociedad que se escindió, deberá realizarse teniendo en cuenta los períodos gravables para compensar ya transcurridos y los límites anuales, previstos en la ley vigente en el período en que se generó y declaró la pérdida fiscal.”

En caso de que la sociedad que se escinde no se disuelva, ésta podrá compensar sus pérdidas fiscales sufridas antes del proceso de escisión, con las rentas líquidas ordinarias, hasta un límite equivalente al porcentaje del patrimonio que conserve después del proceso de escisión. La compensación de las pérdidas sufridas por la sociedad escindida, deberá realizarse teniendo en cuenta los períodos gravables para compensar ya transcurridos y los límites anuales, previstos en la ley vigente en el período en que se generó y declaró la pérdida fiscal.

En todos los casos, la compensación de las pérdidas fiscales en los procesos de fusión y escisión con las rentas líquidas ordinarias obtenidas por las sociedades absorbentes o resultantes según el caso, sólo serán procedentes si la actividad económica de las sociedades intervinientes en dichos procesos era la misma antes de la respectiva fusión o escisión. “

Con base en la norma transcrita, es posible apreciar la importancia de validar la actividad económica que desarrollen las sociedades intervinientes en los procesos de fusión, lo anterior con el fin de tener claridad sobre su actividad productora de renta y proceder a compensar las pérdidas fiscales.

2.3 Renta presuntiva

Para el cálculo de la renta presuntiva es necesario remitirse al Art. 188 del Estatuto Tributario el cual reza::

“modificado por el artículo 9 de la Ley 1111 de 2006 (A partir del año gravable 2007). El nuevo texto es el siguiente:> Para efectos del impuesto sobre la renta, se presume que la renta líquida del contribuyente no es inferior al tres por ciento (3%) de su patrimonio

líquido, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior.”

En relación con este cálculo el concepto 008217 del 05 de la DIAN de Febrero de 2007 señala:

“En virtud de lo anterior, y teniendo en cuenta que la base para el cálculo de la renta presuntiva está conformada por el patrimonio líquido que haya poseído el contribuyente en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior (artículo 188 del Estatuto Tributario), para determinar la renta presuntiva por parte de la sociedad absorbente o por parte de la nueva sociedad que surja de la fusión una vez formalizada, la base para el cálculo de la renta presuntiva está constituida por la suma de los patrimonios líquidos que al último día del año gravable inmediatamente anterior poseían tanto la sociedad absorbida como la absorbente. Tratándose de fusión por creación, la base para el cálculo de la renta presuntiva estará igualmente integrada por la suma de los patrimonios líquidos que al último día del año gravable inmediatamente anterior poseían las sociedades participantes en el proceso de fusión.”

Para el caso es necesario adicionar al patrimonio bruto de la sociedad absorbente o beneficiaria, el patrimonio transferido a 31 de diciembre del año anterior, esta norma no diferencia entre tipo social, por lo que debe entenderse que aplica de igual forma a las SAS.

2.4 Valor por el cual se transfieren los activos y pasivos

Contablemente los activos y pasivos se trasladan a las sociedades por sus valores en libros al momento de formalizar la fusión o escisión.

Para efectos tributarios, tal como lo indica el artículo 172 del CC, se entiende que la sociedad absorbente:

“adquirirá los derechos y obligaciones de la sociedad o sociedades disueltas al formalizarse el acuerdo de fusión.”

Lo anterior significa que la nueva sociedad, tendrá que determinar el costo fiscal de activos y pasivos, solicitar³ los costos y derechos que tenía la absorbida, así como también tendrá la tarea de determinar los ingresos como lo habría hecho la absorbida de subsistir al momento de la declaración, sin perjuicio de las limitaciones que establezca la ley tributaria como ocurre en el caso de la compensación por pérdidas fiscales.

El art.9 de la ley 222 de 1995 establece que a partir de la inscripción en el registro mercantil de la escritura de escisión, las sociedades asumirán las obligaciones que les correspondan en el acuerdo de escisión y adquirirán los derechos y privilegios inherentes a la parte patrimonial que se les transfiera, de la misma manera que en la fusión.

2.5 Impuesto a las ventas (IVA)

En relación con el impuesto a las ventas, aplica para las SAS la misma premisa según la cual del proceso de integración no se produce enajenación alguna entre las sociedades, ello implica que este proceso no es asimilable a una transferencia patrimonial y en consecuencia no puede ser visto como una operación afecta al impuesto sobre las ventas, tal como reza el artículo 428-2 ET:

“Artículo adicionado por el artículo 30 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> Lo dispuesto en los artículos 14-1 y 14-2 es igualmente válido en materia del impuesto sobre las ventas.”

