

**FUSIONES Y ESCISIONES DESDE EL PUNTO DE VISTA**

**DEL DERECHO TRIBUTARIO**

**SILVIO EFRAIN BENAVIDES ROSERO**

**MIGUEL ANGEL MAHECHA PINTO**

**LUISA FERNANDA VALENCIA DÍAZ**

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA**

**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS**

**ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO**

**BOGOTÁ, D.C.**

**2018**

**FUSIONES Y ESCISIONES DESDE EL PUNTO DE VISTA**

**DEL DERECHO TRIBUTARIO**

**SILVIO EFRAIN BENAVIDES ROSERO**

**MIGUEL ANGEL MAHECHA PINTO**

**LUISA FERNANDA VALENCIA DÍAZ**

**MONOGRAFÍA JURÍDICA**

**DIRECTOR:**

**DOCTOR, JUAN ESTEBAN BELTRÁN QUINTERO**

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA**

**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS**

**ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO**

**BOGOTÁ, D.C.**

**2018**

Dedicatoria:

Miguel Angel Mahecha Pinto: les dedico este trabajo a Dios en primer lugar, quien es el que me permite vivir y con salud poder lograr los diferentes objetivos propuestos, a mi esposa, por colaborarme, porque el estudio requiere sacrificio de tiempo y comprensión y a mis padres por hacer de mi vida el hombre que soy hoy.

Luisa Fernanda Valencia Díaz: les dedico este trabajo de grado a mis padres, que me han brindado todo el amor y el apoyo. Ellos con su entereza me han enseñado que las cosas buenas de la vida toman tiempo y que siendo perseverante puedo lograr cualquier objetivo.

Silvio Efraín Benavides Rosero: Les dedico este trabajo de grado a Dios, a mi familia, que siempre han sido mi apoyo y fortaleza, y a mi amada novia que me acompaña en el camino de la vida. Sin lugar a duda, los seres amados son aquellas personas que son trascendentales en nuestras vidas, y sin ellos, la vida jamás sería la misma.

Le agradecemos al doctor Juan Esteban Beltrán Quintero por haber guiado nuestro proceso de aprendizaje y por emprender un camino, el cual ha finalizado con gratificaciones, en el que hemos aprendido de la paciencia y el amor con que realiza el trabajo honesto diariamente.

## TABLA DE CONTENIDO

	<b>Páginas</b>
1. INTRODUCCIÓN .....	7
2. RESUMEN.....	10
3.1. EVOLUCIÓN NORMATIVA DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO DE LAS FUSIONES Y ESCISIONES EN EL DERECHO TRIBUTARIO COLOMBIANO.....	11
3.1.1    Antes de la Ley 6ª de 1992.....	11
3.1.2. Después de la Ley 6ª de 1992 .....	20
4. REGULACIÓN NORMATIVA, JURISPRUDENCIAL Y DOCTRINAL DE LAS FUSIONES Y ESCISIONES EN EL CONTEXTO TRIBUTARIO POSTERIOR A LA EXPEDICIÓN DE LA LEY 6ª DE 1992.....	20
4.1. LEYES.....	21
4.1.1. Ley 1607 de 2012 .....	21
4.1.1.1. Generalidades.....	21
4.1.1.2. Tipos de Fusiones y Escisiones.....	25
4.1.1.3. Fusión-Escisión adquisitiva .....	25
4.1.1.4. Efectos derivados de una Fusión o Escisión adquisitiva.....	26
4.1.1.5. Fusión-Escisión reorganizativa .....	36
4.1.1.6. Efectos derivados de una Fusión o Escisión reorganizativa .....	38
4.1.1.7. Fusiones y Escisiones gravadas .....	51
4.1.1.8. Fusiones y Escisiones entre entidades extranjeras .....	53
4.1.1.9. Responsabilidad solidaria en casos de Fusión y Escisión.....	63

4.1.2. Ley 1819 de 2016 .....	64
4.3. DECRETOS .....	68
4.3.1. Decreto 852 de 2006 .....	68
4.5. JURISPRUDENCIA .....	71
4.5.1. Sentencia C-222 de 1995 .....	71
4.5.2. Sentencia 15315 de 2007 .....	73
4.5.3. Sentencia C-635 de 2011 .....	75
4.6. DOCTRINA .....	77
4.6.1. Concepto 019770 de 1993 .....	77
4.6.2. Concepto 048785 de 2002 .....	77
4.6.3. Concepto 08217 de 2007 .....	79
5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	83
6. BIBLIOGRAFÍA .....	89

## 1. INTRODUCCIÓN

El régimen jurídico tributario de las Fusiones y Escisiones en Colombia es escaso y deficiente. Se puede decir que el desarrollo normativo se realizó a partir de la expedición de la Ley 6ª de 1992 en la que, por primera vez, se incluyen los conceptos de Fusiones y Escisiones y su tratamiento tributario en los artículos 14-1 y 14-2 del Estatuto Tributario.

Artículos en los cuales no se consideraban las operaciones de reorganización empresarial (Fusiones y Escisiones) como enajenaciones, sino que, por el contrario, las mismas se entendían como operaciones neutras a luz del derecho tributario en virtud de la llamada “Cláusula de neutralidad fiscal”. Con base en lo anterior, la sociedad fusionante, absorbente o las nuevas sociedades producto de una escisión, no tendrían que pagar impuestos por la transferencia de activos o del patrimonio en bloque de la sociedad fusionada o escindida. Igualmente, la sociedad fusionante, absorbente o escidente se convertían en responsables de la totalidad de las obligaciones tributarias de las sociedades fusionadas, absorbidas o escindidas. Posteriormente, casi después de una década, nuevamente se vuelve a reglamentar el régimen jurídico tributario de las Fusiones y Escisiones con la expedición de la Ley 633 de 2000 con el fin de aclarar que, aunque los derechos y las obligaciones de las sociedades fusionadas, absorbidas o escindidas han cambiado de titular, la tributación no se extingue o modifica. Es así entonces que la sociedad fusionada, absorbente, o las nuevas sociedades creadas, en virtud del proceso de escisión, integradas por determinados socios, deben asumir los impuestos causados y no pagados de la sociedad fusionada, absorbida o extinguida.

Así mismo, la ley de la referencia establece que la responsabilidad solidaria recae igualmente sobre los socios, por lo que el Estado puede legítimamente cobrarles a estos los impuestos en proporción al monto de sus aportes. En las fusiones por absorción, muchas veces se generaba un crédito mercantil, el cual era deducible del impuesto de renta y complementarios.

Debido a la situación económica del país y del mundo, y con la necesidad de limitar el número de operaciones sofisticadas que encuadraban dentro de los supuestos jurídico normativos de las instituciones de Fusiones y las Escisiones, se expidió la Ley 1607 de 2012 que buscó reglamentar las denominadas operaciones de “internacionalización” de activos y de negocios colombianos, en virtud de las cuales, los activos patrimoniales relativos a la riqueza creada y poseída en Colombia se destinaban a operaciones fuera del territorio nacional, dentro de las cuales implicaban la salida de bienes colombianos a través de aportes en sociedades y entidades en el extranjero, viéndose claramente que dichas operaciones más que ser Fusiones o Escisiones eran operaciones de transferencia de activos; sin embargo las mismas encuadraban dentro de las reglas de los artículos 14-1 y 14-2 del Estatuto Tributario, lo que facilitaba y permitía sustraerse del régimen impositivo colombiano. Con la ley 1607 de 2012 se adicionó al Estatuto Tributario el artículo 143-1 que establecía unas condiciones especiales para la deducción de la amortización del crédito mercantil. Finalmente, con la ley 1819 de 2016 se eliminó la posibilidad de amortizar este crédito mercantil adquirido, lo que hace que el impuesto de renta y complementarios sea mayor.

Es así entonces, que el presente trabajo abordará a fondo los antecedentes jurídicos y normativos desde el punto de vista del derecho tributario, así como también la evolución y el desarrollo jurídico de estas instituciones en el ámbito fiscal, para brindar al lector un



documento completo y conciso en el que se encuentre el régimen legal tributario aplicable a las instituciones de Fusiones y Escisiones en Colombia, a través de las diversas interpretaciones jurídicas que han desarrollado entidades de carácter administrativo y judicial.

## **2. RESUMEN**

Esta monografía indagará los antecedentes, la evolución y el desarrollo jurídico de estas entidades desde el punto de vista tributario, para brindar al lector un documento completo y conciso en el que se encuentre el régimen legal del derecho tributario aplicable a las instituciones de Fusiones y Escisiones en el país.

En este sentido, dicho planteamiento está enfocado con la evolución normativa del ordenamiento jurídico de las Fusiones y Escisiones en el derecho tributario colombiano junto con una contextualización normativa, jurisprudencial y doctrinal.

Finalmente, se concluye con el capítulo de Conclusiones y Recomendaciones en el que los autores exponen sus comentarios sobre la presente investigación académica.

### 3. FUSIONES Y ESCISIONES

#### 3.1. EVOLUCIÓN NORMATIVA DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO DE LAS FUSIONES Y ESCISIONES EN EL DERECHO TRIBUTARIO COLOMBIANO.

##### 3.1.1 Antes de la Ley 6ª de 1992

Antes de la promulgación de la Ley 6ª de 1992 no existía regulación expresa en materia tributaria de las instituciones jurídicas de la Fusión y Escisión. El derecho tributario, por tanto, utilizaba por referencia las normas del derecho mercantil.

En este sentido, se expidió el Decreto Reglamentario número 2521 de 1950,<sup>1</sup> el cual establece en el inciso segundo del artículo 217, que la sociedad absorbente se hará cargo de pagar el pasivo de la sociedad absorbida y asume, por este hecho, las responsabilidades de un liquidador respecto de los acreedores de esta. (Ministerio de Industria y Comercio, 1950).

Así, se evidencia que, para el caso de los impuestos y las obligaciones tributarias, la sociedad fusionante o absorbente era la encargada y la llamada a responder y a cumplir con las obligaciones presentes y futuras de las sociedades absorbidas, derivadas de un proceso de Fusión.

De la misma forma, por vía de doctrina la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), hizo referencias a las figuras objeto de estudio.

---

<sup>1</sup> Por el cual se reglamentó el capítulo 2º del título 7º, del libro segundo del Código de Comercio, la Ley 58 de 1931, el artículo 40 de la Ley 66 de 1947 y demás disposiciones vigentes sobre sociedades anónimas, en el capítulo X denominado “de la transformación y Fusión de sociedades anónimas”.

Como expresión de lo anterior se destaca que, en el Concepto 13608 de 1988, la DIAN señaló que para entender los efectos tributarios de las Fusiones de sociedades se debían armonizar las normas del Código de Comercio, con las normas tributarias para aplicarlas al caso concreto. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, 1988).

Del mismo modo, este concepto estableció que no existe una liquidación de una sociedad que se fusiona con otra sociedad, ya que la otra sociedad queda extinguida en virtud de la fusión o la absorción realizada por la absorbente o fusionante, siendo esta última la que asume la totalidad de las obligaciones, y además goza y disfruta de todos los derechos de la sociedad disuelta, todo lo anterior siendo vinculante a partir del momento de la formalización del acuerdo de fusión.

De lo anterior se entiende entonces que no existe una liquidación por parte de la sociedad Fusionada o absorbida y por lo tanto la sociedad extinguida no estará sujeta al impuesto derivado de una liquidación, ya que no se cumplen con los supuestos del artículo 22 de la Ley 52 de 1977 que establece:

*(...) “Art. 22. En los casos de liquidación durante el ejercicio, el año concluye en las siguientes fechas:*

*b) Personas jurídicas: en la fecha en que se efectúe la aprobación de las respectivas actas de liquidación<sup>2</sup>, cuando estén sometidas a la vigilancia del Estado” (...).*

---

<sup>2</sup> En los procesos de Fusión y Escisión la sociedades absorbidas o escindidas son disueltas pero sin liquidarse, por lo cual no aplicaría esta norma.

Sin embargo, debe aclararse que este concepto solo era aplicable para las Fusiones o absorciones realizadas entre sociedades, ya que para la época no se hablaba de Escisiones; como bien se mencionó en las generalidades de este documento, el concepto de Escisión en Colombia se introdujo hasta el año 1990, con la expedición del Artículo 75 del Decreto 1026 de 1990, y posteriormente se amplió y profundizó dicho concepto con la expedición de la Ley 45 de 1990 en sus artículos 11 a 16. En concordancia con lo anterior, se debe entonces explicar las instituciones de Fusión y Escisión en el Proyecto de Ley N° 20 de 1992.

Es importante resaltar que en la Ley 6ª de 1992 se reglamenta, por primera vez de manera expresa, las instituciones jurídicas de Fusiones y Escisiones en la legislación tributaria.

En la exposición de motivos<sup>3</sup> aclara que fueron tres las razones estructurales que impulsaron la promulgación de esta ley:

La primera de ellas fue la necesidad de saldar un déficit de casi un 1 % del PIB en dichos años, déficit asociado con transferencias realizadas por el Gobierno nacional a aquellas entidades del sector eléctrico y al megaproyecto del metro de Medellín. (Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1993).

La segunda razón para expedir esta norma fue para compensar las pérdidas generadas por la disminución de los aranceles que se crearon en pro de la apertura económica colombiana, medidas que se determinaron con el fin de otorgarle un mayor impulso de crecimiento a la economía colombiana.

---

<sup>3</sup> Proyecto de Ley N° 20 de 1992

Finalmente, la tercera razón para la expedición de la Ley 6ª de 1992 fue financiar las transferencias territoriales realizadas a las entidades territoriales descentralizadas del Estado, que aumentaron con la expedición de la Constitución de 1991.

Es así que la Ley 6ª de 1992 introdujo a la legislación colombiana el tratamiento tributario de las Fusiones y Escisiones. En efecto, el artículo 10 adicionó los artículos 14-1 y 14-2 al Estatuto Tributario. La norma decía:

*(...) “Art. 10. Adiciónese al Estatuto Tributario con los siguientes artículos:*

*“Artículo 14-1. Efectos tributarios de la Fusión de sociedades.*

*Para efectos tributarios en el caso de la Fusión de sociedades, no se considerará que exista enajenación entre las sociedades fusionadas. Por consiguiente, la sociedad absorbente o la nueva que surge de la Fusión, integrará los diferentes rubros de sus balances, los cuales se considerarán para los mismos efectos como si hubiesen existido desde el inicio del período gravable.*

*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”.*

*“Art. 14-2. Efectos tributarios de la Escisión de sociedades.*

*Para efectos tributarios, en el caso de la Escisión de una sociedad no se considerará que exista enajenación entre la sociedad escindida y las sociedades en que se subdivide.*

*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” (...)*<sup>4</sup>. (Sistema Único de Información Normativa, 1992).

A la par, la exposición de motivos<sup>5</sup> de la Ley 6ª de 1992 precisó y explicó que en el caso de la Fusión de sociedades, no existe enajenación por integración de los balances de la sociedad absorbente y la sociedad absorbida y, en consecuencia, no se genera impuestos sobre la renta ni impuesto sobre las ventas por tal hecho.

Para el caso de la Escisión de sociedades, aplicaba lo establecido en la Fusión adicionando la responsabilidad solidaria de las sociedades en que se subdivide la sociedad escindida, por las obligaciones tributarias de la última.

De lo anterior, se concluye que respecto a las instituciones de Fusiones y Escisiones lo que buscó el Proyecto de Ley mencionado, que posteriormente se convirtió en la Ley 6ª de 1992

---

<sup>4</sup> *“La exposición de motivos de este Proyecto de Ley establecía que el espíritu de la reforma, y lo que buscan estas nuevas inclusiones normativas al Estatuto Tributario, era contribuir a un crecimiento económico, eficaz y sólido de la economía, en el cual aprovecharen los recursos del país”.* (Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1993).

