

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá D.C. 30 ENE. 2017

100202208-0097

Señores

JAIME ALBERTO VARGAS CIFUENTES

jaimе.vargas.c@co.ey.com

Carrera 11 # 98-7 Piso 3

Bogotá D.C.

MAURICIO PIÑEROS PERDOMO

mpineros@gpzlegal.com

Calle 67 # 7-35 Oficina 1204

Bogotá D.C.



14/02/17
Jul

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

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptores: Fusiones y escisiones entre entidades extranjeras
Fuentes formales: Artículos 27 del Código Civil y 319-8 del Estatuto Tributario.

Atento saludo Sres. Vargas Cifuentes y Piñeros Perdomo.

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta Dirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad, así como normas de personal, presupuestal y de contratación administrativa que formulen las diferentes dependencias a su interior, ámbito dentro del cual será atendida su solicitud.

Mediante radicado No. 018310 de 2016 se solicita la reconsideración del Oficio No. 007101 del 31 de marzo de 2016 a partir del cual la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales concluyó respecto del artículo 319-8 del Estatuto Tributario que:

"(...) en relación con el cálculo del 20% de los activos que deben ser considerados para saber si se encuentra dentro de la regla general o de la excepción, se debe tener en cuenta que la norma establece de manera expresa 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." (negrilla fuera de texto).

Estima el consultante que el contenido del artículo 319-8 *ibidem* "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".

Expresa que la exigencia "en cuanto al porcentaje de activos que se están transfiriendo (...) no es clara" pero "debe entenderse de manera que evite la fuga de activos y capitales sin que se paguen impuestos en Colombia y al mismo tiempo permita que los contribuyentes que de manera legítima busquen reorganizar su patrimonio, lo puedan hacer".

Por tanto, "únicamente los activos localizados en Colombia que se transfieren como consecuencia de una fusión o escisión de entidades en el exterior, deben tenerse en cuenta para efectos de determinar si dicha fusión o escisión debe tratarse como reorganizativa o adquisitiva, o como una enajenación".

Encuentra, asimismo, que mantener la tesis jurídica expuesta en el pronunciamiento objeto de disenso "llevaría a que entre más activos tenga un grupo en Colombia, más difícil su posibilidad de reorganizarse, aún si la reorganización no involucra sino algunos de esos activos; se le estaría castigando, convirtiendo la reorganización en una operación gravada, situación que sin duda no es la finalidad perseguida por el legislador".

Por su parte, mediante el radicado No. 032178 del 21 de septiembre de 2016 se solicita la reconsideración del Oficio No. 006146 del 26 de febrero de 2015 – además de la del citado Oficio No. 007101 de 2016 – en el cual la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina indicó:

"Luego, 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." (negrilla fuera de texto).

Al respecto, señala el consultante que "[l]a 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".

Agrega que "[e]sta interpretación claramente resulta injusta, ilógica e inequitativa, pues implica una tributación en Colombia más gravosa por el solo hecho de poseer más activos en Colombia o por el hecho de tener un monto total de activos relativamente menor que el de otros grupos de compañías que pueden tener activos en Colombia mucho más valiosos pero que, por el tamaño del grupo, representan menos del 20% del total de los activos de dicho grupo".

Indica asimismo que *"a partir de la lectura de la norma se evidencia que el tratamiento exceptivo de la misma (...) no está condicionado a que la totalidad de los activos ubicados en Colombia de las entidades intervinientes sea menos del 20% de la totalidad de los activos del grupo al que pertenece, es claro que la norma al hacer referencia de forma expresa a los activos ubicados en Colombia indica que la única exigencia para tener como no gravada la operación, es que los activos en el país que son objeto de la operación de escisión o fusión en el exterior sea inferior al 20% de los activos del Grupo"*.

Sobre el particular, considera este Despacho que, contrario a lo planteado por los peticionarios, la redacción del parágrafo del artículo 319-8 del Estatuto Tributario es clara al señalar que se exceptúan del tratamiento previsto en la norma en comentario *"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"* (negrilla fuera de texto).

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.

