

GLORIA INES DIAZ R.

Relator
Pág. 1

LEGISNOVI 191



MinHacienda

PROSPERIDAD
PARA TODOS

www.dian.gov.co

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá, D.C. 05 DIC. 2013

2013 DEC -5 P 3:48

078143

100202208- 1809

Señora

GLORIA INES DIAZ R.

Carrera 25 No. 9 A Sur 176 Edificio El Galeón, Piso 6
Medellín - Antioquia

Ref: Radicado 60558 del 28/08/2013

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptores	Reorganizaciones empresariales - Escisión de sociedades
Fuentes formales	Estatuto Tributario, artículos 319-3, 319-4, 319-5, 319-6 y 319-7; Ley 1607 de 2012, artículo 98.

Cordial saludo, señora Gloria Inés.

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 000006 de 2009, este despacho es competente para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Consulta en el escrito de la referencia, en el supuesto de una sociedad dedicada a la actividad ganadera, si por el hecho de tener inmuebles destinados a oficinas para la administración de las fincas se entiende que la escisión de la misma constituye una enajenación.

Pregunta igualmente, cómo debe realizarse la escisión para que sea claro que lo que se le adjudica a cada uno de los socios es una unidad de explotación económica.

Sobre el particular se considera:

En primer término, recordamos reiterar lo expuesto por este Despacho en el Concepto 056135 de 5 de septiembre 2013, en el que sostuvo:

"... en relación con el tema de la incidencia fiscal de la transferencia de la titularidad del derecho de dominio de activos patrimoniales objeto -entre otros negocios jurídicos- de aportes en sociedades, que en razón de las múltiples operaciones y figuras que para el

Carrera 8 No. 6C-38 Piso 6
PBX 6079999 ext. 1691

efecto son utilizadas, surgió la necesidad de su regulación legal por razones de control, claridad y transparencia, en cuyo objetivo mediante la Ley 1607 de 2012 se establecieron requisitos y condiciones esenciales para precisar en qué circunstancias no se configuran los supuestos de hecho generadores de obligaciones tributarias sustanciales respecto de los efectos de las denominadas reorganizaciones empresariales, dadas las múltiples posibilidades de transferencias de activos por reagrupación y/o atomización de patrimonios así como de aportes en especie, ya sea en el contexto de creaciones, fusiones y escisiones de sociedades o en el de otros instrumentos o vehículos de inversión que comportan participación."

Es así como, el artículo 98 de la Ley 1607 de 2012 adicionó el Libro I del Estatuto Tributario con el Título IV regulando el tema de Reorganizaciones Empresariales, título que contiene cambios sustanciales en materia de reorganizaciones empresariales a través de fusiones y/o escisiones.

Los artículos 319-3 y 319-5 del capítulo II del mencionado título se refieren a las fusiones y escisiones adquisitivas y las fusiones y escisiones reorganizativas respectivamente en los siguientes términos:

ARTÍCULO 319-3. FUSIONES Y ESCISIONES ADQUISITIVAS. <Artículo adicionado por el artículo 98 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> 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.

"ARTÍCULO 319-5. FUSIONES Y ESCISIONES REORGANIZATIVAS. <Artículo adicionado por el artículo 98 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Se entiende por tales, aquellas fusiones en las cuales las entidades participantes en la fusión estén vinculadas entre sí y aquellas escisiones en las cuales la entidad escidente y las entidades beneficiarias, si existieren al momento de la escisión, estén vinculadas entre sí. También tendrán el carácter de fusiones 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."

Los párrafos 1º y 2º del artículo 319-4 a su vez establecen los presupuestos exigidos para entender que se está frente a un proceso de escisión adquisitiva de la siguiente manera:

"ARTÍCULO 319-4. EFECTOS EN LAS FUSIONES Y ESCISIONES ADQUISITIVAS. <Artículo adicionado por el artículo 98 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Las fusiones y escisiones adquisitivas tendrán los efectos que a continuación se señalan:

... PARÁGRAFO 1o. 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.

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)." (Subrayado fuera de texto)

Los párrafos 1º y 2º del artículo 319-6 por otra parte señalan los presupuestos exigidos para entender que se está frente a un proceso de escisión reorganizativa entre entidades así:

"ARTÍCULO 319-6. EFECTOS EN LAS FUSIONES Y ESCISIONES REORGANIZATIVAS ENTRE ENTIDADES. <Artículo adicionado por el artículo 98 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Las Fusiones y Escisiones Reorganizativas tendrán los efectos que a continuación se señalan:

... PARÁGRAFO 1o. 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.