<sup>5</sup> Proyecto de Ley N° 20 de 1992

fue incentivar la inversión privada, disminuyendo gravámenes impositivos, para así activar la economía colombiana y reducir la inflación.

El Gobierno tenía como pretensión principal promover la inversión y la producción del sector privado, y buscaba tratar de corregir sesgos que afectaban al sistema tributario.

Las reorganizaciones empresariales que para la época solamente eran incluidas las Fusiones y Escisiones fueron un instrumento incentivado por el Gobierno para disminuir la inflación e incentivar la inversión, ya que las altas tasas de inflación que se vivía para esa época<sup>6</sup> no permitían ver con buenos ojos la inversión directa en un país como Colombia.

Se debe aclarar que el aumento repentino de la inversión puede generar un incremento en la demanda y por lo tanto un aumento generalizado de los precios, generando por lo tanto mayor inflación.

Sin embargo, es propio del Gobierno generar políticas para controlar la inflación, dentro de estas se encuentra la reducción de impuestos manteniendo constante las tasas de interés y las tasas de cambio conforme las fuerzas del mercado. Es así que este tipo de política se ve reflejada en la Ley 6ª de 1992; ya que a través de las disposiciones de Fusión y Escisión, aquellas sociedades y/o entidades en las que se estuviera inmersas en dichos procesos, no iban a estar gravadas con los impuestos propios de una enajenación ayudando así que la inflación del país disminuyera.

---

<sup>6</sup> Tasa de inflación de diciembre de 1992 era del 25,13% anual.  
[http://obiee.banrep.gov.co/analytics/saw.dll?Go&\\_scid=uWSKZa33Av4](http://obiee.banrep.gov.co/analytics/saw.dll?Go&_scid=uWSKZa33Av4)



Por lo tanto, la consecuencia directa de la disminución de la inflación se ve reflejada en las personas y empresas, ya que toman decisiones con confianza, permitiendo que exista mayor inversión en el país, siendo este (la inversión) uno de los indicadores más importante de estabilidad macroeconómica.

Expresamente el Proyecto de Ley enunciaba:

*“Para resolver interpretaciones contradictorias, se precisa que, en el caso de la Fusión de sociedades, no existe enajenación por la integración de los balances de la sociedad absorbente y la sociedad absorbida, y en consecuencia no se genera impuestos de renta ni sobre las ventas por tal hecho. Igualmente, para el caso de la Escisión de sociedades, se contempla similar precepto, consagrando a su vez una responsabilidad solidaria de las sociedades en que se subdivide la sociedad escindida, por las obligaciones tributarias de esta última”.* (Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1993).

Adicionalmente, en el artículo 34 del mencionado Proyecto de Ley, que posteriormente se convirtió en el artículo 30 de la citada Ley 6ª de 1992, estableció los efectos de la Fusión y Escisión de sociedades respecto del impuesto sobre las ventas; en dicho artículo se señaló:

*“Art 30. Efectos de la Fusión y Escisión de sociedades. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:*

*"Artículo 428-2. Efectos tributarios de la Fusión y Escisión de sociedades. Lo dispuesto en los artículos 14-1 y 14-2 es igualmente válido en materia del impuesto sobre las ventas”.*

Igualmente se estableció en el artículo 10 del citado Proyecto de Ley, que la Escisión debía hacerse de manera tal que no configurara tan solo una segregación de activos individualmente considerados debía realizarse de una forma que implicara una nueva unidad de explotación económica diferente a la de su origen. De lo contrario, se consideraba una enajenación susceptible de aplicársele el impuesto sobre las ventas, así como también el impuesto a la renta.

No obstante, lo anteriormente planteado no quedó consagrado en el texto final de la Ley 6ª de 1992, pues se considera que las normas generales mercantiles y societarias que rigen estas instituciones hacen hincapié y claridad en que la Escisión es el traspaso en bloque parte de sus pasivos y/o activos a una o varias sociedades ya constituidas o que se constituyen denominas beneficiarias, por lo cual solamente se limitaron a establecer los efectos neutros de estas operaciones.

Así mismo, la norma expresamente señaló que la sociedad absorbente se hacía cargo de los impuestos y contribuciones a los que estuviere obligada la sociedad absorbida, esto se refiere a impuestos causados con anterioridad al acto jurídico que perfeccionaba una Fusión o para el caso de Escisión se entendía expresamente que existía responsabilidad solidaria por parte de las sociedades en que se subdivide la sociedad Escindida por las obligaciones tributarias de esta última.

Recordándose que los socios de las sociedades que intervienen en un proceso de Fusión o de Escisión, tienen responsabilidad solidaria por los impuestos de las sociedades, en virtud del artículo 794 del Estatuto Tributario:

*“Artículo 794. Responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad. En todos los casos los socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, responderán solidariamente por los impuestos, actualización e intereses de la persona jurídica o ente colectivo sin personería jurídica de la cual sean miembros, socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, a prorrata de sus aportes o participaciones en las mismas y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable.*

*Inciso 2°. Lo dispuesto en este artículo no será aplicable a los miembros de los fondos de empleados, a los miembros de los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, a los suscriptores de los fondos de inversión y de los fondos mutuos de inversión, ni será aplicable a los accionistas de sociedades anónimas y asimiladas a anónimas.”*

Aclarándose posteriormente en el inciso segundo de la misma disposición los accionistas de sociedades anónimas y asimiladas no tendrán responsabilidad solidaria en virtud de la limitación de la responsabilidad de la naturaleza de cada una de las sociedades.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que con el artículo 10 del Proyecto de Ley No 20 quedaba claro que el resultado de la Fusión o Escisión si bien cambiaba directamente el responsable del tributo, esto no generaba un nuevo ingreso para el Estado por la realización del proceso de reorganización. Se puede concluir, de acuerdo con lo anterior, que a estos tipos de reorganizaciones empresariales se les exoneraba del pago del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre las ventas (IVA), por no ser consideradas como enajenaciones el

traspaso de activos, pasivos, derechos y obligaciones derivadas de un proceso de Fusión o Escisión.

### 3.1.2. Después de la Ley 6ª de 1992

Desde la Ley 6ª de 1992, el Congreso de la República ha expedido alrededor de doce (12) leyes que han reformado de diversas formas el sistema tributario del país. Esas modificaciones legislativas han sido producto del querer mitigar la deuda pública, reducir el déficit fiscal y generar mayores ingresos para el Estado. De igual manera, se encuentra en el sistema jurídico colombiano disposiciones de entes estatales que estructuran, interpretan y aplican las leyes de carácter tributario. Desgraciadamente, nuestro ordenamiento jurídico ignora la manera correcta en la que debe regularse el tema que nos atañe, la regulación respecto de Fusiones y Escisiones es dispersa, limitada y precaria, siendo incluso inexistente la regulación, respecto del método contable que debe utilizarse para llevar a cabo procesos de Fusión y Escisión, lo cual repercute directamente en los efectos tributarios de la operación.

## **4. REGULACIÓN NORMATIVA, JURISPRUDENCIAL Y DOCTRINAL DE LAS FUSIONES Y ESCISIONES EN EL CONTEXTO TRIBUTARIO POSTERIOR A LA EXPEDICIÓN DE LA LEY 6ª DE 1992.**

En el presente capítulo se realizará un análisis somero de la diferente regulación existente en nuestro sistema jurídico sobre la tributación en las Fusiones y Escisiones y sus efectos, a partir de la expedición de la Ley 6ª de 1992, para dicho trabajo se hace relevante tener en cuenta el estudio de la siguiente normativa, doctrina y jurisprudencia

- **LEYES:** Ley 1607 de 2012 y Ley 1819 de 2016

- **DECRETOS:** Decreto 852 de 2006
- **JURISPRUDENCIA** Sentencia C-222 de 1995, Sentencia C-15315 de 2007 y Sentencia C-635 de 2011
- **DOCTRINA:** Concepto DIAN 019770 de 1993, Concepto DIAN 08217 de 2007 y Concepto DIAN 036469 de 2009.

#### **4.1. LEYES**

##### 4.1.1. Ley 1607 de 2012

##### 4.1.1.1. Generalidades

Es una de tantas reformas tributarias que han sido aprobadas en Colombia en el pasado reciente. Esta ley se expidió como consecuencia del desequilibrio económico existente en el país, ya que los recursos de la Nación no resultaban insuficientes para cubrir sus gastos.

En cuanto a la política fiscal para el periodo 2010-2014, el Gobierno colombiano se orientó a buscar quiénes eran sujetos responsables de los impuestos, para posteriormente imponerles la carga tributaria, trabajando así en temas de desigualdad tributaria, progresividad de los impuestos y redistribución de los ingresos del Estado. Se intentó encontrar vacíos normativos para cerrar tales brechas.

Como bien se señalaba, una de las principales motivaciones por las cuales se expidió esta ley, era la necesidad de buscar progresividad en el pago de los impuestos.

La reforma tributaria también tuvo por objeto aumentar el recaudo de impuestos en Colombia, ya que, para los dos años anteriores a la promulgación de esta ley, se evidenció

que hubo un menor recaudo, generado principalmente por un efecto adverso al beneficio tributario, que el Gobierno estableció para la adquisición de activos fijos. (Zarama & Zarama, 2013).

Igualmente se podía evidenciar que antes de la promulgación de esta ley, el régimen de Fusiones y Escisiones era un régimen tributario laxo, denominado régimen de neutralidad tributaria, establecido en los artículos 14-1 y 14-2 del Estatuto Tributario. Régimen según el cual no se considera que dichas operaciones configuren una enajenación y en consecuencia tampoco exista ingreso gravable alguno.

Los efectos que implicaba considerar una operación neutra fiscalmente eran los siguientes:

1. No existían efectos en el impuesto sobre la renta ya que en los proceso de Fusión o Escisión no se generan pérdidas ni ganancias en el traslado de los activos y pasivos de una sociedad a otra.
2. De igual forma, tampoco se tenía incidencia en el impuesto sobre las ventas (IVA) ya que no se consideraba como una enajenación de bienes susceptibles de ser gravados con este impuesto.
3. Al no existir enajenación no había incidencia en la retención en la fuente.
4. Finalmente, como se entendía que no había ingresos brutos gravables derivados de la operación de Fusión o Escisión, entonces tampoco estaba gravada con el impuesto de industria y comercio. Esto en virtud del Acuerdo 469 del veintidós (22) de junio de 2011, el cual en su artículo 7 establece:

*“Artículo 7. No obligados a presentar declaración del impuesto de industria y comercio.*

*A partir del primer bimestre del año gravable 2012, no estarán obligados a presentar la declaración bimestral del impuesto de industria y comercio los responsables del régimen común en los periodos en los cuales no hayan efectuado operaciones sometidas al impuesto.”*

Sin embargo, para el caso de Bogotá en el Decreto Distrital 807 de 1993, modificado por el Decreto Distrital 362 de 2002, en el párrafo del artículo 28 establece, que cuando los contribuyentes del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros que cesen definitivamente el desarrollo de la totalidad de las actividades sujetas a dicho impuesto, deberán informar a la Administración Distrital este hecho durante los dos (2) meses siguientes a la realización del mismo, igualmente aclara que mientras el contribuyente no informe los hechos, estará obligado a presentar las correspondientes declaraciones tributarias; y que los mismos,<sup>7</sup> deben presentar su última declaración de impuesto de industria y comercio dentro del periodo comprendido desde la fecha de iniciación de actividades y la fecha del cese de la actividad.

Por lo tanto tratándose de operaciones de Fusión y Escisión, la declaración del impuesto de industria y comercio comprenderá desde la fecha del inicio de la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios que generen ingresos brutos hasta cuando la sociedad fusionada, absorbida o escindida deje de realizar dichas actividades

---

<sup>7</sup> Los contribuyentes del impuesto de industria y comercio.

y lo comunique a la Secretaria de Hacienda Distrital, ya que la sociedad absorbida, fusionada o escindida, se consideran extinguidas, una vez se culmine el proceso.

### **Tratamiento Tributario en las Fusiones por Absorción**

Al respecto, cuando se habla de fusión por absorción debemos hablar del crédito mercantil adquirido, el cual se refiere al valor adicional pagado en la compra de un ente económico sobre el valor en libros o sobre el valor calculado o convenido de todos los activos netos comprados por reconocimiento de atributos especiales, tales como el buen nombre, personal idóneo, reputación de crédito privilegiado, prestigio por vender mejores productos y servicios y localización favorable.

De acuerdo con la Circular Externa 013 de 2008 la determinación del valor del crédito mercantil adquirido se hará en el momento en el cual la entidad obtenga efectivamente el control sobre la adquirida y/o el control de los bienes y obligaciones objeto de la operación. Dicho valor debe ser distribuido en cada una de las líneas de negocio, las cuales deberán ser plenamente identificadas incluso a nivel contable.

Cuando una entidad ya tenga el control y aumente su participación adquiriéndola de un tercero ajeno a su grupo (en el entendido que válidamente registró crédito mercantil adquirido por la operación de adquisición), el crédito mercantil adquirido resultante de la nueva inversión, se deberá amortizar en los términos indicados en el presente capítulo. Igual situación se presentará para los procesos de fusión, en cuyo caso la entidad absorbente deberá continuar amortizando el crédito mercantil adquirido de la misma forma anteriormente mencionada.



En todo caso, no habrá lugar al reconocimiento del crédito mercantil adquirido cuando se trate de adquisiciones entre entidades controlantes y controladas o subordinadas, o entre entidades que tengan un mismo controlante o controlantes en los términos de los artículos 260 y 261 de Código de Comercio, o entre aquellas entidades que conforman un grupo empresarial de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 y siguientes de la Ley 222 de 1995.

#### 4.1.1.2. Tipos de Fusiones y Escisiones

La norma establecida, y hoy vigente, concibe dos tipos de reestructuraciones empresariales tratándose de Fusiones y Escisiones. La primera de ellas es la adquisitiva y, la segunda, la reorganizativa.

De acuerdo con el concepto 30111 del 16 de mayo de 2014, los aportes a sociedades nacionales y los provenientes de Fusiones y Escisiones, adquisitivas y reorganizativas, están gravados con el impuesto sobre las ventas IVA, a menos que cumplan con las condiciones establecidas en el artículo 428-2 del Estatuto Tributario.

Dando como resultado que si el aporte social no genera impuesto sobre la renta y complementarios, tampoco generará impuesto sobre las ventas. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN).

#### 4.1.1.3. Fusión-Escisión adquisitiva

Este tipo de reorganización empresarial está consagrada en el artículo 319-3 del Estatuto Tributario, el cual establece que lo serán aquellas Fusiones en las cuales las entidades participantes no estén vinculadas entre sí; entiende igualmente como adquisitivas, las

Escisiones en las cuales la entidad escidente y las entidades beneficiarias, si existieren al momento de la Escisión, no son vinculadas entre sí. La norma dice textualmente:

*“(...) Art. 319-3. Fusiones y Escisiones adquisitivas.*

*Se entiende por tales, aquellas Fusiones en las cuales las entidades participantes en la Fusión no son vinculadas entre sí, y aquellas Escisiones en las cuales la entidad escidente y las entidades beneficiarias, si existieren al momento de la Escisión, no son vinculadas entre sí.*

*Para efectos de la determinación de la existencia o no de vinculación, se acudirá a los criterios establecidos en el artículo 260-1 de este Estatuto. (...)”.*

Así mismo, en las consideraciones del Decreto Reglamentario 2688 del 23 de diciembre de 2014, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público establece que en las Fusiones y Escisiones adquisitivas no existe vinculación entre las entidades/sociedades participantes, en la reorganización empresarial. (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2014).