Ahora bien, no deberán practicarse retenciones en la fuente a título de Renta, IVA e ICA, ya que no se están causando, adicionalmente no sería aplicable el concepto de pago o abono en cuenta, ya que tal como se indicó, las operaciones de fusión y escisión son un traspaso patrimonial no susceptible de un pago o contraprestación para las sociedades absorbidas o escidentes. Por otro lado, los accionistas o socios si podrán participar en el capital de las sociedades absorbentes o beneficiarias a través de la entrega de acciones en proporción a lo pactado.

2.6 Impuesto al Patrimonio

No es aplicable, toda vez que la ley 1111 de 2006 estableció que dicho impuesto se causará con el patrimonio líquido poseído el 1 de enero de 2007; en tal virtud al ser la norma de creación de las SAS posterior a la mencionada ley no se pagará por los 4 años siguientes.

No obstante a partir del 2011 se causará dicho impuesto bajo los presupuestos de ley.

³ El concepto de *solicitar* aquí es utilizado para referirnos al procedimiento realizado por la sociedad absorbente al deducir los costos de la absorbida como propios.

2.7 Impuesto de industria y comercio

La SAS solo puede ser de naturaleza comercial, por lo tanto, para efectos del impuesto de industria y comercio – ICA – siempre que sea SAS debe pagar ICA. Lo mismo ocurre en el caso del impuesto departamental de registro, pues con la SAS se incurre en todos los gastos grandes derivados de éste, lo anterior a pesar de que la SAS no tenga que incurrir en el impuesto de escritura pública.

En cuanto al impuesto de industria y comercio en la transformación de sociedades SAS, no hay lugar a éste, dado que no hay ingreso como hecho generador.

3. CONCEPTOS DIAN Y JURISPRUDENCIA DE ESTADO

En cuanto a los conceptos de la DIAN, relativos al tema que nos ocupa, es preciso advertir que a la fecha la doctrina disponible es escasa. A continuación extraemos algunos apartes pertinentes de conceptos emitidos por esta entidad:

CONCEPTO 53516 DEL 06 DE JULIO DEL 2009

“En cuanto a los procesos de transformación, fusión y escisión de las sociedades por acciones simplificadas, si bien la ley 1258 de 2008 trajo aspectos novedosos, establece de igual manera que se regirán por las normas que regulen la materia. Es así, como el artículo 30 ibídem, dispone que las normas que regulan la transformación, fusión y escisión de sociedades le serán aplicables a la sociedad por acciones simplificadas, así como las disposiciones propias del derecho de retiro contenidas en la Ley 222 de 1995.”

Al realizar un estudio de lo relacionado con los efectos tributarios de conformidad con lo regulado por el artículo 14-1 y 14-2 del Estatuto Tributario concluye:

“Se puede observar de la lectura de las disposiciones anteriormente mencionadas, que no hacen diferenciación al referirse a los efectos tributarios, estos, fueron establecidos de manera general para las

figuras jurídicas de fusión o escisión, de manera tal, que su aplicación no se limitó a uno u otro tipo societario, dado lo anterior, resulta claro, que tratándose de fusión o escisión de las Sociedades por Acciones Simplificada, se dará aplicación a los artículos 14-1 y 14-2 del Estatuto Tributario.”

Al referirse a la venta de activos o permuta de bienes en los términos de los artículos 14-1 y 14-2 del Estatuto Tributario, si no existe enajenación en la entrega de dinero o de bienes al accionista, la entidad manifestó:

“La ley 1258 de 2008, contempla en el parágrafo del artículo 30 ibídem, la posibilidad de que los accionistas de las sociedades absorbidas o escindidas reciban dinero en efectivo, acciones, cuotas sociales o títulos de participación en cualquier sociedad o cualquier, otro activo, como única contraprestación en los procesos de fusión o escisión que adelanten las sociedades por acciones simplificadas.

De acuerdo a lo anterior, se reconoce que en los procesos de fusión o escisión, los accionistas de la compañía que resulta absorbida o escindida no tienen que recibir exclusivamente a título de compensación un porcentaje de participación en la nueva sociedad, sino que podrán aceptar en su lugar una suma de dinero o cualquier otra contraprestación.

