

**RECOMPOSICIONES PATRIMONIALES DESPUES DE LA LEY 1607 DE 2012:
FUSIÓN, ESCISIÓN Y APORTES EN ESPECIE**

PROYECTO DE GRADO II

DIANA RAQUEL CUARTAS CEBALLOS

PROFESOR:

EDINSON PINO

UNIVERSIDAD ICESI

FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y ECONÓMICAS

CONTADURÍA PÚBLICA Y FINANZAS INTERNACIONALES

SANTIAGO DE CALI

23 DE MAYO DE 2014

CONTENIDO

	Pág.
RESUMEN	5
INTRODUCCIÓN	6
1. JUSTIFICACIÓN	8
2. OBJETIVOS	10
2.1 OBJETIVO GENERAL	10
2.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS	10
3. METODOLOGIA.....	11
3.1 TIPO DE INVESTIGACIÓN	11
3.2 MÉTODO DE INVESTIGACIÓN.....	11
3.3 FUENTES DE INFORMACIÓN	11
3.4 TÉCNICAS	12
3.5 INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN	12
4. MARCO TEÓRICO.....	13
4.1 PATRIMONIO.....	13
4.2 TRIBUTACIÓN	15
5. APORTES EN ESPECIE.....	21
5.1 APORTES EN DINERO	22
5.1.1Dinero en Efectivo	23
5.1.2 Cheque a la fecha	24
5.1.3 Consignación y transferencia	25
5.2 TIPOS DE APORTE EN ESPECIE	26

5.2.1 Aportes de crédito	28
5.2.2 Títulos valores	29
5.2.2.1 Acciones.....	31
5.2.2.2 Letra de cambio.....	33
5.2.2.3 Pagaré.....	34
5.2.2.4 Facturas de venta.....	35
5.2.2.5 Cheque posfechado	38
5.2.2.6 Certificados de depósito a término negociable (CDT)	40
5.2.2.7 Bonos	41
5.2.3 Mercancías para la venta	42
5.2.4 Propiedad, planta y equipo.....	43
5.2.5 Intangibles.....	45
5.3 TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS APORTES EN ESPECIE	48
5.3.1 Tratamiento tributario de los aportes en especie antes de la ley 1607 de 2012.	49
5.3.2 Tratamiento tributario de los aportes en especie después de la ley 1607 de 2012.	54
6. FUSIONES Y ESCISIONES.....	63
6.1 FUSIONES.....	63
6.1.1 Definición.....	63
6.1.2 Clases (por absorción o por creación).....	66
6.1.2.1 Fusiones por absorción	66
6.1.2.2 Fusiones por creación.	67
6.1.3 Tratamiento tributario de las fusiones antes de la ley 1607 de 2012.....	67
6.2 ESCISIONES	69

6.2.1 Definición.....	69
6.2.2 Clases (parcial o total).....	73
6.2.2.1 Parcial.	73
6.2.2.2 Total	74
6.2.3 Tratamiento tributario de las escisiones antes de la ley 1607 de 2012.	75
6.3 TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS FUSIONES Y ESCISIONES DESPUÉS DE LA LEY 1607 DE 2012	76
7. CONCLUSIONES.....	92
8. RECOMENDACIONES	93
BIBLIOGRAFÍA	94

RESUMEN

Las fusiones societarias, escisiones societarias, aportes en especie a sociedades y capitalizaciones societarias fueron temas modificados sustancialmente por la Ley 1607 de 2012 (Reforma Tributaria). El presente trabajo de grado analiza las modificaciones señaladas y sus efectos tanto contables como fiscales, respecto de entidades con ánimo de lucro.

Los cambios introducidos por la Ley 1607 de 2012 adicionaron solo el Estatuto Tributario pero sus efectos son fiscales y comerciales, a pesar de no haber modificado normas comerciales. Lo anterior significa que al momento de constituir sociedades o realizar recomposiciones societarias, necesariamente deben ser tenidos en cuenta los mencionados cambios.

El trabajo inicia con una descripción general de todo lo referente a aportes en especie a sociedades, incluyendo los controles mínimos que se deben seguir de parte de la sociedad receptora de los aportes. Luego de esta definición, se analiza los efectos de la expedición de la ley 1607 de 2012 en cuanto a este tema.