#### 4.1.1.4. Efectos derivados de una Fusión o Escisión adquisitiva

Los efectos se encuentran consagrados en el artículo 319-4 del Estatuto Tributario, que expresa:

*“(...) Art. 319-4. Efectos en las Fusiones y Escisiones adquisitivas.*

*Las Fusiones y Escisiones Adquisitivas tendrán los efectos que a continuación se señalan:*

1. “(...) No se entenderá que las entidades intervinientes en la respectiva Fusión o Escisión, ya sea que intervengan como absorbidas o escidentes (es decir, como enajenantes), o como absorbentes resultantes de la Fusión o beneficiarias (es decir, como adquirentes), experimentan ingreso gravable alguno, como consecuencia de la transferencia de activos entre sí ni se entenderá que dicha transferencia constituye enajenación para efectos fiscales. (subrayado fuera del texto)(...)”.

Este numeral nos muestra el principal efecto de que una Fusión o una Escisión sea considerada como tal en términos tributarios, el cual consiste en aplicar el principio de neutralidad fiscal a estas operaciones, ya que si se cumplen con todos los requisitos estipulados en la ley, entonces la operación no será gravada con el impuesto, siendo esta la excepción a la regla general aplicada en la ley.

En virtud de los Oficios de la DIAN 3038 del 5 de febrero de 2015 y el Concepto 4364 del 17 de febrero de 2015, se establece que, conforme al principio de neutralidad fiscal de las operaciones de Fusiones y Escisiones, los bienes transferidos deberán conservar la misma naturaleza de activos fijos o movibles que tenían antes de realizarse la operación de reorganización. Así mismo, debe conservarse el costo fiscal que se tenía antes de realizar la Fusión o la Escisión, y tampoco podrán modificarse las bases de depreciación y de amortización. Debido a este principio, se reglamentan en los numerales posteriores tales reglas. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, 2015).

2. *“(…) Para la entidad adquirente el costo fiscal de los bienes transferidos será el mismo que tenga la enajenante respecto de tales bienes, de lo cual se dejará constancia en el documento que contenga el acto jurídico de Fusión o Escisión. Para efectos de depreciación o amortización fiscal en cabeza de la entidad adquirente, no habrá lugar a extensiones o reducciones en la vida útil de los bienes transferidos, ni a modificaciones del costo fiscal base de depreciación o amortización. (…)”*.

Se plantea en este numeral que para que el ordenamiento jurídico tributario colombiano entienda que existe una Fusión o Escisión adquisitiva, el costo fiscal de los bienes transferidos en la operación deberá ser el mismo que tengan estos en la sociedad enajenante. Además, no es posible que los bienes que se vayan a transferir tengan un mayor valor al que se tiene en la sociedad enajenante antes de realizar el procedimiento de Fusión o Escisión, porque se consideraría enriquecimiento, por lo tanto generaría utilidades para la sociedad que transfiere en todo o en parte su patrimonio y se percibiría en realidad como una operación de enajenación y no como una reorganización empresarial.<sup>8</sup>

De la misma forma, la ley establece una limitación en términos de depreciación y amortización, al determinar que no es posible aumentar o disminuir la vida útil de los activos transferidos en la reorganización, con el objeto de controlar el posible desgaste acelerado de los activos con motivo de la Fusión o Escisión.

---

<sup>8</sup> Es por esto que para temas de impuestos la sociedad enajenante debe enfrentar los impuestos a cargo y no pagados que estén en cabeza de la misma.

3. *“(…) Los bienes transferidos conservarán para efectos fiscales en la entidad adquirente, la misma naturaleza de activos fijos o movibles que tengan para la entidad enajenante en el momento de la respectiva Fusión o Escisión. (…)”*.

La naturaleza de esta disposición es mantener uno de los pilares principales de las reorganizaciones, el cual es darle continuidad a la actividad empresarial, así como la de mantener la naturaleza de los bienes, tanto los activos fijos o movibles, que son transferidos en virtud de la Fusión o Escisión. Lo anterior deja claro entonces, que la neutralidad fiscal es un principio que entiende que, tanto el costo fiscal de las acciones recibidas por el aportante, como el costo fiscal de los bienes aportados, deben ser los mismos que tenían antes de haber realizado la Fusión o la Escisión, y que en los casos en los cuales los supuestos no se cumplan, se entenderá que existe enajenación.

4. *“(…) Si la adquirente enajena los activos dentro de los dos (2) años siguientes al aporte, no podrá compensar pérdidas fiscales acumuladas ni excesos de renta presuntiva sobre renta líquida, respecto del ingreso que genere la enajenación de dichos bienes. (…)”*.

La ley es clara en establecer limitantes para que las sociedades resultantes de la Fusión o la Escisión realizada puedan tomarse los beneficios tributarios que plantea la ley. Dentro de estas se encuentra la prohibición de vender los activos fijos o movibles destinados a la nueva sociedad fusionante o escidente, para compensar pérdidas fiscales, dentro de los dos años siguientes a la operación de Fusión.

5. *“(…) Respecto de los accionistas, socios o partícipes en las entidades participantes, no se entenderá que existe enajenación de acciones, cuotas o participaciones, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: (subrayado fuera del texto)”*.

Este numeral plantea que en el caso que una reorganización sea gravada, el hecho generador del impuesto sobre la renta y complementarios será la percepción de ingresos obtenidos por el contribuyente en el año o periodo gravable, que sean susceptibles de incrementar su patrimonio, derivados de la enajenación, por parte de los socios, de las acciones, cuotas o participaciones de la sociedad objeto del proceso de reorganización. Ya que estos no cumplirían con el requisito de continuidad en la sociedad Fusionante, absorbente o Escidente; lo que se puede inferir de la lectura de este numeral, entendiéndose de igual forma que las Fusiones o Escisiones en donde no se cumplan estas condiciones, la operación de reorganización empresarial se entenderá gravada; así mismo aclara que si no se cumplen con estos requisitos, que a continuación se describen, se entenderá que existe una operación de Fusión o Escisión gravada y por lo tanto se entenderá que hubo por parte de los accionistas una enajenación, ya sea de acciones, cuotas, participaciones, derechos económicos y/o derechos políticos. Es por esto que deben cumplirse los siguientes requisitos:

- a. *“(…) Que en el caso de la Fusión, los accionistas, socios o partícipes titulares de por lo menos el setenta y cinco por ciento (75%) de las acciones, cuotas, participaciones, derechos económicos y derechos políticos, en cada una de las entidades fusionadas, participen luego de la Fusión en la entidad absorbente o resultante de la Fusión, con acciones,*

*cuotas sociales, participaciones, derechos económicos y derechos políticos, equivalentes en sustancia a aquellos que tengan antes de la Fusión, aunque proporcionales a su participación en la entidad resultante de la Fusión (...)*”.

- b. *“(…) Que en el caso de la Escisión, los accionistas, socios o partícipes, titulares de por lo menos el setenta y cinco por ciento (75 %) de las acciones, cuotas, participaciones, derechos económicos y derechos políticos en la entidad escidente, participen luego de la Escisión en la enajenante misma, o en una o más de las entidades beneficiarias, con acciones, cuotas sociales, participaciones, derechos económicos y derechos políticos equivalentes en sustancia, a aquellos que tengan antes de la Escisión, aunque en proporción a su participación en la entidad enajenante o beneficiaria respectiva (...)*”
- c. *“(…) Que en los eventos previstos en los literales a) y b) anteriores, la participación o los derechos que reciba el respectivo accionista, socio o partícipe en la entidad resultante de la Fusión o en la escidente, o en la entidad beneficiaria o beneficiarias respectivas, constituya no menos del noventa por ciento (90 %) de la contraprestación que reciba el respectivo accionista, socio o partícipe por sus acciones, cuotas, participaciones o derechos en la entidad absorbente o escidente, sobre bases comerciales razonables, según estas se reflejen en el método de valoración y en el mecanismo de intercambio adoptado para la respectiva Fusión o Escisión (...)*”.

- d. *“(…) Si los accionistas, socios o partícipes a que se refieren los literales a) y b) anteriores, enajenan o ceden a cualquier título las acciones, cuotas sociales, participaciones, derechos políticos o económicos, antes de que finalice el segundo año gravable, siguiente al año gravable en el cual se perfeccione la respectiva Fusión o Escisión, deberán pagar por concepto de impuesto de renta y complementarios, por el respectivo acto de enajenación o cesión, el que aplique al mismo acto de enajenación, adicionado en un treinta por ciento (30 %), sin que en ningún caso dicho impuesto de renta resulte inferior al diez por ciento (10 %) del valor asignado a las acciones, cuotas, participaciones o derechos del respectivo accionista, socio o partícipe en la Fusión o Escisión, según el método de valoración adoptado para la misma. Las disposiciones contenidas en este literal d) no aplicarán a ventas forzadas, transferencias por causa de muerte, transferencias a título de Escisión o Fusión, que cumplan con los mismos requisitos establecidos en este artículo y transferencias a título de liquidación. (…)”*
- e. *“(…) Los accionistas, socios o partícipes a que se refieren los literales a) y b) anteriores, tendrán como costo fiscal respecto de las acciones, cuotas sociales o participaciones que reciban en la entidad adquirente respectiva, el mismo costo fiscal que tenían respecto de las acciones, cuotas sociales o participaciones en la entidad enajenante, sin que se entienda que existe solución de continuidad en la propiedad sobre la inversión ni que haya*



*lugar a cambio alguno en cuanto a la naturaleza de la inversión como activo fijo o movable.(...)”.*

*“(...) Las acciones, cuotas sociales, participaciones o derechos que cualquiera de los accionistas, socios o partícipes de cualquiera de las entidades enajenantes no tengan como contraprestación en la respectiva Fusión o Escisión, acciones, cuotas sociales, participaciones o derechos en la entidad adquirente, se entenderán enajenadas bajo las reglas generales establecidas en este Estatuto y en otras leyes, y estarán sometidas a los impuestos aplicables. (...)”* Los literales transcritos anteriormente, correspondientes al numeral 5 del artículo 319-4 del Estatuto Tributario, nacen como respuesta a la necesidad planteada en la exposición de motivos Proyecto de Ley número 166 de Cámara y 134 del Senado, de 2012, en virtud del cual se expide la Ley 1607 de 2012, en dicho Proyecto de Ley se precisa cuando debería entenderse realizado el ingreso, en este tipo de operaciones.

Por lo anterior, la ley fue redactada con base en los supuestos de realización del ingreso en las operaciones de Fusión y Escisión establecidas en el Proyecto de Ley ibídem, incluyendo las condiciones especiales que los socios o accionistas aportantes resultantes de la Fusión o Escisión deben mantener para que la operación no sea considerada como una enajenación y, por lo tanto, no se entienda gravada. A continuación se expresa:

*“(...) El ingreso se realiza, entonces,*

- i. Para el socio o accionista, al momento de la enajenación de dichas acciones o cuotas, momento en el cual debe gravársele de acuerdo con las disposiciones generales aplicables en materia de enajenación de activos.*

- ii. *Para la sociedad receptora del aporte a la enajenación de los activos aportados, momento en el cual debe gravársele de acuerdo con las disposiciones generales aplicables en materia de enajenación de activos. (...)*. (Senado y Cámara de Representantes de la República de Colombia, 2012).

Por lo tanto, es viable entender que, si no se cumple con los supuestos jurídicos establecidos en el artículo 319-4 del Estatuto Tributario, mencionados y explicados en la exposición de motivos Proyecto de Ley número 166 de Cámara y 134 del Senado, de 2012 (Senado y Cámara de Representantes de la República de Colombia, 2012), la operación de reorganización empresarial se entenderá que está gravada y por lo tanto deberá cumplir con todas las cargas tributarias que se le impongan a dicha operación.

Sin embargo, se debe cumplir con todos los requisitos estipulados en la ley, considerados como elementos esenciales de las reorganizaciones empresariales, para que la operación no esté sujeta a imposición en Colombia.

*“(...) Par. 1. Para efectos tributarios se entenderá que se está frente a un proceso de Escisión cuando el patrimonio escindido de la(s) entidad(es) escidente(s) o enajenante(s) califique como una o más unidades de explotación económica o como uno o más establecimientos de comercio, y no como activos individualmente considerados o como contrapartida, para segregar cuentas patrimoniales, caso en el cual la respectiva Escisión tendrá el tratamiento aplicable a la enajenación de activos. (...)”.*

Este párrafo establece que las Escisiones deben comprender la transferencia de una o más unidades de explotación económica, o la transferencia de uno o más establecimientos de comercio. Este proceso de reorganización no permite la transferencia de activos individualmente considerados, ya que esta operación sí se entendería como una transferencia de activos de una sociedad a otra, la cual estaría sujeta a imposición en Colombia.

La operación antes descrita no encuadraría en el concepto de Fusión o Escisión, por lo que se estaría realizando un mal uso de estas figuras, abusando de las mismas, buscando principalmente sacar provecho la operación antes descrita, por lo que se estaría realizando un mal uso de estas figuras, buscando principalmente beneficiarse del tratamiento tributario que el ordenamiento jurídico trae para las Fusiones y Escisiones. Por lo tanto, si se transfieren activos individualmente considerados estos serán considerados como una enajenación, aplicando las reglas de enajenación de activos fijos, sujetas al pago de los respectivos impuestos.

*“(…) Par. 2. Las disposiciones contenidas en este artículo se aplicarán a las Fusiones y Escisiones adquisitivas que involucren entidades nacionales y extranjeras siempre que, en el caso de la Fusión, la entidad absorbente o adquirente sea una entidad nacional, y que, en el caso de la Escisión, la(s) entidad(es) beneficiaria(s) o adquirente(s) sea(n) entidad(es) nacional(es)(…)”*

#### 4.1.1.5. Fusión-Escisión reorganizativa

Las Fusiones y Escisiones reorganizativas se encuentran previstas en el artículo 319-5 del Estatuto Tributario, el cual establece que lo serán aquellas Fusiones en las cuales las entidades participantes en la Fusión estén vinculadas<sup>9</sup> entre sí y las Escisiones en las cuales la entidad Escidente y las entidades beneficiarias, si existieren al momento de la Escisión, estén vinculadas entre sí. La norma establece:

*(...) “Art. 319-5. Fusiones y Escisiones reorganizativas.*

*Se entiende por tales, aquellas Fusiones en las cuales las entidades participantes en la Fusión estén vinculadas entre sí y aquellas Escisiones en las que la entidad escidente y las entidades beneficiarias, si existieren al momento de la Escisión, estén vinculadas entre sí. También tendrán el carácter de Fusiones*

---

<sup>9</sup> Se considera que existe vinculación cuando un contribuyente se encuentra en cualquiera de los casos descritos en el artículo 260-1.

Además de los casos mencionados en este artículo, se mencionan algunos criterios de vinculación en el Decreto Reglamentario 3030 de 2013, el cual establece que existe vinculación cuando:

a. De conformidad con lo señalado en el numeral V del literal b del numeral 1° del artículo 260-1 del Estatuto Tributario, se considera que existe vinculación, cuando en dos o más entidades una persona natural o jurídica, o una entidad o esquema de naturaleza no societaria, aunque no se encuentre vinculada por capital, tenga derecho a percibir directa o indirectamente más del cincuenta por ciento (50%) de las utilidades de una sociedad.

b. De conformidad con lo señalado en el literal b del numeral 5 del artículo 260-1 del Estatuto Tributario, se considera que existe vinculación económica, cuando la operación tiene lugar entre dos subordinadas que pertenezcan directa o indirectamente en más del cincuenta por ciento (50%) a una misma persona natural o jurídica, o entidades o esquemas de naturaleza no societaria.

c. De conformidad con lo señalado en el literal g del numeral 5 del artículo 260-1 del Estatuto Tributario, se considera que existe vinculación económica cuando existan consorcios, uniones temporales, cuentas en participación, otras formas asociativas que no den origen a personas jurídicas y demás contratos de colaboración empresarial, cuando los mismos celebren operaciones con vinculados de uno o cualquiera de los miembros, en relación con el objeto del consorcio, unión temporal, cuentas en participación u otras formas asociativas, caso en el cual las obligaciones relativas al régimen de precios de transferencia deberán ser cumplidas por el miembro del consorcio, unión temporal, cuentas en participación u otras formas asociativas respecto de quien predique la vinculación.