Las normas que regulan los efectos tributarios en los eventos en que se presente la figura jurídica de fusión o escisión de sociedades, al establecer que se considera que no existe enajenación se refiere únicamente a las sociedades, más no a los socios individualmente considerados. Por lo tanto, si el accionista recibe dinero u acciones como contraprestación no tiene aplicación la ficción legal antes señalada establecida en los artículos 14-1 y 14-2, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de las nuevas sociedades producto de la escisión y la de los socios de la antigua sociedad, en los términos del artículo 794 del Estatuto Tributario.

Cuando los accionistas reciban como contraprestación sumas de dinero, acciones o cualquier otro activo, es claro, que ingresan al patrimonio del socio, pero se debe determinar si dicha contraprestación resulta un incremento patrimonial o simplemente se trata de la restitución de los aportes sociales, lo que de conformidad con las normas tributarias determinaría su efecto fiscal.

En el evento en que de la contraprestación resulte un incremento patrimonial, será un ingreso constitutivo de renta o de ganancia ocasional, salvo que en la ley tenga otra connotación tributaria.”

CONCEPTO 220-117278 SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES

En relación con la posibilidad de recibir títulos o bonos de deuda pública como contraprestación en los procesos de fusión o escisión de sociedades por acciones simplificadas, la Supersociedades expresó:

“A su turno como reglas especiales, la ley inicialmente citada previó en materia de fusiones y escisiones dos nuevas medidas que permiten hacer más flexibles estos procesos; de una parte, la posibilidad de que los accionistas de la SAS reciban como única contraprestación por el patrimonio o las porciones de éste que se incorporen a la sociedad absorbente o a la sociedad beneficiaria, según se trate de una fusión o una escisión, dinero en efectivo, acciones, cuotas sociales o títulos de participación en cualquier sociedad o en fin, cualquier otro activo, en las condiciones que el párrafo del artículo 30 indica y de la otra, lo atinente a un régimen simplificado para la fusión, en los casos en que la sociedad absorbente detente más del 90% de las acciones de la SAS , en cuyo evento bastará que la operación sea aprobada por los representantes legales o las juntas directivas de las sociedades participantes, es decir, prescindiendo de la aprobación del máximo órgano social (artículo 33 ibídem).

Así para efectos de la inquietud que su solicitud plantea y considerando la regla anteriormente destacada, se tiene que tratándose de sociedades por acciones simplificadas, los accionistas no están condicionados a recibir exclusivamente acciones o cuotas sociales de la sociedad absorbente o de la beneficiaria, como contraprestación por el patrimonio o la parte patrimonial que aquella le transfiera a ésta por virtud del negocio jurídico que la fusión o la escisión comporta, lo que constituye una posibilidad excepcional respecto de los tipos societarios comunes, donde una operación de tal naturaleza indefectiblemente impone un esquema de compensación basado en las partes alícuotas de la sociedad absorbente o beneficiaria.

Ahora bien, los bonos o títulos de deuda, según la definición tradicional contenida en el artículo 752 del Código de Comercio, son títulos valores que incorporan una parte alícuota de un crédito colectivo y como tales, son documentos que legitiman el ejercicio de un derecho literal y autónomo incorporado en ellos. Amén de las características que ostentan, los bonos constituyen un activo para su titular o beneficiario; de hecho, en el plan único de cuentas contenido en el Decreto 2650 de 1.993, se encuentra incluida entre las diferentes cuentas del activo, la 1215 destinada al registro de todos los movimientos relacionados con los mismos.

En este orden de ideas y teniendo en cuenta que la descripción de este tipo de activo no varía tratándose de los bonos de deuda pública, que son los emitidos por una Entidad de derecho público que también recurre a estos instrumentos para la financiación de los programas estatales, es dable concluir que efectivamente en el caso de una fusión o escisión de una sociedad por acciones simplificada, sería procedente acordar que los accionistas reciban como contraprestación por el patrimonio trasladado esta clase de bonos, atendiendo obviamente las reglas relativas a su circulación.”