Seguidamente se analizan los criterios y conceptos básicos de fusiones y escisiones antes de la expedición de la Ley 1607 y luego se analizan los efectos que produjo sobre estos la Ley 1607 de 2012.

Palabras clave: fusiones societarias, escisiones societarias, aportes en especie a sociedades, capitalizaciones societarias.

INTRODUCCIÓN

La Constitución Política como norma superior colombiana, contempla la libertad de empresa en el artículo 333:

La actividad económica y la iniciativa privada son libres, dentro de los límites del bien común. Para su ejercicio, nadie podrá exigir permisos previos ni requisitos, sin autorización de la ley.

La libre competencia económica es un derecho de todos que supone responsabilidades.

La empresa, como base del desarrollo, tiene una función social que implica obligaciones. El Estado fortalecerá las organizaciones solidarias y estimulará el desarrollo empresarial.

El Estado, por mandato de la ley, impedirá que se obstruya o se restrinja la libertad económica y evitará o controlará cualquier abuso que personas o empresas hagan de su posición dominante en el mercado nacional.

La ley delimitará el alcance de la libertad económica cuando así lo exijan el interés social, el ambiente y el patrimonio cultural de la Nación.

En ejercicio de esa libertad de empresa, cualquier persona (natural o jurídica) dentro de Colombia puede acometer cualquier actividad que se encuentre enmarcada dentro las actividades lícitas, es decir, que respeten la ley. Las personas que adelantan estas actividades lícitas, cuando tienen fines de lucro se denominan comerciantes, y esta calificación de comerciantes junto con sus deberes, obligaciones y prohibiciones están definidas en el Código de Comercio. El mismo código en el artículo 20, numeral 5, sugiere un detalle de actividades comerciales, encontrando entre ellas “*la intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales*”.

Cuando una persona interviene como asociado en la constitución de una sociedad comercial, adquiere una serie de derechos y asume obligaciones, una de ellas,

aportar el capital de la sociedad. Este aporte de capital puede ser efectuado en dinero y en especie, el monto del capital puede ser objeto de incremento o decremento a lo largo de la vida jurídica de la sociedad.

Estando la sociedad comercial como negocio en marcha, puede ser objeto de cambios societarios, entre ellos se encuentran las fusiones y escisiones. La idea básica de fusión, es que se trata de la unión de dos o más sociedades comerciales la escisión, en cambio es lo contrario, se trata de la división en dos o más sociedades comerciales a partir de una.

Los temas citados en los dos párrafos anteriores no sufrían modificaciones relevantes desde la Ley 222 de 1993, es decir, hace dos décadas hasta la expedición de la Ley 1607 de 2012. Los efectos de estas modificaciones constituyen el objeto de estudio del presente trabajo.

1. JUSTIFICACIÓN

Una de las actividades que califican a las personas que las ejecutan como comerciantes, es la participación como asociado en sociedades comerciales. Cuando una persona decide invertir en una sociedad comercial está dispuesta a cumplir los parámetros legales definidos por la ley, uno de ellos es el pago del capital societario, es decir, se debe aportar lo convenido monetariamente a la sociedad comercial que se conforma. Ese aporte comercial puede ser en dinero o en especie. El tema de aportes en especie, fusiones y escisiones son de gran importancia en el ámbito empresarial, contable y fiscal al momento de crear una empresa y de realizar el aporte de capital a ésta, por ello es necesario conocer los diferentes tipos de aportes y como son sus manejos contables y tributarios.

La sociedad comercial concebida como negocio en marcha, puede en un momento dado requerir redireccionamientos tendientes a cubrir alguna necesidad de capital o de reorganización patrimonial. Dentro de esas necesidades puede ocurrir por ejemplo que una sociedad comercial desee unirse con otra u otras para crear una sociedad patrimonialmente más fuerte, es aquí donde el concepto de fusiones cobra importancia. También, puede ocurrir la necesidad contraria, dividir un patrimonio, el cual es todo lo contrario a fusiones, ya que ésta se utiliza para dividir una sociedad ya existente en varias sociedades.