*reorganizativas aquellas Fusiones por absorción entre una sociedad matriz y sus subordinadas. Así mismo, tendrán el carácter de reorganizativas las Escisiones por creación, siempre que el patrimonio de las sociedades beneficiarias, creadas en virtud de la Escisión, esté constituido exclusivamente por el patrimonio escindido existente al momento de la Escisión. Para efectos de la determinación de la existencia o no de vinculación, se acudirá a los criterios establecidos en el artículo 260-1 de este Estatuto. Así mismo, se consideran reorganizativas aquellas Escisiones por creación, cuando el patrimonio de la sociedad creada esté compuesto únicamente por el patrimonio escindido. (...).*

En las consideraciones del Decreto Reglamentario 2688 del 23 de diciembre de 2014, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público establece que en las Fusiones y Escisiones reorganizativas existe vinculación entre las entidades/sociedades participantes en la reorganización empresarial. (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2014).

La DIAN en Concepto número 080768 del diecisiete (17) de diciembre de 2013, reitera:

2. *“(...) Las Fusiones por absorción entre matrices y subordinadas tienen el carácter de ‘reorganizativas’ en razón de su vinculación. (...)”.* (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, 2013).

Así mismo, confirma que el criterio de vinculación es la principal característica de las Fusiones y Escisiones reorganizativas. A continuación se señala:

*“(...) Sin perjuicio de la viabilidad jurídica de la operación prevea el ordenamiento legal mercantil, las reorganizaciones empresariales que*

*impliquen Fusión por absorción de la sociedad matriz haga a su subordinada, en la cual absorbida es accionista mayoritaria, para efectos tributarios no se configurará enajenación, siempre y cuando se cumplan con los requisitos y condiciones previstos en la ley, para considerar que corresponden a Fusiones por absorción con disolución de la absorbida sean vinculados entre sí.*

*En todo caso, cuando no se configure los requisitos de continuidad en el control y en la actividad empresarial, que existían antes de la fusión, no es viable lograr el diferimiento del impuesto sobre la renta y complementario (sic) hasta el momento de la venta de los bienes o derechos adquiridos en virtud de la reorganización, pues en ausencia de dichas, la operación es considerada como una enajenación. (...)”.* (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, 2013).

#### 4.1.1.6. Efectos derivados de una Fusión o Escisión reorganizativa

Los efectos en las Fusiones y Escisiones reorganizativas se encuentran consagrados en el artículo 319-6 del Estatuto Tributario así:

*“(...) Art. 319-6. Efectos en las Fusiones y Escisiones reorganizativas entre entidades.*

*Las Fusiones y Escisiones reorganizativas tendrán los efectos que a continuación se señalan:*

*“(...) 1. No se entenderá que las entidades intervinientes en la respectiva Fusión o Escisión, sea como absorbidas o escindentes (es decir, como enajenantes) o*

*como absorbentes resultantes de la Fusión o beneficiarias (es decir, como adquirentes), experimentan ingreso gravable alguno como consecuencia de la transferencia de activos entre sí, ni se entenderá que dicha transferencia constituye enajenación para efectos fiscales. (...)*”.

Este numeral está redactado exactamente igual al establecido en el numeral primero del artículo 319-4 del Estatuto Tributario, respecto de los efectos en las Fusiones y Escisiones adquisitivas, por lo cual lo comentado y argumentado anteriormente en ese numeral, aplicará también para el numeral actual. La diferencia estructural y principal entre uno y otro será el concerniente al criterio de vinculación que concibe las Fusiones y Escisiones reorganizativas.

Sin embargo, esto también lo aclara la DIAN en Concepto número 080768 del 17 de diciembre de 2013, en el cual reitera que los elementos necesarios para darle peso a la normatividad recientemente expedida de Fusiones y Escisiones, son:

2. *“(...) Las Fusiones reorganizativas, según las disposiciones tienen los siguientes efectos:*

A. *Respecto de las sociedades participantes en la Fusión reorganizativa:*

a. *No se entiende que las entidades intervinientes en la respectiva Fusión (absorbente y absorbida), obtengan ingreso gravable alguno como consecuencia de la transferencia de activos entre sí, ni se entenderá que dicha transferencia constituye enajenación para efectos fiscales.*

*“(...) 2. Para la entidad adquirente el costo fiscal de los bienes transferidos será el mismo que tenga la enajenante respecto de tales bienes, de lo cual se dejará constancia en el documento que contenga el acto jurídico de Fusión o Escisión. Para efectos de depreciación o amortización fiscal en cabeza de la entidad adquirente, no habrá lugar a extensiones o reducciones en la vida útil de los bienes transferidos, ni a modificaciones del costo fiscal base de depreciación o amortización. (...)”.*

Este numeral está redactado exactamente igual al establecido en el numeral segundo del artículo 319-4 del Estatuto Tributario, respecto de los efectos en las Fusiones y Escisiones adquisitivas, por lo cual lo comentado y argumentado anteriormente en ese numeral, aplicará también para el numeral actual. La diferencia estructural y principal entre uno y otro será el concerniente al criterio de vinculación que concibe las Fusiones y Escisiones reorganizativas.

De igual forma la DIAN reitera nuevamente en Concepto número 080768 del 17 de diciembre de 2013, reitera que los elementos necesarios para darle peso a la normatividad recientemente expedida de Fusiones y Escisiones, son:

*2. “(...) Las Fusiones reorganizativas, según las disposiciones tienen los siguientes efectos:*

*A. Respecto de las sociedades participantes en la Fusión reorganizativa:*

*Para la entidad adquirente o absorbente, el costo fiscal de los bienes transferidos será el mismo que tenga el enajenante o absorbida respecto de tales bienes;*



*“(…) 3. Los bienes transferidos conservarán para efectos fiscales en la entidad adquirente, la misma naturaleza de activos fijos o movibles que tengan para la entidad enajenante en el momento de la respectiva Fusión o Escisión. (…)”*.

La DIAN en Concepto número 080768 del 17 de diciembre de 2013, reitera que los elementos necesarios para darle peso a la normatividad recientemente expedida de Fusiones y Escisiones, son:

A. 2. *“(…) Las Fusiones reorganizativas, según las disposiciones tienen los siguientes efectos: Respecto de las sociedades participantes en la Fusión reorganizativa:*

*c) Los bienes transferidos conservarán para efectos fiscales en la entidad adquirente o absorbente, la misma naturaleza de activos fijos o movibles que tengan para la entidad enajenante o absorbida en el momento de la respectiva Fusión. (…)”*.

El numeral anterior, estructura su lógica está dada en que los activos fijos o movibles que están sujetos a un proceso de reorganización tal como lo es una Fusión o Escisión reorganizativa, los cuales deben tener la misma naturaleza de activos fijos o movibles que estos tengan en la sociedad enajenante al momento de la respectiva Fusión o Escisión para evitar que la fusionante, absorbente o escidente cambie las vidas útiles de los mismos, así como también la destinación específica que se tenía de ellos, ya que el cambio de naturaleza de los activos fijos o movibles puede verse reflejado en modificaciones de vida útil generando variaciones en los montos de depreciación y amortización de los mismos.

Las Fusiones reorganizativas pueden involucrar entidades nacionales y extranjeras, siempre y cuando la entidad adquirente o absorbente sea una entidad nacional.

Como se puede evidenciar, la DIAN reitera en su doctrina las condiciones establecidas en la ley, para que esta pueda aplicar en procesos de reorganización empresarial, realizando casi una traducción literal de la norma, para finalizar concluyendo que los mismos deben cumplirse a cabalidad.

*“(...) 4. Respecto de los accionistas, socios o partícipes en las entidades participantes, no se entenderá que existe enajenación de acciones, cuotas o participaciones, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: (...)”.*

*“(...) a. que en el caso de la Fusión, los accionistas, socios o partícipes titulares de por lo menos el ochenta y cinco por ciento (85 %) de las acciones, cuotas, participaciones, derechos económicos y derechos políticos en cada una de las entidades fusionadas, participen luego de la Fusión en la entidad absorbente o resultante de la Fusión, con acciones, cuotas sociales, participaciones, derechos económicos y derechos políticos equivalentes en sustancia, a aquellos que tengan antes de la Fusión, aunque proporcionales a su participación en la entidad resultante de la Fusión.(...)”.*

*“(...) b. que en el caso de la Escisión, los accionistas, socios o partícipes titulares de por lo menos el ochenta y cinco por ciento (85 %) de las acciones, cuotas, participaciones, derechos económicos y derechos*

*políticos en la entidad escidente, participen luego de la Escisión en la enajenante misma o en una o más de las entidades beneficiarias, con acciones, cuotas sociales, participaciones, derechos económicos y derechos políticos equivalentes en sustancia a aquellos que tengan antes de la Escisión, aunque en proporción a su participación en la entidad enajenante o beneficiaria respectiva. (...)”.*

Sobre los literales anteriores, la DIAN se pronunció en Concepto 070848 del 11 de noviembre de 2013, el cual determina que la norma en estudio respecto de la exigencia de mantener un porcentaje de participación accionaria o de cuotas en las sociedades y entidades intervinientes, lo que buscar lograr es mantener el control de la sociedad y no transferir los derechos y las obligaciones de la sociedad resultante del proceso de Fusión o Escisión a otros socios. Esta determina:

*“(...) La exigencia en relación con la participación accionaria de los socios de la enajenante y su reflejo en la adquirida, lleva implícita —igualmente— la exigencia de que los mismos socios participen en la nueva entidad, en la proporción equivalente a su anterior participación. La finalidad de esta disposición es que, a través de esta operación, no se transfieran a socios o accionistas distintos de los que tenían esa condición, antes de la operación, y que los bienes y derechos transferidos sean tratados con el mismo costo fiscal y, en consecuencia, el mismo valor patrimonial en cabeza de sus titulares. (...)”.* (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, 2013).

Así mismo, es preciso señalar que la DIAN en Concepto número 080768 del 17 de diciembre de 2013, aclara que a los accionistas, socios o partícipes en la Fusión o Escisión de entidades/sociedades vinculadas, deben cumplir los requisitos que estipula la ley que la operación no se considere como una enajenación, estableciendo que los socios, accionistas o partícipes del proceso de reorganización deben mantener en el porcentaje determinado por la ley de sus acciones, cuotas o participaciones y derechos económicos después de haberse realizado el proceso de reorganización empresarial, significando que se deben mantener los elementos esenciales de estas operaciones, los cuales son: la continuidad en el control y en la actividad empresarial.

Si no existen las condiciones anteriormente señaladas, genera como efecto que la operación sea considerada como una enajenación, siendo esta una operación gravada; igualmente, en virtud de la exposición de motivos Proyecto de Ley número 166 de la Cámara y 134 del Senado, de 2012, por el cual se expide la Ley 1607 de 2012. Al particular se establece:

*“(...) Sin embargo, debe tenerse presente respecto de los accionistas, socios o partícipes en las entidades participantes en la Fusión reorganizativa (subordinadas y matrices), que se establecieron por la ley unos requisitos y condiciones que deben cumplirse, para que no se entienda que existe enajenación de acciones, cuotas o participaciones, dentro de las que se encuentra la dispuesta en el literal a) del numeral 4 del artículo 319-6 del Estatuto Tributario; esto es, que los accionistas, socios o partícipes titulares de por lo menos el ochenta y cinco por ciento (85 %) de las acciones, cuotas, participaciones, derechos económicos y derechos políticos, en cada una de las entidades fusionadas*

*(subordinada y matriz), participen luego de la Fusión en la entidad absorbente o resultante de la Fusión, con acciones, cuotas sociales, participaciones, derechos económicos y derechos políticos equivalentes en sustancia, a aquellos que tengan antes de la Fusión, aunque proporcionales a su participación en la entidad resultante de la Fusión.*

*Significa lo anterior, que las sociedades matrices accionistas mayoritarias de sus subordinadas antes de la Fusión, al tener que transferir a estas todo su patrimonio y, por ende, su participación como accionistas, lo cual claramente lo señala la Superintendencia de Sociedades, a través del Oficio 220-048665 del 12 de abril de 2011, cuando expresa que "la Fusión supone una transmisión 'in universum ius' del patrimonio de todas las sociedades fusionadas, a favor de la nueva sociedad o de la absorbente. Al transmitir en bloque su patrimonio, las sociedades transmitentes se extinguen, y al extinguirse se opera **una sucesión universal a favor de la absorbente o de la nueva**. Los nexos obligacionales, los derechos reales, **los derechos sobre bienes inmateriales**, etc., se transmiten subsumidos en ese bloque patrimonial, que constituye una unidad jurídica. Pero esa unidad de derecho continúa siendo idéntica a sí misma, inalterada; únicamente ha cambiado su titular jurídico. **El poder de disposición ha pasado de una sociedad a otra, eso es todo**", se cumple con el requisito del literal a) del numeral 4 del artículo 319-6 del Estatuto Tributario, antes mencionado, en la medida en que la subordinada o absorbente efectivamente se convierte en beneficiaria de la participación accionaria mayoritaria de la*

*sociedad matriz o absorbida. (Se resalta). (...)”.* (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, 2013).

Finalmente, debe resaltarse que la ley aumenta el porcentaje exigido a los accionistas para que aplique el régimen excepcional de neutralidad, pasando del setenta y cinco por ciento (75%) requerido en las Fusiones o Escisiones adquisitivas, al ochenta y cinco por ciento (85%) en las Fusiones o Escisiones reorganizativas.

*“(…) c. Que en los eventos previstos en los literales a) y b) anteriores, la participación o derechos que reciba el respectivo accionista, socio o partícipe en la entidad resultante de la Fusión o en la escidente o en la entidad beneficiaria o beneficiarias respectivas, constituya no menos del noventa y nueve por ciento (99%) de la contraprestación que reciba el respectivo accionista, socio o partícipe por sus acciones, cuotas, participaciones o derechos en la entidad absorbente o escidente sobre bases comerciales razonables, según las mismas, se reflejen en el método de valoración y en el mecanismo de intercambio adoptado para la respectiva Fusión o Escisión. (...)”.*

Este numeral aumenta el requisito de las contraprestaciones que tienen que recibir los accionistas en este tipo de reorganizaciones, ya que pasa de ser un noventa por ciento (90%) en las Fusiones o Escisiones adquisitivas, a un noventa y nueve por ciento (99%) en las Fusiones y Escisiones reorganizativas, el cual deberá estar representado en acciones o cuotas de interés en la sociedad nueva.