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)." (Subrayado fuera de texto)

En concordancia con las disposiciones mencionadas el artículo 319-7 del Ordenamiento Tributario preceptúa:

"ARTÍCULO 319-7. FUSIONES Y ESCISIONES GRAVADAS. <Artículo adicionado por el artículo 98 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> 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."

Ahora bien, teniendo en cuenta que se entiende como escisión cuando el patrimonio escindido de la entidad escidente o enajenante califique como una o más unidades de explotación económica o como uno o más establecimientos de comercio, se hace

necesario determinar el alcance de estas dos expresiones:

El concepto de unidad de explotación económica se ha asimilado al de empresa, entre otros por la Superintendencia de Sociedades, Entidad que en Circular Externa N° 100-000004 de 31 de mayo de 2013 señaló:

"Entiéndase por empresa, toda unidad de explotación económica, realizada por persona natural o jurídica."

La División de Normativa y Doctrina Tributaria por su parte, en el concepto 89844 de 2005, el que por constituir doctrina vigente al respecto se transcribe a continuación en algunos de sus apartes pertinentes, se refirió tanto al concepto de empresa como al de establecimiento de comercio, manifestando:

"... El artículo 25 del código de comercio define la empresa en los siguientes términos:

"Se entenderá por empresa toda actividad económica organizada para la producción, transformación, circulación, administración o custodia de bienes, o para la prestación de servicios. Dicha actividad se realizará a través de uno o más establecimientos de comercio."

A su vez el artículo 515 del Código de Comercio establece:

Se entiende por establecimiento de comercio un conjunto de bienes organizados por el empresario para realizar los fines de la empresa. Una misma persona podrá tener varios establecimientos de comercio y, a su vez, un solo establecimiento de comercio podrá pertenecer a varias personas, y destinarse al desarrollo de diversas actividades comerciales.

Existe una trilogía imprescindible en la noción de empresa, formada por un aspecto subjetivo que corresponde al empresario, ya sea persona natural o jurídica; un aspecto objetivo, que se refiere a la actividad económica organizada, y un aspecto funcional, integrado por los bienes que el empresario destina a desarrollar el aspecto objetivo. En términos de Jorge Eduardo Narváez, citado por José Ignacio Narváez García en su obra "Derecho mercantil colombiano":

"La empresa equivale a un trinomio cuyos términos se califican así: 1) El empresario es su perfil subjetivo; 2) la actividad económica organizada con la finalidad de producir o intercambiar bienes o prestar servicios es su perfil objetivo; y 3) el establecimiento es el conjunto de medios para realizar la actividad económica que se propone el empresario y constituye su perfil funcional. Solo cuando se consideren los tres dentro del trinomio inseparable puede hablarse correctamente de empresa. El empresario ciertamente no puede organizar su actividad económica si carece de los bienes materiales e inmateriales necesarios para llevarla a cabo. De ahí que la empresa no deba confundirse con ninguno de estos tres perfiles que ostenta porque ella por se a una realidad global integrada por tales elementos en verdad indisociables..."

Finalmente, según lo establecido en el numeral 1° del artículo 319-4 y el numeral 1° del

GLORIA INES DIAZ R.

Pág. 5

artículo 319-6 del Estatuto Tributario, tanto en las escisiones adquisitivas como en las reorganizativas la transferencia de activos entre las Sociedades Intervinientes no se considera enajenación para efectos fiscales, ni las sociedades intervinientes tienen ingreso gravado alguno, siempre que se cumplan las condiciones previstas en las normas para el efecto.

A contrario sensu, partiendo del concepto según el cual se entiende como escisión cuando el patrimonio escindido de la entidad escidente o enajenante califique como una o más unidades de explotación económica o como uno o más establecimientos de comercio, queda excluida la posibilidad de aplicar el tratamiento tributario de escisión a la transferencia de activos individualmente considerados, evento en el cual será aplicable el tratamiento vigente para la enajenación de activos. Las escisiones adquisitivas o reorganizativas estarán gravadas en consecuencia, para las sociedades intervinientes, cuando no se cumplan los requisitos establecidos en la ley.

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 en la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo los iconos: "Normatividad" - "técnica" y seleccionando los vínculos "Doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,



DALILA ASTRID HERNÁNDEZ CORZO
Directora de Gestión Jurídica

SIN ANEXOS

Mrc/cnyd