Ahora bien, la Reforma Tributaria cambió las formas y parámetros de atender los anteriores conceptos, generando nuevos manejos en materia contable y fiscal de estos, generando la necesidad de atender los anteriores conceptos bajo los nuevos parámetros legales.

El tema de fusiones, escisiones y aportes en especie va de la mano con la profesión de Contaduría Pública, ya que aplicar estos conceptos conlleva efectos contables y tributarios que fueron modificados con la Ley 1607 de 2012. El desconocimiento de

la aplicabilidad de esta norma puede acarrear sanciones, mayores impuestos y hasta la pérdida de lo invertido.

Este trabajo beneficia a los estudiantes, porque les otorga una fuente de consulta, a los inversionistas en sociedades comerciales, a los profesionales independientes y futuros inversionistas, ya que van a tener una fuente de consulta al momento de construir una sociedad o dividirla y por ende evitar errores costosos.

2. OBJETIVOS

2.1 OBJETIVO GENERAL

Analizar el cambio en el manejo tributario de las recomposiciones patrimoniales (fusión, escisión y aportes en especie) luego de ley 1607 de diciembre 26 de 2012.

2.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Describir el manejo tributario de recomposiciones patrimoniales (fusión, escisión y aportes en especie) antes de la Reforma Tributaria de 2012.

Realizar un comparativo de los cambios en el manejo tributario de los conceptos mencionados, generados por la Reforma Tributaria.

3. METODOLOGÍA

3.1 TIPO DE INVESTIGACIÓN

El problema de investigación se desarrolló bajo el método de investigación descriptivo debido a que se requiere de un análisis a la nueva normatividad que trajo consigo la Ley 1607 de 2012 en cuanto a recomposiciones patrimoniales: aportes en especie, fusiones y escisiones. También es necesario elaborar un comparativo entre el tratamiento que se le daba a estos conceptos antes de la expedición de la Ley 1607, de acuerdo con el Código de Comercio y ahora, de acuerdo con la Reforma Tributaria para identificar y destacar cuales fueron los cambios, cumpliendo con las normas colombianas y respetando la equidad e igualdad tributaria consagradas en la Constitución Política.

3.2 MÉTODO DE INVESTIGACIÓN

El método a utilizar en la investigación es cualitativo debido a que su entorno se basa en normatividades; analizando, explicando y determinando si el manejo que se le está dando actualmente es correcto y comparándolo como era método utilizado antes de la Ley 1607 de 2012, identificándolo que genera las diferencias que surgen en razón de esta. También arroja resultados numéricos ya que con la puesta en práctica de la Reforma Tributaria cambia el manejo de las recomposiciones patrimoniales, lo cuales se ejemplificaran en este trabajo de investigación y de no ejercer los cambios de la Ley 1607 generará sanciones que implican multas.

3.3 FUENTES DE INFORMACIÓN

Primarias: El director del proyecto, contador y experto del derecho societario.

Secundarias: Documentos como:

- Constitución Política de Colombia.
- Estatuto Tributario Nacional de Colombia.
- Código de Comercio de Colombia, Ley 222 de 1995
- Libros de Derecho Comercial, contable y Tributario.
- Normas Internacionales de Información Financiera NIIF
- Ley 1607 de 2012

3.4 TÉCNICAS

Se utilizó como técnica de estudio para el desarrollo de la investigación el análisis documental, ya que para dar solución al problema planteado en esta monografía se hace necesario efectuar una comparación de la normatividad fiscal relacionada con el tema objeto de estudio antes y después de la Ley 1607 de 2012, teniendo en cuenta que el Código de Comercio no fue modificado. Igualmente, se emplea la técnica de hermenéutica jurídica aplicada a textos tributarios definida en el Código Civil.

3.5 INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN

Los elementos que permitirán analizar, identificar y estudiar a fondo esta investigación son: la normatividad vigente nacional, específicamente el Estatuto Tributario, el Código de Comercio, la Ley 222 de 1995 y la Ley 1607 de 2012, conocida como la Reforma Tributaria. Además de libros de derecho comercial y tributario y artículos de periódicos, revistas y ensayos sobre el tema de investigación.