*“(...) d. Si los accionistas, socios o partícipes a que se refieren los literales a) y b) anteriores, enajenan o ceden a cualquier título las acciones, cuotas sociales, participaciones, derechos políticos o económicos, antes de que finalice el segundo año gravable siguiente al año gravable en el cual se perfeccione la respectiva Fusión o Escisión, deberán pagar por concepto de impuesto sobre la renta y complementarios, por el respectivo acto de enajenación o cesión, el que aplique al mismo acto de enajenación, adicionado en un treinta por ciento (30 %), sin que en ningún caso dicho impuesto de renta resulte inferior al diez por ciento (10 %) del valor asignado a las acciones, cuotas, participaciones o derechos del respectivo accionista, socio o partícipe en la Fusión o Escisión, según el método de valoración adoptado para la misma. Las disposiciones contenidas en este literal c) no aplicarán a ventas forzadas, transferencias por causa de muerte, transferencias a título de Escisión o Fusión, que cumplan con los mismos requisitos establecidos en este artículo y transferencias a título de liquidación. (...)”.*

*“(...) e. Los accionistas, socios o partícipes a que se refieren los literales a) y b) anteriores, tendrán como costo fiscal respecto de las acciones, cuotas sociales o participaciones que reciban en la entidad adquirente respectiva, el mismo costo fiscal que tenían respecto de las acciones, cuotas sociales o participaciones en la entidad enajenante, sin que se entienda que existe solución de continuidad en*

*la propiedad sobre la inversión, ni que haya lugar a cambio alguno en cuanto a la naturaleza de la inversión como activo fijo o movable.(...)”.*

*“(...) f. Si como contraprestación por todas o parte de las acciones, cuotas sociales, participaciones o derechos que cualquiera de los accionistas, socios o partícipes de cualquiera de las entidades enajenantes, estos recibieran dinero u otras especies distintas de acciones, cuotas sociales, participaciones o derechos en la entidad adquirente, la totalidad de las acciones, cuotas sociales, participaciones o derechos que tengan en el momento de la Fusión o Escisión en la entidad enajenante, se entenderán enajenadas bajo las reglas generales establecidas en este Estatuto y en otras leyes, y estarán sometidas a los impuestos aplicables.(...)”.*

La DIAN, en Concepto número 080768 del 17 de diciembre de 2013, reitera los efectos de las Fusiones o Escisiones reorganizativas, tal como lo expone la ley expedida de Fusiones y Escisiones. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, 2013). Dando a entender que son estos los requisitos que se deben contemplar y cumplir a cabalidad, para que procedan dichas operaciones y sean tratadas por el ordenamiento jurídico-tributario colombiano, como reorganizaciones empresariales en Colombia.

*“(...) Par 1. Para efectos tributarios se entenderá que se está frente a un proceso de Escisión cuando el patrimonio escindido de la(s) entidad(es) escidente(s) o enajenante(s) califique como una o más unidades de explotación económica o como uno o más establecimientos de comercio, y no como activos*



*individualmente considerados o como contrapartida para segregar cuentas patrimoniales, caso en el cual la respectiva Escisión tendrá el tratamiento aplicable a la enajenación de activos. (...)”.*

*“(...) Par 2. Las disposiciones contenidas en este artículo se aplicarán a las Fusiones y Escisiones reorganizativas que involucren entidades nacionales y extranjeras siempre que, en el caso de la Fusión, la entidad absorbente o adquirente sea una entidad nacional, y que, en el caso de la Escisión, la(s) entidad(es) beneficiaria(s) o adquirente(s) sea(n) entidad(es) nacional(es). (...)”.*

De lo expresado anteriormente y de las disposiciones citadas, se observa que con la nueva regulación lo que se pretende es que bajo las Fusiones y Escisiones en la que no se cumpla con las exigencias tanto de participación, titularidad y activos, y haya cambio en estos en proporción distinta a la permitida, tendrá las incidencias tributarias señaladas en las normas especiales estipuladas para tales casos, para cuando se entienda que existe enajenación o transferencia de la participación o titularidad de los activos. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2013).

Finalmente, se puede notar que las Fusiones y Escisiones reorganizativas básicamente tienen las mismas condiciones y efectos que las adquisitivas; sin embargo, contienen algunas diferencias especialmente respecto de las condiciones que deben mantener los accionistas y socios, para que la operación realizada se entienda como Fusión o Escisión bajo la

normatividad colombiana, así como la importancia que en unas se realiza entre entidades vinculadas y en las otras no.

Es así como la DIAN concluye que las Fusiones o Escisiones, ya sean adquisitivas o reorganizativas, que no cumplan con las condiciones y los requisitos señalados, constituyen enajenación para efectos tributarios y están gravadas con el impuesto sobre la renta y complementarios, de acuerdo con las normas aplicables a la enajenación de activos fijos establecidos en el artículo 319-8 del Estatuto Tributario.

De igual forma se concluye que, según lo expresado por el doctor Mauricio Piñeros Perdomo en las Jornadas de Derecho Tributario del Instituto Colombiano de Derecho Tributario número treinta y nueve (39), para que las entidades intervinientes en la reorganización empresarial (adquisitiva o reorganizativa) puedan entrar al supuesto normativo del principio de neutralidad fiscal, estas deben mantener inalterada la situación fiscal de la sociedad, entendiéndose por esta que la naturaleza de los activos, el costo fiscal, las amortizaciones y las depreciaciones de los bienes transferidos deben ser los mismos que tenían antes de la reorganización; así mismo, para el caso de las Fusiones o Escisiones adquisitivas los activos de la sociedad resultante deben mantenerse por un término de dos años, contados a partir del perfeccionamiento del acuerdo de Fusión o Escisión, esto con el fin de asegurar la permanencia de estos en la sociedad resultante, sin embargo esta limitación no fue establecido para las Fusiones y Escisiones reorganizativas.

El término de los dos años en el régimen tributario de las Fusiones y Escisiones reorganizativas, aplican para los accionistas, socios o participes los cuales no podrán enajenar

las acciones, cuotas sociales o participaciones, derechos políticos o económicos durante los dos años siguientes a partir del perfeccionamiento del acuerdo de Fusión o Escisión; limitando el ejercicio del derecho de los accionistas de enajenar o realizar actos de disposición de las acciones de las entidades intervinientes. A fin de que se aplique la neutralidad fiscal.

También se les impone a los accionistas, socios o partícipes de las entidades intervinientes en un proceso de reorganización empresarial, mantener una participación mínima en la entidad resultante, participación que variará respecto de qué tipo de reorganización se esté realizando.

Igualmente se debe mantener inalterada la situación fiscal al determinar que las acciones derivadas del proceso de reorganización tendrán el mismo costo fiscal que se tenía antes de la Fusión o Escisión, la existencia de correspondencia accionaria frente a lo que se tenía antes de la reorganización y lo que al final queda en la nueva sociedad; es decir, debe existir una relación de intercambio de acciones, sin posibilidad que sean otros tipos de activos. (Mauricio Piñeros Perdomo - Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2010).

#### 4.1.1.7. Fusiones y Escisiones gravadas

Los artículos 319-4 numeral primero, 319-6 numeral primero y 319-7 del Estatuto Tributario establecen el régimen excepcional de neutralidad fiscal predicable a las reorganizaciones empresariales.

Expresando en la redacción que todas aquellas reorganizaciones que no cumplan con los requisitos legales para que una operación sea considerada fiscalmente como una Fusión o

una Escisión, se entenderán que gravadas y se considerará enajenación, trayendo consigo todos sus efectos en materia tributaria. Es decir, que se generaría todos los impuestos y obligaciones de cara a la Administración que den lugar este tipo de operaciones. A continuación, se cita la norma:

*“Artículo 319-4. Efectos en las fusiones y escisiones adquisitivas. Las fusiones y escisiones adquisitivas tendrán los efectos que a continuación se señalan:*

- 1. No se entenderá que las entidades intervinientes en la respectiva fusión o escisión, ya sea que intervengan como absorbidas o escindentes (es decir, como enajenantes), o como absorbentes resultantes de la fusión o beneficiarias (es decir, como adquirentes), experimentan ingreso gravable alguno como consecuencia de la transferencia de activos entre sí, ni se entenderá que dicha transferencia constituye enajenación para efectos fiscales. (...)*”

*“Artículo 319-6. Efectos en las fusiones y escisiones reorganizativas entre entidades. Las Fusiones y Escisiones Reorganizativas tendrán los efectos que a continuación se señalan:*

- 1. No se entenderá que las entidades intervinientes en la respectiva fusión o escisión, sea como absorbidas o escindentes (es decir, como enajenantes) o como absorbentes resultantes de la fusión o beneficiarias (es decir, como adquirentes), experimentan ingreso gravable alguno como consecuencia*

*de la transferencia de activos entre sí, ni se entenderá que dicha transferencia constituye enajenación para efectos fiscales. (...)*”

*“(...) Art. 319-7. Fusiones y Escisiones gravadas. Las Fusiones y Escisiones, ya sean adquisitivas o reorganizativas, que no cumplan con las condiciones y requisitos consagrados en los artículos anteriores, constituyen enajenación para efectos tributarios y están gravadas 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. (...)”.*

- a. Debe tenerse en cuenta que la regla de aplicación de enajenación, es la regla de enajenación de activos fijos, no la regla general de enajenación de activos, lo anterior generaría dificultades al momento de la valoración de los activos, ya que no todos los activos transferidos en un proceso de Fusión o Escisión tienen la calidad de activos fijos, debe tenerse en cuenta que también existen activos movibles.

#### 4.1.1.8. Fusiones y Escisiones entre entidades extranjeras

Se estipula esta norma dentro de los procesos de reorganización empresarial entendiendo que la simple transferencia de activos ubicados en el territorio nacional a entidades o sociedades en el exterior que estén realizando procesos de Fusión o Escisión implica una enajenación, y por lo tanto estará sujeta al impuesto correspondiente. La valoración de la enajenación reitera que debe realizarse conforme las normas estipuladas para la enajenación de activos fijos, siendo este punto problemático ya que no toda transferencia de activos implica que sea

un activo fijo. Así mismo se estipuló en la exposición de motivos Proyecto de Ley número 166 de Cámara y 134 del Senado, de 2012, por el cual se expide la Ley 1607 de 2012, que las operaciones de reestructuración empresarial realizadas entre entidades extranjeras implica que la transferencia de activos ubicados en Colombia hacia el exterior, es considerada como una enajenación para efectos fiscales y estará gravada con el impuesto sobre la renta y complementarios, bajo las normas de la enajenación de activos fijos. Sobre el particular, la norma establece:

*“Art. 319-8. Fusiones y Escisiones entre entidades extranjeras. 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.*

*Parágrafo. 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”.*

Lo anterior genera que la sociedad enajenante pague impuestos en Colombia sobre la diferencia entre el costo fiscal del activo que está en el país y el valor por el cual se realizó la transferencia del activo.

La razón por la cual se establece esta norma, puede entenderse a la luz de que el proceso de Fusión o la Escisión realizado con la normatividad anterior, los activos dejarían de estar sujetos a tributación en Colombia.

La DIAN, en Concepto número 010454 del 3 de mayo de 2016, reitera lo anteriormente explicado:

*“(…)Es decir, que en principio la transferencia de activos ubicados en el país, producto de procesos de Fusión y/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 normas aplicables a la enajenación de activos fijos que regula el Estatuto Tributario, salvo que se den los presupuestos consagrados en el párrafo del artículo 319-8 del Estatuto Tributario, en cuyo caso no se consideraría que existe enajenación gravada para efectos tributarios. (...)”.* (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, 2016).

Así mismo, en Concepto número 25592 del 2 de septiembre de 2015, la DIAN determina que

constituye enajenación para efectos tributarios, la transferencia en bloque del patrimonio de una sociedad colombiana a una sociedad extranjera producto de una Fusión internacional. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, 2015).

Cosa diferente es cuando una sociedad colombiana actúa como absorbente o beneficiaria en un proceso de Fusión o Escisión, dicha operación se sujetará a las mismas normas y reglas establecidas para las Fusiones y Escisiones entre sociedades colombianas, generando como consecuencia tributaria que si se cumplen con los requisitos legales establecidos dicha operación no se entenderá gravada. Este supuesto está regulado en el párrafo segundo de los artículos 319-4 y 319-6, los cuales establecen:

*“Artículo 319-4. Efectos en las fusiones y escisiones adquisitivas. Las fusiones y escisiones adquisitivas tendrán los efectos que a continuación se señalan:*

*Parágrafo 2o. Las disposiciones contenidas en este artículo se aplicarán a las fusiones y escisiones adquisitivas que involucren entidades nacionales y extranjeras siempre que, en el caso de la fusión, la entidad absorbente o adquirente sea una entidad nacional, y que, en el caso de la escisión, la(s) entidad(es) beneficiaria(s) o adquirente(s) sea(n) entidad(es) nacional(es).”*

*“Artículo 319-6. Efectos en las fusiones y escisiones reorganizativas entre entidades. Las fusiones y escisiones reorganizativas tendrán los efectos que a continuación se señalan:*

*Parágrafo 2o. Las disposiciones contenidas en este artículo se aplicarán a las fusiones y escisiones reorganizativas que involucren entidades nacionales y extranjeras*



*siempre que, en el caso de la fusión, la entidad absorbente o adquirente sea una entidad nacional, y que, en el caso de la escisión, la(s) entidad(es) beneficiaria(s) o adquirente(s) sea(n) entidad(es) nacional(es).”*

Así mismo, la DIAN en concepto 007443 del día 04 de marzo de 2017 se pronunció sobre el concepto de “Unidad Económica de Explotación” en tal sentido se quiso responder si este concepto es aplicable a la escisión de acciones, cuotas o participaciones o derechos fiduciarios o fideicomisos.

En tal sentido la DIAN determina que la escisión se perfecciona cuando sin disolverse se transfiere en bloque una o varias partes del patrimonio y no de acciones o participaciones individualmente consideradas, por tal razón si se hace referencia a una escisión de acciones, cuotas de participación o cualquier otra modalidad se estaría frente a una enajenación de acciones o cuotas o partes de interés social por lo que se deberían aplicar las reglas en la materia, entendiéndose gravada tal operación.

Por lo anterior, se observa que para la aplicación de estos artículos 319-4 y 319-6 del Estatuto Tributario se entenderá que existe una escisión cuando el patrimonio escindido de las entidades escidentes o enajenantes califiquen como una o más unidades de explotación económica o como uno o más establecimientos de comercio, siempre que tal definición este ajustada a los artículos 25 y 515 del Código de Comercio y el concepto de negocio que trajo el Decreto 2420 del 14 de diciembre de 2015.

Por otro lado, debemos hacer referencia al párrafo del artículo 319-8 mencionado ibídem, el cual establece que no se consideran enajenaciones aquellas operaciones 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, esta norma estipula de forma excepcional un régimen de neutralidad en las operaciones que encuadren dentro del supuesto jurídico de este parágrafo, ya que la regla general es considerar las operaciones realizadas por entidades extranjeras enajenaciones y por lo tanto gravadas con impuestos.

De este parágrafo se han generado varias dudas dentro de las que se encuentra como medir ese veinte por ciento (20%) para aplicar al criterio establecido en esta norma, así como también determinar qué tipo de activos hacen parte de la valoración de este veinte por ciento (20%), pues bien, nuestra Administración de impuestos se ha pronunciado varias veces sobre el tema. Dentro de sus pronunciamientos nos encontramos con los siguientes:

En Oficio 006146 del veintiséis (26) de febrero de 2015, la DIAN reitera lo establecido en el parágrafo del artículo 319-8 del Estatuto Tributario, sin complementar o aclarar algo adicional sobre el tratamiento y valoración de dicho porcentaje, sobre el particular esta señala: *“la transferencia de activos ubicados en el país producto del proceso de fusión consultado, activos cuyo valor representan más del 20% del valor de la totalidad de los activos poseídos por el grupo al que pertenecen las entidades intervinientes en el proceso de fusión según lo informado, constituye una enajenación para efectos tributarios y está gravada con el impuesto sobre la renta y complementarios.* (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, 2015)

La DIAN en Concepto 007101 del treinta y uno (31) de marzo de 2016, determina que la regla excepcional estipulada en el párrafo del artículo 319-8 del Estatuto Tributario *“es relativa al porcentaje de activos que sean objeto de la transacción “Fusión o Escisión”, que corresponde al veinte por ciento (20%) de los activos poseídos por el grupo en Colombia”* (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, 2016)

*“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.*

De acuerdo a lo anterior, la Administración interpreta la norma y determina que el cálculo del veinte por ciento (20%) para considerar si la operación de Fusión o Escisión es gravada o no, será el resultado de tomar la totalidad de los activos poseídos en Colombia por el grupo y a esa sumatoria sacarle el porcentaje determinado, si el porcentaje es menor o igual al que establece la norma la operación de Fusión o Escisión no se considerará gravada para efectos tributarios.