CONCEPTO 053516 DEL 6 DE JULIO DE 2009

La DIAN en relación con el impuesto de renta, en procesos de escisión y fusión de SAS expresó:

“En los procesos de fusión o escisión, los accionistas de la compañía que resulta absorbida o escindida no tienen que recibir exclusivamente a título de compensación un porcentaje de participación en la nueva sociedad, sino que podrán aceptar en su lugar una suma de dinero o cualquier otra contraprestación. Las normas que regulan los efectos tributarios en los eventos en que se presente la figura jurídica de fusión o escisión de sociedades, al establecer que se considera que no existe enajenación se refiere únicamente a las sociedades, más no a los socios individualmente considerados. Por lo tanto, si el accionista recibe dinero o acciones como contraprestación no tiene aplicación la ficción legal señalada establecida en los artículos 14-1 y 14-2, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de las nuevas sociedades producto de la escisión y la de los socios de la antigua sociedad, en los términos del artículo 794 del Estatuto Tributario.”

4. CRITICA Y APORTES GENERALES

En conclusión la creación de las SAS ha traído grandes beneficios que han incentivando la creación de empresa, que van desde la facilidad en su constitución, permitiendo que se haga mediante un documento privado evitando el trámite engorroso de recurrir a una notaría para elaborar la escritura pública. Así mismo la estructura que le quieran dar sus accionistas la pueden hacer en sus estatutos, sin tener que contar con todos los órganos de administración, sino con solo su representante legal. La ley no exige que haya un número determinado de accionistas para conformarse. La responsabilidad de los socios está limitada al monto de sus aportes, salvo en los casos de abuso de las SAS en perjuicio de terceros como fraude a la ley.

4.1 Principales características fiscales de las SAS

La mayoría de normas aplicables a estos procesos de integración no distinguen entre tipos sociales, ni han sido creadas normas especiales aplicables únicamente a las SAS distintas a la ley bien conocida por todos que se encarga de crearlas y el decreto que la reglamenta, por lo que debe entenderse que en la medida en que la Ley no distinga ni se refiera especialmente a este novedoso tipo social, la normatividad vigente cobija de la misma forma a todas las sociedades incluidas las SAS

Tal vez uno de los principales rasgos a tener en cuenta en estos procesos de transformación, por derivarse del mismo importantes efectos tributarios, es que las operaciones que se realicen con estos motivos no constituyen enajenación entre las sociedades fusionadas o entre la escindida y en las que se subdivide.

Respecto de lo anterior, la DIAN considera que se debe diferenciar entre las **sociedades** y sus **socios** y concluye que en tanto ello es así, el contenido de los artículos 14-1 y 14-2 del Estatuto Tributario sólo se proyecta sobre las sociedades como personas jurídicas y no sobre los socios individualmente considerados, expresando que no tiene aplicación la ficción legal antes señalada establecida en los artículos 14-1 y 14-2.

Por su parte, la Superintendencia de Sociedades ha señalado que al pasar de un tipo social a otro, tal como la SAS y considerando que el objeto de esta puede ser indeterminado, para efectos tributarios se consideraran solo las actividades de las que la sociedad obtiene sus ingresos, al respecto esta entidad señaló que “Esta circunstancia implica que uno es el universo en que una sociedad puede jurídicamente moverse y otro es, el del cual deriva sus ingresos operacionales principales”, a continuación subraya la necesidad de que los contribuyentes determinen la actividad o actividades de las que se va a ocupar la nueva sociedad y por ende de las que van a derivar los ingresos que serán fuente de sus obligaciones fiscales, indistintamente de la capacidad jurídica del respectivo contribuyente.

Es de destacar que la Ley 1258 de 2008 aportó nuevos elementos que para el tema nos interesan y que se ven plasmados en el párrafo del su artículo 30 y en el artículo 33,

estas disposiciones contemplan reglas especiales en materia de fusiones y escisiones, a saber:

(i) La posibilidad de que los accionistas de las sociedades absorbidas o escindidas reciban dinero en efectivo, acciones, cuotas sociales o títulos de participación en cualquier sociedad o cualquier otro activo, como única contraprestación en los procesos de fusión o escisión que adelanten las sociedades por acciones simplificadas.

(ii) Por su parte el artículo 33 de la Ley de SAS contempla un régimen simplificado para la fusión en los casos en que la sociedad absorbente detente más del 90% de las acciones de la SAS, evento en el que bastará que la determinación sea adoptada por los representantes legales o por las juntas directivas de las sociedades participantes en el proceso de fusión.

Como rasgo particular sobresale aquel según el cual, en principio, una SAS no está obligada a tener revisor fiscal, sin embargo el artículo 1º del Decreto 2020 de 2009 reglamentario de la Ley 1258 de 2008, dispone que de manera excepcional una SAS estará obligada a tener Revisor Fiscal cuando:

- (1) Reúna los presupuestos de activos o de ingresos señalados para el efecto en el párrafo 2º del Artículo 13 de la Ley 43 de 1990, o
- (2) Cuando otra ley especial así lo exija.