4. MARCO TEÓRICO

4.1 PATRIMONIO

Históricamente, el concepto de patrimonio solo se entendía como todo aquello que constituía herencia de carácter familiar. Aquella propiedad familiar que era heredable a los hijos por sus progenitores y por derecho. Se transmitía de generación en generación y estaba bajo la administración de la familia, pero estaba bajo obligación de preservarlo y aumentarlo en la medida posible.

Actualmente el concepto de patrimonio es amplio y abarca diferentes contextos. Trayéndolo al contexto contable y de sociedades, de acuerdo al artículo 37 del Decreto 2649 de 1993, se entiende como patrimonio: *“el valor residual de los activos del ente económico, después de deducir todos sus pasivos”*. El patrimonio constituye el conjunto de propiedades de una empresa, bienes, derechos y obligaciones que le pertenecen a ésta. Son los recursos económicos y financieros que posee una sociedad y que le permiten lograr sus objetivos, el máximo beneficio posible.

Dentro de los bienes, se encuentran elementos materiales e inmateriales que posee, la capacidad de dominio sobre ellos sea. En cuanto a derechos, es aquella autoridad que tiene la sociedad para ejercer una facultad y se pueden materializar en dinero, en bienes o en servicios. Por último, las obligaciones son todas aquellas responsabilidades (deudas) que adquiere la empresa por sucesos pasados y por los cuales debe responder. Todo esto se reúne en una ecuación simple:

Patrimonio = bienes + derechos – obligaciones

El patrimonio está conformado así:

1. Capital social
2. Superávit de capital
3. Reservas
4. Revalorización del patrimonio
5. Dividendos y participaciones decretados en acciones o cuotas partes
6. Resultados del ejercicio
7. Resultados de ejercicios anteriores
8. Valorizaciones

Integrando el patrimonio se encuentra el capital social, el cual se conforma con los aportes (monetarios o en especie) que realizan los socios a una sociedad en el momento que desean crearla. Con estos recursos se logra que la sociedad desarrolle los negocios que básicamente constituyen su objeto social. El aporte al capital de la empresa por parte de los socios garantiza su participación en las utilidades generadas, en las decisiones de la compañía, en las responsabilidades que se asumen y en la eventual liquidación de la misma. Así mismo, del valor del monto que se aporta o de la cantidad del aporte si es en especie depende el porcentaje de participación que tiene el socio en la empresa. Cabe destacar que si bien el aporte al capital representa una participación para los socios, también representa una deuda que adquiere la empresa con estos y algún día este capital debe ser reintegrado a los socios¹.

Para analizar el patrimonio de una sociedad mercantil, es necesario remitirse a los estados financieros de la sociedad y en especial al Estado de Cambios en el Patrimonio, ya que este refleja las variaciones de la estructura financiera de una sociedad. Por medio de este se puede explicar, analizar, observar las causas y

¹ BIBLIOTECA VIRTUAL LUIS ANGEL ARANGO. Reforma tributaria. [en línea]. [Consultado el 3 de marzo, 2014]. Disponible en internet: <http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/ayudadetareas/economia/econo108.htm>

consecuencias (negativas o positivas) de estos cambios para la toma de decisiones, detectar oportunidades y fortalezas².

El tema macro en el cual se circunscribe el tema específico del que trata este trabajo de grado es en todo lo que corresponde a tratamiento tributario relacionado con los aportes en especie y reformas estatutarias de sociedades (derecho comercial y tributario y derecho de asociación), razón por la cual se tratan estos temas a continuación, empezando por lo que respecta a tributación.