Igualmente, la Administración se volvió a pronunciar en el Concepto 010454 del veintinueve (29) de abril de 2016, en el cual trata el tema de estudio, la DIAN establece: *“que en principio la transferencia de activos ubicados en el país, producto de procesos de fusión y/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 normas aplicables a la enajenación de activos fijos que regula el Estatuto Tributario, salvo que se den los presupuestos consagrados en el parágrafo del artículo 319-8 del Estatuto Tributario, en cuyo caso, no se consideraría que existe enajenación gravada para efectos tributarios.* (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, 2016)

Así mismo, la DIAN reitera su posición en el Oficio 2242 del veintitrés (23) de febrero de 2017 como respuesta a la reconsideración del Oficio 006146 del veintiséis (26) de febrero de 2015 y el Oficio 007101 del 31 de marzo de 2016, entendiéndose por parte de los consultantes que el contenido del artículo 319-8 del Estatuto Tributario “*debe analizarse a la luz de lo que persigue: por un lado, permitir que los contribuyentes que legítimamente buscan adaptar la estructura formal de sus negocios para optimizar procesos sin desprenderse de su patrimonio; por otro lado, evitar la fuga de activos y capitales sin que se paguen impuestos en Colombia*”. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2017)

Al respecto, igualmente señala uno de los consultantes que “*la interpretación hecha por la DIAN en los conceptos respecto de los cuales se solicita la aclaración evidentemente es una interpretación estrictamente literal o exegética de la norma pues llega a la conclusión que, siempre que una compañía extranjera o un grupo de compañías extranjeras tengan activos en Colombia que representen más del 20% del total de sus activos, cualquier operación de fusión o escisión que realicen en el exterior, en virtud de la cual se transfieran activos ubicados en Colombia, sin importar la materialidad o monto de los activos transferidos, está sujeta a impuesto de renta en Colombia*”.

Sin embargo, para la DIAN los argumentos anteriormente expuestos no son válidos, ya que la redacción del párrafo es clara al determinar que se exceptuaran del tratamiento previsto en el artículo en discusión 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. A continuación, las consideraciones de la DIAN:

*“Sobre el particular, considera este Despacho que, contrario a lo planteado por los peticionarios, la redacción del párrafo del artículo 319-8 del Estatuto Tributario es clara al señalar que se exceptúan del tratamiento previsto en la norma en comento “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.”*

*Redacción, entonces, de la que se concluye que, para efectos de determinar si la transferencia de activos ubicados en el país – en las condiciones previamente planteadas – constituye o no una enajenación para efectos tributarios, se debe tener en cuenta el valor que representa el conjunto de activos ubicados en Colombia respecto de la totalidad de los activos poseídos por el grupo empresarial; conjunto integrado tanto por aquellos activos que participan en la operación de fusión o escisión como aquellos que no, en la medida que el legislador no efectuó distinción alguna en torno a los mismos.”*

Lo anterior la DIAN, lo responde partiendo de la base de lo consagrado en el Proyecto de Ley 166 de 2012 (Por el cual se promulga la Ley 1607 de 2012), el cual establece que los efectos fiscales para la transferencia de activos al exterior debe ser tratarse dichas operaciones como enajenaciones que estarán gravadas con impuesto, por la gran dificultad que se ha tenido para fiscalizar dichas operaciones cuando porque se realizan por fuera del jurisdicción colombiana generando fuga de activos y capitales sin pagar impuesto en Colombia.

De igual forma, se le solicita a la DIAN reconsideración del oficio 007101 en oficio 02242 del 01 de febrero de 2017, sin embargo la Administración confirma su doctrina y establece:

*Que “(...) el artículo 319-8 del Estatuto Tributario 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.*

*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 (...)*”

#### 4.1.1.9. Responsabilidad solidaria en casos de Fusión y Escisión

Es importante, de igual manera, establecer que el artículo 319-9 del Estatuto Tributario, determina un régimen de responsabilidad solidaria<sup>10</sup> en los tributos, sanciones, intereses de mora, anticipos, retenciones, contingencias y demás obligaciones tributarias, a cargo de las entidades participantes en la Fusión, y en el caso de las Escisiones las entidades beneficiarias serán solidariamente responsables con la escidente, por la totalidad de los tributos, sanciones, intereses de mora, anticipos, retenciones, contingencias y demás obligaciones tributarias, a cargo de la entidad escidente en el momento en que la Escisión se perfeccione.

Es por esta razón que ahora se incluye también la responsabilidad solidaria, para el caso de las Fusiones y no solamente en el de las Escisiones, como lo traía la normatividad anterior.

Se cita la norma:

*“Art. 319-9. Responsabilidad solidaria en casos de Fusión y Escisión. En todos los casos de Fusión, las entidades participantes en la misma, incluyendo las resultantes de dichos procesos, si no existieren previamente a la respectiva operación, serán responsables solidaria e ilimitadamente entre sí, por la totalidad de los tributos a cargo de las entidades participantes en la Fusión, en el momento en que la misma se*

---

<sup>10</sup> Es aquella en la cual concurren varios acreedores o varios deudores, o simultáneamente, de manera que cada acreedor puede pedir el cumplimiento de la prestación de una obligación y el deudor debe cumplir en su totalidad e íntegramente con las prestaciones objeto de la obligación.

*perfeccione, incluyendo los intereses, sanciones, anticipos, retenciones, contingencias y demás obligaciones tributarias.*

*En todos los casos de Escisión, las entidades beneficiarias serán solidariamente responsables con la escidente, por la totalidad de los tributos a cargo de la entidad escidente, en el momento en que la Escisión se perfeccione, incluyendo los intereses, sanciones, anticipos, retenciones, contingencias y demás obligaciones tributarias”.*

Si bien con la expedición de esta ley se quiso unificar las reglas de la solidaridad en los casos de Fusión y la Escisión, consideramos que la regla de solidaridad para la Fusión es innecesaria, ya que como bien hemos explicado en apartes anteriores, la sociedad Fusionante, Escidente, o absorbente es quien se vuelve responsable de todas las obligaciones y derechos de la sociedad fusionada o escindida y esta se extingue sin liquidarse.

#### 4.1.2. Ley 1819 de 2016

La Ley 1819 de 2016 es una reforma tributaria más para la colección de reformas del Estado colombiano, la cual busca generar un sistema tributario más equitativo, eficiente y sencillo, incrementando los controles por parte de la Administración a la población contribuyente de impuestos en el país. Igualmente incrementó los mecanismos contra la evasión, normas sobre procedimiento tributario y normas sobre la administración tributaria, entendida como el órgano que controla, supervisa y vigila el recaudo y el cumplimiento de las obligaciones tributarias en cabeza de los contribuyentes.

Por otro lado, respecto al tema abordado en este documento, la Ley 1819 de 2016 no modifica el régimen tributario de Fusiones y Escisiones, dejando vigente las normas de la Ley 1607



de 2012 estipuladas anteriormente. Sin embargo, estableció algunos límites y eliminaciones a nivel tributario, por ejemplo, anteriormente la amortización fiscal del crédito mercantil era deducible de renta, con la ley 1819 se eliminó esta posibilidad.

### **Amortización Fiscal del Crédito Mercantil Adquirido Después del 2016**

La amortización del crédito mercantil era uno de los grandes rubros que la ley permitía deducir en el impuesto de renta y complementarios, por eso con la entrada en vigor de la ley 1819 de 2016 se modificó el artículo 74 del Estatuto Tributario estableciendo lo siguiente:

***ARTÍCULO 74. COSTO FISCAL DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES.*** <Artículo modificado por el artículo 53 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, los activos intangibles se clasifican dependiendo de la operación que los origine, y su costo fiscal, se determina con base en lo siguiente:

(...)

***2. Activos intangibles adquiridos como parte de una combinación de negocios.*** Son aquellos activos intangibles que se adquieren en el marco de una combinación de negocios, entendida como una transacción u otro suceso en el que el contribuyente adquirente obtiene el control de uno o más negocios, lo cual comprende, un conjunto integrado de actividades, activos y pasivos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar una rentabilidad. Así:

- a) En el caso de la compra de acciones o cuotas o partes de interés social no se originan activos intangibles, en consecuencia, el valor de adquisición corresponde a su costo fiscal;
- b) En el caso de las fusiones y escisiones gravadas de conformidad con las reglas de este estatuto, surge la plusvalía y corresponde a la diferencia entre el valor de enajenación y el valor patrimonial neto de los activos identificables enajenados. **La plusvalía así determinada no es susceptible de ser amortizada.** Los activos identificables e identificados serán susceptibles de ser amortizados siguiendo las reglas previstas en el numeral 1 de este artículo respecto de los activos intangibles, y las reglas generales para la adquisición de activos en el caso de los demás activos (Subrayado nuestro);
- c) En el caso de adquisición de un establecimiento de comercio, la plusvalía corresponde a la diferencia entre el valor de enajenación del establecimiento y el valor patrimonial neto de los activos identificables del establecimiento. **La plusvalía así determinada no es susceptible de ser amortizada.** Los activos identificables e identificados serán susceptibles de ser amortizados siguiendo las reglas previstas en el numeral 1 de este artículo respecto de los activos intangibles, y las reglas generales para la adquisición de activos en el caso de los demás activos (Subrayado nuestro);
- d) Si entre los activos identificables identificados, existen activos intangibles formados por parte del enajenante, en los casos de los literales b) y c) de este artículo, el costo fiscal para el adquirente, será el valor atribuido a dichos intangibles en el marco del respectivo contrato o acuerdo con base en estudios técnicos.

Cuando los activos intangibles adquiridos como parte de una combinación de negocios se enajenen, individualmente o como parte de una nueva combinación de negocios, el costo de

los mismos será el determinado en el inciso anterior menos, cuando fuere el caso, la amortización, siempre y cuando haya sido deducida para fines fiscales. **En todo caso, la plusvalía no será susceptible de ser enajenada individualmente o por separado y tampoco será susceptible de ser amortizada.** (Subrayado nuestro)

PARÁGRAFO 1o. Para efectos de lo dispuesto en este estatuto el término plusvalía se refiere al activo intangible adquirido en una combinación de negocios que no está identificado individualmente ni reconocido de forma separada. **Así mismo, plusvalía es sinónimo de goodwill, fondo de comercio y crédito mercantil.** (Subrayado nuestro)

Es decir, que, a partir del año gravable 2017, el crédito mercantil adquirido, no podrá ser amortizado, lo cual era una de las grandes estrategias tributarias que tenían los empresarios. Sin embargo, con la ley 1819 de 2016 también se estableció un régimen de transición para la amortización del crédito mercantil adquirido antes de la entrada en vigencia de la ley, el cual establece lo siguiente:

(...)

#### Artículo 290

Las siguientes son las reglas para el régimen de transición por la aplicación de lo previsto en la Parte II de esta ley:

(...)

7. Crédito Mercantil. Los saldos del crédito mercantil originado antes de la entrada en vigor de la presente ley se someterán al tratamiento previsto en las disposiciones vigentes al

*momento de su generación. En todo caso, los saldos pendientes, por amortizar a 1 de enero del 2017, se amortizarán dentro de los cinco (5) periodos gravables siguientes a la entrada en vigor de esta ley, aplicando el sistema de línea recta, en iguales proporciones.*

Con este régimen de transición lo que todavía tienen por amortizar crédito mercantil tendrán 5 años más para su deducción, y después de este tiempo ya no podrá ser deducible fiscalmente la amortización del crédito mercantil, eso sí, para las nuevas combinaciones de negocios este en ningún caso podrá ser deducible.

### **4.3. DECRETOS**

#### 4.3.1. Decreto 852 de 2006

Reglamentó parcialmente los efectos tributarios de la Fusión, Escisión, cesión de activos, pasivos y contratos.

Respecto de las Fusiones se reglamentó el artículo 14-1 del Estatuto Tributario, y de las Escisiones el artículo 14-2 ibídem, de la manera que se plasma a continuación:

*“Art. 1. Fusión de sociedades. A partir del momento en que se formalice el acuerdo de Fusión, la sociedad absorbente o la nueva que surge de la Fusión, adquirirá los derechos de carácter tributario de la sociedad o sociedades absorbidas”.*

*“Artículo 2. Escisión de sociedades. Para efectos tributarios, en el caso de Escisión, con o sin disolución de la sociedad escindida, a partir de la inscripción en el registro mercantil de la escritura de Escisión, la sociedad o sociedades beneficiarias,*

*adquirirán los bienes, derechos y obligaciones que les correspondan en el acuerdo de Escisión, de conformidad con la parte patrimonial que se les hubiere transferido”.*

*“Art. 4. Para efectos de la aplicación de las condiciones propias de los contratos de estabilidad tributaria, cuya procedencia se reconoce solamente con ocasión de la realización de los procesos de Fusión, Escisión o cesión de activos, pasivos y contratos, de que tratan los artículos 1,2 y 3 del presente Decreto, las sociedades titulares de derechos y obligaciones relativas a contratos de Estabilidad Tributaria, se sujetarán a las siguientes reglas:*

*a) Las sociedades titulares de los derechos y obligaciones relacionados con contratos de estabilidad tributaria que proyecten realizar Fusiones, Escisiones, cesiones de activos, pasivos y contratos, para efectos de la aplicación futura de las condiciones propias del respectivo contrato de estabilidad tributaria, deberán contar con la autorización previa del director de Impuestos y Aduanas Nacionales o su delegado, quien deberá expresar su rechazo o aceptación a más tardar dentro de los diez (10) días siguientes a la fecha de radicación de la respectiva solicitud.*

*b) Las sociedades involucradas en procesos de Fusión, Escisión o cesión de activos, pasivos y contratos, deberán tener el mismo objeto social y desarrollar las mismas actividades, los cuales deben corresponder a los que tenía la sociedad en el momento de la suscripción del contrato de estabilidad tributaria.*

*c) La transferencia de los derechos provenientes del contrato de estabilidad tributaria deberá realizarse en forma total e irrevocable. En el caso de la Escisión, el acuerdo*

*respectivo deberá señalar la entidad que adquirirá los derechos y obligaciones derivados del contrato de estabilidad tributaria que correspondía a la sociedad escindida”. (...).*

El Decreto 852 de 2006 se expidió con el fin de regular los efectos que se desprenden de operaciones de Fusión y Escisión, cuando en el proceso participa una persona jurídica que ha suscrito un contrato de estabilidad tributaria. Los contratos de estabilidad tributaria tienen el objeto de mantener las tarifas a los impuestos del orden nacional, durante la vigencia del contrato, en caso de que se decrete un incremento general. Los efectos tributarios atribuidos a los procesos de Escisión y Fusión, mediante el Decreto de la referencia fueron precarios e insuficientes. En cuanto a la Fusión, el artículo 1 del Decreto tan solo hace referencia a la adquisición de derechos de carácter tributario, debido a la transferencia patrimonial en bloque que se realiza a la Sociedad Absorbente o creada, dejando de lado demás efectos como el traslado de obligaciones tributarias.