El tercer y último Artículo de este Decreto dispone que aquellas no obligadas a tener Revisor Fiscal podrán hacer emitir por un contador público independiente, las certificaciones y los dictámenes que deban ser emitidos por éste.

4.2 Resumen efectos tributarios

A continuación incorporaremos un cuadro en el que de manera sucinta se expondrán los efectos tributarios de los procesos de integración de SAS, recogiendo las conclusiones alcanzadas en desarrollo del presente documento y señalando separadamente, si hay lugar a ello, las variaciones que en relación con dicho proceso se presentan para cada impuesto, así como lo que resulte pertinente mencionar respecto de cálculos tales como el valor por el cual se transfieren los activos y pasivos y la compensación por pérdidas fiscales entre otros.

CONCEPTO	EFFECTOS TRIBUTARIOS
Impuesto de renta	De acuerdo con la DIAN el tipo social es irrelevante al momento de clasificar los activos para efectos del impuesto de renta, al respecto esta Entidad expresó en cuanto al impuesto de renta como base en la transformación de sociedades SAS por fusión o escisión, que no existe enajenación entre las sociedades fusionadas ni entre las sociedades escidentes, debido a que estas operaciones implican la transferencia patrimonial; las mismas no tienen virtud de enriquecer a las sociedades receptoras, así las cosas no se configura ingreso como base de renta líquida y por lo tanto no habría hecho generador del impuesto.
Compensación de pérdidas fiscales	Para la compensación de las pérdidas fiscales se aplica el Art. 147 del Estatuto Tributario Para la aplicación de esta norma resulta importante validar la actividad económica que desarrollen las sociedades intervinientes en los procesos de fusión, ello con el fin de tener claridad sobre su actividad productora de renta y proceder

	a compensar las pérdidas fiscales.
Renta presuntiva	Se aplica el Art. 188 del Estatuto Tributario siendo necesario adicionar al patrimonio bruto de la sociedad absorbente o beneficiaria, el patrimonio transferido a 31 de diciembre del año anterior, esta norma no diferencia entre tipo social, por lo que debe entenderse que aplica de igual forma a las SAS.
Valor por el cual se transfieren los activos y pasivos	Se da aplicación al artículo 172 del CC, lo que significa que la nueva sociedad, tendrá que determinar el costo fiscal de activos y pasivos, solicitar ⁴ los costos y derechos que tenía la absorbida, determinar los ingresos como lo habría hecho la absorbida de subsistir al momento de la declaración.
Impuesto a las ventas (IVA)	Se aplica la misma premisa según la cual del proceso de integración no se produce enajenación alguna entre las sociedades, ello implica que este proceso no es asimilable a una transferencia patrimonial y en consecuencia no puede ser visto como una operación afecta al impuesto sobre las ventas. (Artículo 428-2 ET)
Impuesto de industria y comercio	La SAS solo puede ser de naturaleza comercial, por lo tanto, para efectos del impuesto de industria y comercio – ICA – siempre que sea SAS es sujeto pasivo de ICA. En cuanto al impuesto de industria y comercio en la transformación de sociedades SAS, no hay lugar a este, dado que no hay ingreso.

⁴ El concepto de *solicitar* aquí es utilizado para referirnos al deber de la sociedad absorbente de deducir los costos de la absorbida como propios.

Retenciones en la fuente a título de Renta, IVA. e ICA.	No deberán practicarse ya que no se están causando, adicionalmente no sería aplicable el concepto de pago o abono en cuenta, ya que tal como se indicó, las operaciones de fusión y escisión son un traspaso patrimonial no susceptible de un pago o contraprestación para las sociedades absorbidas o escidentes.
Impuesto al Patrimonio	No es aplicable hasta 2010, a partir del 2011 causará dicho impuesto.
Impuesto departamental de registro	Con la creación de SAS se incurre en todos los gastos relevantes derivados de este.
Impuesto de escritura pública	No aplica

BIBLIOGRAFIA

- La sociedad por acciones simplificada. Reyes, Francisco Hernando, Editorial LEGIS
- Estatuto Tributario
- Concepto 53516 del 06 de julio del 2009, DIAN www.dian.gov.co
- Concepto 220-117278 Superintendencia de Sociedades, www.supersociedades.gov.co
- Concepto 053516 del 6 de julio de 2009, DIAN www.dian.gov.co