4.2 TRIBUTACIÓN

Hablar de tributación es referirse a los impuestos que deben pagar al Estado las personas (naturales y jurídicas) que lo habitan. Los tributos son un conjunto de obligaciones a cancelar al Estado por diversos aspectos, estos pagos se constituyen como los ingresos del Estado y son usados en temas como inversión social e infraestructura y gastos administrativos. Cada país es autónomo para generar su estructura tributaria, como consecuencia por sus propias políticas y economía, la estructura de estos pagos hacen necesario realizar cambios en ciertas ocasiones. A esto se le conoce como Reforma Tributaria, en esta se modifica uno o varios aspectos de la estructura tributaria del país, donde se aumenta o disminuya la cantidad de dinero que recibe el Estado por parte del sujeto pasivo, que es sobre quien recae la obligación (persona natural o persona jurídica) por concepto de impuestos. Las reformas tributarias se dan básicamente por un excesivo ingreso de dinero al Estado, el cual este no lo necesita ya que posee finanzas públicas sanas, administración pública eficiente, su población tiene un nivel de vida bueno y su economía es sobresaliente. El otro caso, es el caso opuesto, el cual la reforma es realizada como consecuencia de que el Estado no posee los suficientes ingresos por causas como unos malos manejos en el sector público o un presupuesto mal realizado³.

² Ibid., p.<http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/ayudadetareas/economia/econo108.htm>

³ Ibid., p.<http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/ayudadetareas/economia/econo108.htm>

Hay dos formas para realizar la asignación de impuestos. La primera, en la cual las sociedades y personas que se benefician más de los bienes y servicios que el Estado les proporcionan, deben pagar más impuestos que aquellos que no reciben tantos beneficios. La segunda, se basa en el principio de capacidad de pago, en el cual los impuestos se basan en el ingreso y patrimonio de las personas y sociedades, siendo las personas y sociedades que tengan un patrimonio o unos ingresos altos los que paguen más impuestos o tarifas más elevadas de estos que las personas y sociedades que su patrimonio es poco y sus ingresos son inferiores⁴.

La determinación correcta del patrimonio fiscal parte de la determinación correcta del patrimonio contable, entendiendo que entre los dos conceptos se presentan diferencias sustanciales, empezando por su concepción misma pues el patrimonio contable está integrado por partidas claramente diferenciadas (Capital social, superávit de capital, reservas, revalorización del patrimonio, dividendos y participaciones decretados en acciones o cuotas partes, resultados del ejercicio, resultados de ejercicios anteriores y valorizaciones), en cambio, el patrimonio fiscal (patrimonio líquido) proviene de una simple diferencia entre patrimonio bruto (activos) y pasivos. En efecto, existen partidas contables que integran el patrimonio contable pero no integran el patrimonio fiscal, por ejemplo, las provisiones diferentes de las provisiones de cartera, las valorizaciones de activos y los pasivos estimados. Así mismo, existen partidas fiscales que no integran o que difieren de su equivalente contable, por ejemplo, los reajustes fiscales, las acciones y aportes que se declaran por su valor de cotización en bolsa y no por su costo de adquisición, los activos ganaderos que se declaran por el costo oficial y no por su costo contable.

Hasta el año 2011, el patrimonio en Colombia era la base del impuesto al patrimonio, impuesto que desapareció desde el año gravable 2012, pero es de total relevancia la determinación correcta del patrimonio fiscal porque este eventualmente puede ser la base de los impuestos de renta cuando se tributa sobre renta presuntiva. La Ley 1607 de 2012 no modificó lo referente a renta presuntiva, simplemente extendió esta

⁴ Ibid., p.<http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/ayudadetareas/economia/econo108.htm>

presunción al impuesto CREE, pero para efecto de los aportes en especie, fusiones y escisiones que son temas enteramente patrimoniales sí incluyo cambios sustanciales.

Es prudente incluir en esta parte del trabajo las motivaciones que argumentó el Gobierno Nacional al presentar la Reforma Tributaria y conocer los cambios introducidos en los temas tratados. Para hacerse una mejor idea de las motivaciones y conocer el espíritu (intención) del legislador, se transcribe la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012 en lo concerniente a reorganizaciones empresariales y aportes en especie:

De otra parte, para promover la formalización y la creación de empresas es necesario eliminar la barrera creada por el impuesto sobre la renta a las contribuciones en especie a las sociedades. Mientras se graven dichas trasferencias de activos, los propietarios de activos productivos preferirán mantener su negocio a título personal en vez de constituir una sociedad. Esto genera los problemas comúnmente asociados a la informalidad, incluyendo la dificultad en el control de los ingresos de empleador y empleados por parte de las autoridades tributarias.