La norma establece que, no solo el Acuerdo en el que se traslada de un titular a otro el contrato de estabilidad tributaria es suficiente, impone una carga adicional sobre el interesado y es la solicitud de ese traslado de titularidad ante la DIAN, autoridad tributaria que tiene la potestad de aceptar o negar ese traspaso, el cual solo procederá cuando el objeto social que desarrolla o desarrollaba el titular del contrato de estabilidad tributaria, sea el mismo que desarrolla o desarrollará la sociedad al que se le atribuya el mismo.

Igualmente, se establece que no podrán asignarse los contratos de estabilidad tributaria., deben, asignarse de manera total y expresa, indicando cuál sociedad será la titular de dicho contrato.

#### **4.5. JURISPRUDENCIA**

##### 4.5.1. Sentencia C-222 de 1995

**Sentencia C-222 de 1995 de la Corte Constitucional de Colombia, magistrado ponente: José Gregorio Hernández Galindo. Impuesto de renta en un proceso de Fusión.**

La Corte Constitucional, en ejercicio de sus funciones, analizó la demanda de inconstitucionalidad interpuesta en contra de algunos artículos del Estatuto Tributario, entre otros, el artículo 51.

El accionante alegó vulneración del derecho a la igualdad, por no tratar de la misma manera a los contribuyentes, en cuanto al impuesto a la renta.

El artículo 51 del Estatuto Tributario dispone lo siguiente:

*“Cuando una sociedad de responsabilidad limitada o asimilada haga distribución en dinero o en especie a sus respectivos socios, comuneros o asociados, con motivo de su liquidación o Fusión, no constituye renta la distribución, hasta por el monto del capital aportado o invertido por el socio, comunero o asociado, más la parte alícuota que a este corresponda en las utilidades no distribuidas en años o periodos gravables anteriores al de su liquidación, siempre y cuando se mantengan dentro de los parámetros de los artículos 48 y 49”.*

Lo anterior señala que aquellos haberes que se repartan con ocasión de un proceso de liquidación o Fusión, no constituirán ingresos ocasionales, así como tampoco constituyen renta, por lo que no serán gravados con tales tributos, siempre y cuando aquello que se haya recibido sea igual al monto de los aportes realizados en dinero o su correspondiente valor en especie.

En cuanto a la Fusión, la Corte Constitucional lo interpretó conforme al hoy derogado artículo 14-1 del Estatuto Tributario, el cual establecía la inexistencia de una enajenación en las Fusiones, por lo que no había lugar a la procedencia de impuestos como el de renta, debido a que no se generaba un ingreso adicional, sino que, por el contrario, reflejaba el monto del aporte realizado.

La Corte Constitucional declaró el artículo 51 del Estatuto Tributario exequible, por ser este producto de la autonomía legislativa en materia tributaria, que la Constitución Política de 1991 le otorga al Congreso para fijar elementos básicos y especiales de cada gravamen.

Lo anterior es consecuencia de la voluntad del Estado de querer otorgarles beneficios a figuras como la Fusión, como forma de reorganización empresarial, además de ser consecuentes con la tesis de que esta figura no era una enajenación, bajo ninguna circunstancia, en virtud del artículo 14-1 que regía para la época en la que fue emitida la Sentencia 222 de 1995, por lo que debían las operaciones de Fusión y Escisión y las derivadas de estas, estar exentas de todo aquello que por concepto de enajenación está gravado.



4.5.2. Sentencia 15315 de 2007

**Sentencia No. 15315 de 2007 del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Consejero ponente: Héctor Romero Díaz. Impuesto de registro en un proceso de Escisión.**

En una demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta del Consejo de Estado, decidió el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 20 de enero de 2005, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, desestimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento contra los actos administrativos, por los cuales la demandada no accedió a la devolución del impuesto de registro cancelado por la inscripción de la escritura pública de Escisión por creación.

El artículo 226 de la Ley 223 de 1995 indica respecto del impuesto de registro:

*“Está constituido por la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos documentales, en los cuales sean parte o beneficiarios los particulares y que, de conformidad con las disposiciones legales, deban registrarse en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos o en las Cámaras de Comercio.*

*Cuando un acto, contrato o negocio jurídico deba registrarse tanto en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos como en la Cámara de Comercio, el impuesto se generará solamente en la instancia de inscripción en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos.*

*No generan el impuesto aquellos actos o providencias que no incorporan un derecho apreciable pecuniariamente, en favor de una o varias personas, cuando por mandato legal deban ser remitidos para su registro por el funcionario competente”. (...).*

Conforme al artículo precedente y la ley, se establece que los particulares que realicen actos, contratos o negocios jurídicos documentales, son los sujetos pasivos del impuesto de registro y la base gravable para calcular el impuesto será el valor incorporado en el documento que contiene el acto por registrar.

Por otro lado, la Escisión como un proceso de reorganización empresarial tiene dos modalidades, como ya se estableció en capítulos anteriores: Escisión parcial y total. De esos procesos pueden crearse o no nuevas sociedades. En cualquiera de los dos casos siempre existe una transferencia patrimonial en bloque, que tiene efectos igualmente ante terceros, una vez se registre el acto en el Registro Mercantil. Conforme a lo anterior, la Escisión puede llevar a generar un solo acto, la Escisión, traspaso de parte del patrimonio a una sociedad ya existente. Por el contrario, puede llevar a que se produzcan dos actos: la Escisión misma y la creación de sociedades que reciben el patrimonio de una sociedad ya establecida que se escindió, por lo que la creación de una sociedad será un acto consecuente a un primer acto, denominado Escisión. Si bien la Escisión es un acto sin cuantía que no es objeto de impuesto de registro, los actos que sean consecuencia de esta se gravarán de manera independiente, aun cuando consten en un mismo documento. Por esto para el impuesto de registro será aplicable a la creación de una nueva sociedad y se tomará la base gravable, conforme al capital suscrito para aquellas sociedades anónimas o asimiladas.

#### 4.5.3. Sentencia C-635 de 2011

#### **Sentencia C-635 de 2011 de la Corte Constitucional de Colombia, magistrado ponente: Jorge Iván Palacio Palacio. Impuesto al patrimonio en la Escisión de sociedades.**

La Corte Constitucional decide demanda de inconstitucionalidad interpuesta contra el artículo 10 de la Ley 1430 de 2010, el cual determina las tarifas del impuesto al patrimonio y que se refiere a los procesos de Escisión, como se indica a continuación:

*(...) “Para efectos de lo dispuesto en el artículo 293-1, las sociedades que hayan efectuado procesos de Escisión durante el año gravable 2010, deberán sumar los patrimonios líquidos poseídos a 1° de enero de 2011, por las sociedades escindidas y beneficiarias, con el fin de determinar su sujeción al impuesto.*

*Cuando la sumatoria de los patrimonios líquidos poseídos a 1° de enero de 2011 sea igual o superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000) y hasta cinco mil millones de pesos (\$5.000.000.000), cada una de las sociedades escindidas y beneficiarias estarán obligadas a declarar y pagar el impuesto al patrimonio, con tarifa de dos punto cuatro por ciento (2.4 %) liquidado sobre sus respectivas bases gravables. Cuando la sumatoria de los patrimonios líquidos poseídos a 1° de enero de 2011 sea superior a cinco mil millones de pesos (\$5.000.000.000), cada una de las sociedades escindidas y beneficiarias estarán obligadas a declarar y pagar el impuesto al patrimonio, con tarifa de cuatro punto ocho por ciento (4.8 %) liquidado sobre sus respectivas bases gravables”. (...).*

La Ley 1370 de 2009 aprobó el impuesto al patrimonio, el cual se haría exigible en el año 2011. La Ley 1430 de 2010 señaló que en aras de determinar el impuesto al patrimonio, las sociedades que hayan realizado procesos de Escisión debían sumar los patrimonios líquidos que tuvieran al 1º de enero de 2011. Podría entonces afirmarse que existe una violación al principio de irretroactividad tributaria, por cuanto deben sumarse los patrimonios líquidos de sociedades escindidas durante el año 2010, pues tal como indica la Corte Constitucional *“la norma incide directamente sobre situaciones o hechos configurados, con anterioridad al momento que la ley entra en vigencia”*. En consideración a esto, la Corte declara la exequibilidad condicionada del artículo, determinando que los procesos de Escisión a los que se refiere el artículo 10 de la Ley 1430 de 2010, solo pueden comprender los actos ocurridos a partir del 29 de diciembre de 2010. Si bien la pretensión del legislador consistía en evitar que mediante un proceso de Escisión las sociedades fraccionarían sus patrimonios, con el fin de evadir el pago del impuesto al patrimonio, debido a que numerosas sociedades, antes de realizar un proceso de Escisión, evidentemente estaban gravadas con el impuesto al patrimonio, una vez realizada la Escisión ostentaban patrimonios inferiores a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000), por lo tanto dejaban de ser sujetos pasivos del impuesto y no debían pagarlo.

La Corte señaló en la sentencia de la referencia, que si bien la Escisión es un proceso legítimo previsto en la ley, en el año 2010 el proceso llegaría a utilizarse con propósito que resultaba adverso para las arcas estatales; sin embargo, el principio de irretroactividad es de carácter constitucional y no puede justificarse su violación en el hecho de realizar un recaudo de

tributos mayor, por lo que al ser la Ley 1430 publicada el 29 de diciembre de 2010, deben sus efectos tributarios recaer sobre actos posteriores a esta fecha.

## **4.6. DOCTRINA**

### 4.6.1. Concepto 019770 de 1993

El Concepto 019770 de 1993, expedido por la DIAN, establece que la responsabilidad fiscal de las sociedades absorbidas mediante los procesos de Fusión, en virtud con los artículos 178 del Código de Comercio y 14-1 del Estatuto Tributario, son asumidas por la sociedad absorbente. Es decir, la sociedad absorbente, a partir de la fecha de la Fusión, debe cumplir con las obligaciones pendientes de la sociedad absorbida, bajo su exclusiva responsabilidad y condiciones comerciales y tributarias.

Es así como la sociedad absorbida, desde el periodo siguiente a la Fusión, desaparece del campo tributario; por tanto, no debe presentar declaración de renta. Por el contrario, la sociedad absorbente debe presentar la declaración consolidada. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, 1993).

### 4.6.2. Concepto 048785 de 2002

**Problema jurídico:** ¿a partir de qué momento la sociedad fusionante o absorbente debe cumplir las obligaciones fiscales que le corresponden?

**Respuesta de la DIAN:**

*“(...) La sociedad fusionante o absorbente debe cumplir las obligaciones fiscales que le corresponden, a partir de la fecha de la escritura pública por la cual se formaliza*

*el acuerdo de Fusión, aun cuando esta no se haya registrado en la Cámara de Comercio. (...)*”.

El Acuerdo de Fusión efectuado por la sociedad absorbente o creada y las sociedades absorbidas, debe elevarse a Escritura Pública, por lo que este instrumento tiene la función de fijar la fecha en la cual inician a efectuarse las consecuencias de la Fusión, tales como la adquisición de los derechos y las obligaciones tributarias de la sociedad absorbida.

Puntualmente para determinar el impuesto sobre la renta, el periodo gravable se cuenta a partir de la fecha de la Escritura Pública en la que consta el acto de Fusión y termina el 31 de diciembre del año correspondiente. Lo anterior, sin perjuicio de la inscripción del acto que formaliza la Fusión en el Registro Mercantil, esto por cuanto son actos diferentes y sucesivos a la realización de la Fusión mediante Escritura Pública y su inscripción en el Registro Mercantil, por lo que los efectos tributarios de las actuaciones de la sociedad absorbente no pueden quedar suspendidos a requerimientos de carácter formal, como lo es la inscripción en el Registro Mercantil, cuando la operación ya ha sido consolidada. Las operaciones que realice una sociedad absorbente en un determinado periodo, quedarían al margen de la tributación, hasta que la sociedad absorbente efectúe el registro, lo cual implicaría que las obligaciones fiscales se generarían para la sociedad absorbente o creada, si potestativamente esta decide realizar o no la inscripción, beneficiándose así de su propia negligencia y vulnerando también los principios que rigen el derecho tributario del país.

Cabe recordar que el Registro Mercantil tiene por objeto dar publicidad a los actos realizados por comerciantes, entre estos las sociedades, por lo que la omisión del registro puede vulnerar

los derechos de terceros. Si los derechos del Estado respecto de la tributación de una sociedad absorbente estuvieran supeditados a cumplir con el registro de la Escritura Pública en el Registro Mercantil, los derechos del Estado se verían perjudicados con la falta del registro del acto.

#### 4.6.3. Concepto 08217 de 2007

**Problema Jurídico:** ¿cuál es la base para determinar la renta presuntiva en el caso de Fusión de sociedades?

**Respuesta de la DIAN:**

*“La base para determinar la renta presuntiva en la Fusión de sociedades está constituida 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”.*

El artículo 188 del Estatuto Tributario regula la renta presuntiva de la siguiente manera:

*“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”.*

Conforme a lo establecido en el artículo precedentemente descrito, desde lo señalado y analizado a lo largo de este documento, se debe indicar que la base para el cálculo de la renta presuntiva debe estar integrada por los patrimonios líquidos que para el último día del año gravable poseían las sociedades absorbidas, así como la absorbente, mientras que para el caso

de Fusión por creación, se calculará la renta presuntiva con base en los patrimonios líquidos que al último día del año gravable inmediatamente anterior tenían las sociedades fusionadas.

Lo anterior es un ejercicio contable que se traslada de una sociedad a otra. Como efecto de una operación de Fusión, la sociedad absorbente o creada responde por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones, intereses, así como demás obligaciones tributarias de las sociedades fusionadas o absorbidas. Los patrimonios líquidos de cada sociedad participante en el proceso de Fusión que hayan existido de manera independiente al año gravable inmediatamente anterior, se suman con el fin de determinar no solo la renta presuntiva para la sociedad absorbente o creada, sino además la consolidación de su patrimonio.

1. Concepto 036469 de 2009

**Problema Jurídico**

¿Las sociedades beneficiarias en un proceso de escisión, pueden compensar el exceso de renta presuntiva generado en la declaración de renta de la sociedad escidente, con la renta líquida ordinaria que posteriormente obtengan?

**Respuesta de la DIAN:**

*“Las sociedades beneficiarias en un proceso de escisión, pueden compensar el exceso de renta presuntiva generado en la declaración de renta de la sociedad escidente, en proporción a la parte patrimonial que se les hubiere transferido, siempre y cuando se den los presupuestos legales exigidos para tal efecto.”*



Con el fin de emitir la respuesta precedentemente indicada, el Despacho jurídico de la DIAN reconsidero la doctrina contenida en el Concepto 0607766 de 1999, donde se precisó que, en el caso de escisión de sociedades, las sociedades beneficiarias de este proceso, no pueden tomar ninguno de los beneficios fiscales establecidos para la escindida, por lo que no podrían tratar como deducción el exceso de renta presuntiva originado en la declaración de renta de la sociedad escidente, sobre la renta líquida ordinaria.

Al momento de emitirse el concepto del año 1999 no regía una norma específica del tema, que regulará los efectos de las figuras de Fusión y Escisión. Esta norma se introduce en el año 2006 con el Decreto 852. Que como se evidenció previamente, este decreto reglamenta los efectos tributarios de la Escisión en su artículo segundo.

Se advierte que el exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria es un derecho que puede ser transferido a la sociedad beneficiaria de un proceso de escisión. El derecho se transfiere proporcionalmente al porcentaje que le correspondió de la sociedad escidente. El derecho a deducir el exceso de renta presuntiva se consagra en el artículo 189 del Estatuto Tributario.