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

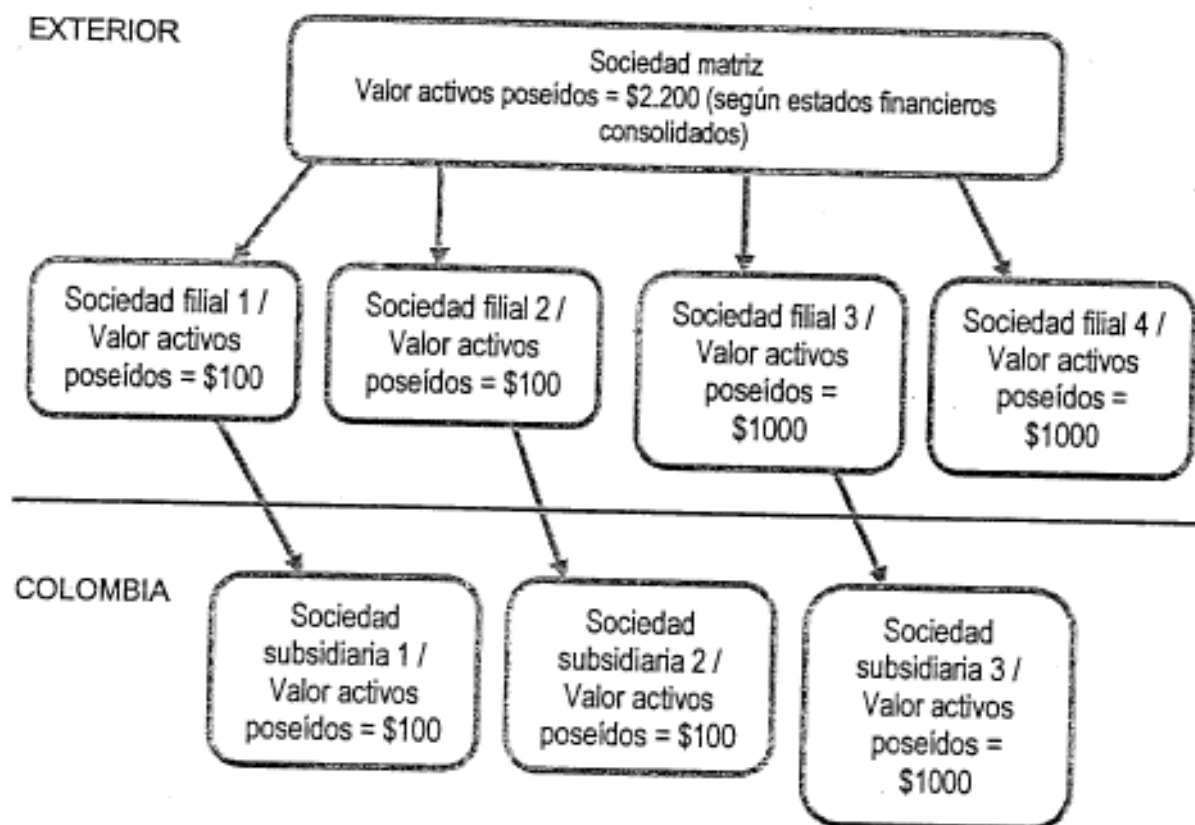
Sin perjuicio de lo anterior, lo cierto es que, si adicionalmente se examina la interpretación del parágrafo del artículo 319-8 *ibídem* a la luz de la finalidad de la disposición (Gaceta del Congreso No. 666 de 2012) – ya que no puede sacrificarse el efecto práctico de las normas alegando la interpretación literal – se llegará nuevamente a la tesis jurídica expuesta en los Oficios No. 006146 del 26 de febrero de 2015 y No. 007101 de 2016.

Calificar como una enajenación para efectos fiscales la transferencia de activos al exterior, *"[d]ebido a las dificultades para fiscalizar las operaciones que se realizan fuera de la jurisdicción colombiana"* cumple el propósito principal de evitar *"la fuga de activos y capitales sin que se paguen impuestos en Colombia"*.

Ahora bien, en la exposición de motivos del Proyecto de Ley 166 de 2012 (posteriormente promulgada como Ley 1607 de 2012) también se indicó que *"las reglas han operado en desmedro de los contribuyentes que legítimamente buscan adaptar la estructura formal de sus negocios para optimizar procesos sin desprenderse de su patrimonio"*, por tal motivo, se incorporó una excepción a la regla general, contemplada en el artículo 319-8 *ibídem*,

en el párrafo ya transcrito, excepción a partir de la cual ciertas transferencias de activos ubicados en el país, "producto de procesos de fusión o escisión, en los que intervengan como enajenantes y adquirentes entidades extranjeras" no estarán gravadas con el impuesto sobre la renta en tanto el valor de los activos ubicados en Colombia no represente más del 20% del valor de la totalidad de los activos poseídos por el grupo empresarial.

Así las cosas y para terminar, resulta apropiado examinar el ejemplo propuesto en la solicitud radicada con No. 018310 del 10 de junio de 2016:

EXTERIOR


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

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

1. Se debe tener en cuenta el valor total de los activos poseídos por el grupo empresarial en Colombia, y no solo el de aquellos que serán objeto de una fusión o escisión entre las entidades extranjeras, de conformidad con el párrafo del artículo 319-8 *ibidem*.

Luego, ya que la proporción del valor de los activos poseídos por el grupo empresarial en el país supera el 20% del valor total, es de colegir que la fusión entre las sociedades filiales 1 y 2 constituye una enajenación para efectos tributarios y estará gravada con el impuesto sobre la renta y complementario.

2. De lo anterior, conviene aclarar que de los activos poseídos en Colombia por el grupo empresarial, sólo aquellos que participarán en la fusión o escisión estarán cobijados con las disposiciones tributarias aplicables en materia de enajenación de activos fijos.

En mérito de lo expuesto, este Despacho se permite confirmar la doctrina planteada en los Oficios No. 006146 del 26 de febrero de 2015 y No. 007101 del 31 de marzo de 2016.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestras bases de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: www.dian.gov.co siguiendo los iconos: "Normatividad" - "técnica" y seleccionando "Doctrina" y Dirección Gestión Jurídica.

Atentamente,


LILIANA ANDREA FORERO GÓMEZ
Directora de Gestión Jurídica

P:ARC R:CNYP