En el resultado de una escisión se imputan bienes, obligaciones y derechos de una sociedad a otra, por lo que es válido afirmar que así como para la determinación del impuesto de renta por el sistema de renta presuntiva se toma como base el total del patrimonio de la sociedad escidente, la sociedad beneficiaria de un proceso de escisión tiene el derecho a solicitar la compensación del exceso de la renta presuntiva en la parte correspondiente al patrimonio que se le transfiere, en los términos del párrafo del artículo 189 ya mencionado, es decir deben

tenerse presentes los periodos gravables transcurridos, las compensaciones ya efectuadas por la sociedad escidente, el porcentaje correspondiente conforme a la proporción otorgada por la escidente.

Conforme a lo dicho, se derogó la doctrina de la DIAN de 1999 que las sociedades resultantes de un proceso de Escisión no podrían atribuirse beneficios fiscales de la sociedad escidente.

## 5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. La Fusión es, además de un acto jurídico, un fenómeno económico encaminado a transferir patrimonios permitiendo, entonces, dinamizar la forma en la que interactúan las personas jurídicas, y facilitar la inversión.

La afirmación anterior indica entonces que habrá un desplazamiento contable, donde, la sociedad absorbida será incidente en el nuevo patrimonio, que pasará a ostentar la absorbente. Igualmente en el caso de la creación de una nueva sociedad, que la constituyen sociedades que, sin liquidarse, dejan de existir y le transfieren la totalidad de su patrimonio a esa nueva sociedad. De las dos situaciones se prevé que el patrimonio se confiere en bloque, siendo inexistente la discriminación entre pasivos y activos, lo cual encamina los efectos que se generan de la Fusión.

2. Por su parte, la Escisión se trata de un cambio a la estructura societaria que permite establecer que aquello que una vez empalmó intereses creando una sola sociedad, hoy puede dividirse. Por lo que la Escisión tiene como fin que una misma sociedad pueda organizarse de una manera más eficiente, segregando su patrimonio o parte de este en distintas sociedades, que permitan potencializar y procurar la continuidad a esas porciones de un patrimonio recibidas de otra sociedad.
3. Se puede observar que antes de la promulgación de la Ley 6ª de 1992, no existía regulación expresa del régimen tributario de Fusiones y Escisiones. Este solo fue regulado a partir de la misma, por lo cual lo que se realizaba antes era una referencia normativa y legislativa al derecho mercantil y societario, para así derivar los efectos tributarios de estas normas.

4. La Ley 6ª de 1992 incluye los artículos 14-1 y 14-2 al Estatuto Tributario, determinando que las operaciones de Fusiones y Escisiones se entendían como operaciones neutras a luz del derecho tributario, en virtud de la llamada “Cláusula de neutralidad fiscal”, cláusula que entendía que dichas operaciones no eran consideradas enajenaciones y por lo tanto no estaban gravadas con impuesto.
5. La Ley 1607 de 2012 se expide de la necesidad de reglamentar las denominadas operaciones de “internacionalización” de activos y de negocios colombianos, en virtud de las cuales, los activos patrimoniales relativos a la riqueza creada y poseída en Colombia se destinaban a operaciones fuera del territorio nacional, dentro de las cuales implicaban la salida de bienes colombianos a través de aportes en sociedades y entidades en el extranjero, encuadrándose las mismas dentro de las reglas de los artículos 14-1 y 14-2 del Estatuto Tributario, lo que permitía sustraerse del régimen impositivo colombiano.
6. En primera medida se establece en el artículo 319-5 del Estatuto Tributario que las operaciones de Fusiones o Escisiones reorganizativas deben realizarse entre partes vinculadas y esta condición estará acorde con el artículo 260-1 del Estatuto Tributario, es decir se considera que existe vinculación cuando un contribuyente se encuentra en cualquiera de los casos descritos en este artículo.

Además de los casos mencionados en este artículo, se mencionan algunos criterios de vinculación en el Decreto Reglamentario 3030 de 2013, el cual establece que existe vinculación cuando:

- a. De conformidad con lo señalado en el numeral V del literal b del numeral 1º del artículo 260-1 del Estatuto Tributario, se considera que existe

vinculación, cuando en dos o más entidades una persona natural o jurídica, o una entidad o esquema de naturaleza no societaria, aunque no se encuentre vinculada por capital, tenga derecho a percibir directa o indirectamente más del cincuenta por ciento (50 %) de las utilidades de una sociedad.

- b. De conformidad con lo señalado en el literal b del numeral 5 del artículo 260-1 del Estatuto Tributario, se considera que existe vinculación económica, cuando la operación tiene lugar entre dos subordinadas que pertenezcan directa o indirectamente en más del cincuenta por ciento (50 %) a una misma persona natural o jurídica, o entidades o esquemas de naturaleza no societaria.
- c. De conformidad con lo señalado en el literal g del numeral 5 del artículo 260-1 del Estatuto Tributario, se considera que existe vinculación económica cuando existan consorcios, uniones temporales, cuentas en participación, otras formas asociativas que no den origen a personas jurídicas y demás contratos de colaboración empresarial, cuando los mismos celebren operaciones con vinculados de uno o cualquiera de los miembros, en relación con el objeto del consorcio, unión temporal, cuentas en participación u otras formas asociativas, caso en el cual las obligaciones relativas al régimen de precios de transferencia deberán ser cumplidas por el miembro del consorcio, unión temporal, cuentas en participación u otras formas asociativas respecto de quien predique la vinculación..

7. Igualmente, la ley aumenta el porcentaje exigido a los accionistas para que aplique el régimen excepcional de neutralidad, pasando del setenta y cinco por ciento (75%) requerido en las adquisitivas, al ochenta y cinco por ciento (85%) en las reorganizativas.
8. De la misma forma, aumenta el requisito de las contraprestaciones que tienen que recibir los accionistas en este tipo de reorganizaciones, ya que pasa de un noventa por ciento (90%) a un noventa y nueve por ciento (99%), el cual deberá estar representado en acciones o cuotas de interés en la sociedad nueva.
9. Las Fusiones o Escisiones, sean adquisitivas o reorganizativas, que no cumplan con las condiciones y los requisitos señalados, constituyen enajenación para efectos tributarios y están gravadas con el impuesto sobre la renta y complementarios, de acuerdo con las normas aplicables a la enajenación de activos fijos, establecida en el artículo 319-8 del Estatuto Tributario.
10. Consideramos que lo establecido en el parágrafo del artículo 319-8 del Estatuto Tributario debe ser reglamentado a través de Decreto Reglamentario, para facilitar la interpretación de la excepción y de las condiciones para que una operación de Fusión o Escisión no sea considerada como una enajenación, ya que pareciera que la intención del legislador fuera una y la de la Administración otra.  
  
para el legislador de acuerdo con las ponencias en Cámara y Senado la norma se expidió con fin de permitirle a los contribuyentes adaptar las estructuras formales de las sociedades de tal manera que se optimizarán procesos de reorganización sin poner obstáculos tales como más impuestos adicionales , esto porque podría limitarse las operaciones de Fusión o Escisión, y la sensación que deja entrever la Administración

es que sin importar cuál es el sentido y el espíritu de la Ley, la DIAN busca recaudar impuestos sin entender la lógica y la dinámica empresarial, en el mundo.

11. Como novedad se debe resaltar que en el artículo 319-9 del Estatuto Tributario, se establece un régimen de responsabilidad solidaria en los tributos, sanciones, intereses de mora, anticipos, retenciones, contingencias y demás obligaciones tributarias, a cargo de las entidades participantes en la Fusión, y en el caso de las Escisiones las entidades beneficiarias serán solidariamente responsables con la escidente por la totalidad de los tributos, sanciones, intereses de mora, anticipos, retenciones, contingencias y demás obligaciones tributarias, a cargo de la entidad escidente en el momento en que la Escisión se perfeccione, por lo cual se incluye también la responsabilidad solidaria<sup>11</sup> para el caso de las Fusiones y no solamente en el caso de las Escisiones, como lo indicaba la normatividad anterior.
12. Respecto al tema abordado en este documento, la Ley 1819 de 2016 no modificó el régimen tributario de Fusiones y Escisiones, dejando vigente las normas de la Ley 1607 de 2012 estipuladas anteriormente.
13. Consideramos igualmente, que la diferenciación de regímenes de Fusiones o Escisiones adquisitivas o reorganizativas, es innecesario ya que de la lectura de los artículos 319-4 y 319-6, los cuales consagran los efectos de las reorganizaciones empresariales, las normas son iguales salvo, el numeral 4 del artículo 319-4 del Estatuto Tributario limitación que solamente esta para las adquisitivas y no para reorganizativas, el cual

---

<sup>11</sup> Es aquella en la cual concurren varios acreedores o varios deudores, o simultáneamente, de manera que cada acreedor puede pedir el cumplimiento de la prestación de una obligación y el deudor debe cumplir en su totalidad e íntegramente con las prestaciones objeto de la obligación.

establece que no se pueden transferir a ningún título los activos que hacen parte de la sociedad resultante del proceso de Fusión o Escisión.

Se ve innecesario considerar dos regímenes independientes los cuales solo se diferencian en el criterio de vinculación de las sociedades objeto de la reorganización. Por lo cual, a nuestro modo de ver es añadirle al régimen complejidad y confusión innecesaria.

Por el contrario, se debería regular más a fondo este régimen de reorganizaciones empresariales, porque existen más tipos de reorganizaciones que la Fusión y la Escisión.

14. Consideramos, que en las fusiones por absorción existía una jugada tributaria que era la amortización del crédito mercantil adquirido, sin embargo, poco a poco el gobierno fue eliminando este beneficio, dejando así tres momentos en la ley acerca de la deducción de la amortización del crédito mercantil: antes de la ley 1607 de 2012, que permitía esta deducción con requisitos mínimos, después de la ley 1607 de 2012, que agregó el artículo 143-1 estableciendo una serie de requisitos para que se procediera la deducción y después de la ley 1819 de 2016 que eliminó la posibilidad de tomar la deducción por la amortización del crédito mercantil.



## 6. BIBLIOGRAFÍA

- Andrade Otaiza, J. é. (1995). Escisión de sociedades mercantiles. Ediciones jurídicas Radar.
- Cerdá, A. (1993). Escisión de la sociedad anónima, Valencia, España: Tirant lo Blanch.
- Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria. (2015). Informe final presentado al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. En C. d. Tributaria, Informe final presentado al Ministerio de Hacienda y Crédito Público (pág. 7). Bogotá.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN. (1988). Concepto Tributario 13608 de 1988. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN. (1993). Codex Año 5 número 22. Bogota: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN. (17 de diciembre de 2013). Centro Interamericano Jurídico y Financiero. Obtenido de cijuf.org.co: <https://www.cijuf.org.co/normatividad/oficio/2013/oficio-80768.html>
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN. (2014). Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN. (5 de febrero de 2015). dian.gov.co. Obtenido de Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN: <https://www.cijuf.org.co/normatividad/oficio/2015/oficio-3038.html-0>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN. (02 de septiembre de 2015). dian.gov.co. (D. d. DIAN, Productor) Recuperado el 19 de marzo de 2017, de Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN: [https://www.cijuf.org.co/sites/cijuf.org.co/files/normatividad/2015/ConDIAN%2025592\\_15.pdf](https://www.cijuf.org.co/sites/cijuf.org.co/files/normatividad/2015/ConDIAN%2025592_15.pdf)

- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN. (03 de mayo de 2016). dian.gov.co. (D. d. DIAN, Productor) Recuperado el 19 de marzo de 2017, de Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN: [http://www.dian.gov.co/\\_05256fba00815fe5.nsf/0/cd335b1d2d2c0d2705257fcc0058e49c?OpenDocument&Highlight=2,articulo,319-3](http://www.dian.gov.co/_05256fba00815fe5.nsf/0/cd335b1d2d2c0d2705257fcc0058e49c?OpenDocument&Highlight=2,articulo,319-3)

- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (11 de 11 de 2013). Centro Interamericano Jurídico Financiero. (D. d. Nacionales, Productor) Recuperado el 19 de 03 de 2017, de cijuf.org.co: <https://www.cijuf.org.co/normatividad/concepto/2013/concepto-70848.html>

- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN. (16 de febrero de 2015). dian.gov.co. Obtenido de <https://www.cijuf.org.co/normatividad/oficio/2015/oficio-4364.html-0>

- Instituto Colombiano de Derecho Tributario. (1993). Exposición de Motivos Ley 6ª de 1992. Revista ICDT N° 43 de 1993.

Instituto Colombiano de Derecho Tributario. (1993). La reforma tributaria de 1992- Revista número 43. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

- Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2012). Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Obtenido de Ministerio de Hacienda y Crédito Público:

[http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty;jsessionid=nIgraKIjJKfmzuBozGpMR9L10xTaya4GFm\\_ig8D1ksLcE4CE\\_6zI!508618735?nodeId=%2FOCS%2FMIG\\_6012612.PDF%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased](http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty;jsessionid=nIgraKIjJKfmzuBozGpMR9L10xTaya4GFm_ig8D1ksLcE4CE_6zI!508618735?nodeId=%2FOCS%2FMIG_6012612.PDF%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased)

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2014). Decreto 2688 del 23 de diciembre de 2012. Obtenido de [Presidencia.gov.co](http://www.presidencia.gov.co): <http://wp.presidencia.gov.co/sitios/normativa/decretos/2014/Decretos2014/DECRETO%202688%20DEL%2023%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202014.pdf>

- Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2014). Decreto 2688 del 23 de diciembre de 2012. Obtenido de [Presidencia.gov.co](http://www.presidencia.gov.co): <http://wp.presidencia.gov.co/sitios/normativa/decretos/2014/Decretos2014/DECRETO%202688%20DEL%2023%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202014.pdf>

- Ministerio de Industria y Comercio. (27 de julio de 1950). Sistema único de información normativa. (M. d. Comercio, Editor) Recuperado el 12 de marzo de 2017, de Sistema único de información normativa: <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1459526>

- Motos Guirao, M. (1953). Fusión de sociedades Mercantiles. Madrid, España: Revista de Derecho Privado.

- Parra Escobar, A. (2011). planeación tributaria y organización empresarial. Bogotá: Legis.

- Pinzón, J. G. (1982). Sociedades Comerciales, Volumen 1, Teoría General. Bogotá, Colombia: Temis.

- Reyes Villamizar, F. (2000). Transformación, Fusión y Escisión de Sociedades. Bogotá, Colombia: Temis.

- Reyes Villamizar, F. (2002). Derecho Societario, Tomo 2. Bogotá, Colombia: Temis.
- Rodríguez Rodríguez, J. (1971). Tratado de sociedades mercantiles. Tomo I. México, México: Porrúa.
- Secretaría del Senado. (1950). Decreto Reglamentario 2521 de 1950, Capítulo X, Transformación y Fusión de sociedades anónimas,. En S. d. Senado.
- Secretaría del Senado de la República. (05 de 12 de 2009). Secretaría del Senado. Obtenido de Secretaría del Senado: [http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley\\_1258\\_2008.html#30](http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1258_2008.html#30)
- Senado y Cámara de Representantes de la República de Colombia. (05 de octubre de 2012). Senado de la República. Obtenido de Gaceta del Congreso de la República: [http://www.imprenta.gov.co/gacetap/gaceta.nivel\\_3](http://www.imprenta.gov.co/gacetap/gaceta.nivel_3)
- Sistema Único de Información Normativa. (30 de junio de 1992). Sistema Único de Información Normativa. Obtenido de Sistema Único de Información Normativa: <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1561979>
- Superintendencia de Sociedades. (2009). Oficio 220-084968. Bogotá, Colombia. Superintendencia de Sociedades Anónimas. (1949). Revista Número 29. En S. d. Anónimas.
- Superintendencia de Sociedades. (1993). ESCISION DE SOCIEDADES. Boletín jurídico No. 1. Bogotá, Colombia.