Actualmente existe confusión respecto del tratamiento tributario de los aportes en especie a sociedades, especialmente por la interpretación oficial de la DIAN, que afirma que el aporte de un bien diferente al efectivo genera impuesto de renta por la diferencia entre el costo fiscal del activo y el valor patrimonial de las acciones o cuotas recibidas a cambio del aporte (Oficio 061450 de 2005 y Concepto 032965 de 2004).

No resulta acertado gravar el ingreso al momento del aporte, pues el intercambio de un bien por acciones o cuotas de una sociedad no implica que el bien haya abandonado el patrimonio de su dueño original. Por el contrario, lo que cambió fue la forma de poseer el bien, de una posesión directa a una posesión indirecta a través de una sociedad. Ello indica que el ingreso aún no se realiza, pues el bien se mantiene en el patrimonio de su dueño original en forma de acciones o cuotas. 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, y (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.

Surge entonces la necesidad de afirmar la eliminación de la tributación al momento del aporte de capital tanto en efectivo como en especie, preservando el impuesto a pagar, mediante la conservación del costo fiscal que tenían los bienes en cabeza del aportante antes al momento del aporte y afirmando: (i) que el costo fiscal de las cuotas o acciones recibidas por el aportante es el mismo que tenían los bienes aportados al momento del aporte, y (ii) que el costo fiscal que tienen los bienes recibidos en aporte en cabeza de la sociedad receptora es el mismo que tenían los bienes aportados en cabeza del aportante al momento de dicho aporte. En general, se busca la continuidad de los atributos fiscales que tenían los bienes aportados en cabeza del aportante no sólo en los activos recibidos por la sociedad a título de aporte, sino en las acciones recibidas por el aportante. Con ello, la Ley pretende diferir el impuesto hasta, de un lado, la venta o disposición de las acciones o cuotas en participación, y del otro, la venta o disposición de los activos recibidos título de aporte en especie por la sociedad receptora del mismo.

En la medida en que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior, una de las principales condiciones para que no se realice ingreso al momento del aporte es que los activos aportados conserven el costo fiscal y los mismos atributos fiscales que tenían en cabeza del aportante al momento del aporte, se le da al contribuyente la posibilidad de renunciar al momento de hacer dicho aporte al tratamiento fiscal neutro, y de reconocer y pagar el impuesto sobre la renta y complementarios a que haya lugar en el momento del aporte, a cambio de poder hacer un ajuste en el costo fiscal del activo (y de las acciones y cuotas recibidas con ocasión del aporte) y en sus atributos fiscales.

En los últimos años, ha habido un incremento considerable de las operaciones denominadas de “internacionalización” de activos y negocios colombianos, en virtud de las cuales dichos activos y negocios han sido sustraídos del territorio colombiano y, en

consecuencia, del ámbito de tributación nacional. La posibilidad legal de estas transacciones se fundamenta en la ausencia de restricciones tributarias para la salida de bienes colombianos a través de aportes a sociedades y otras entidades en el extranjero. Hoy en día, por tanto, los colombianos pueden aportar sus patrimonios a entidades en el exterior para su venta o para la acumulación de futuros rendimientos, sin que la transferencia de activos genere impuesto alguno en Colombia.

Debido a las dificultades para fiscalizar las operaciones que se realizan fuera de la jurisdicción colombiana, lo más adecuado en los casos de transferencia de activos de cualquier clase al exterior es tratar dicha transferencia como una enajenación para efectos fiscales y gravarla con el impuesto sobre la renta y complementarios.

La legislación tributaria colombiana se ha limitado a establecer que las fusiones y escisiones no constituyen enajenación para las sociedades participantes, sin consagrar ningún requisito o condición adicional para otorgar dicho tratamiento. Esta regulación es extremadamente escasa para el panorama de reorganizaciones empresariales que se han dado en los últimos años en el país, cuyo número y sofisticación ha aumentado de manera constante año tras año. Es así como, en algunos casos, las reglas actuales han permitido la fuga de activos y capitales sin que se paguen impuestos en Colombia. Así mismo, en otros casos, las reglas han operado en desmedro de los contribuyentes que legítimamente buscan adaptar la estructura formal de sus negocios para optimizar procesos sin desprenderse de su patrimonio. Ello ha generado un sesgo injustificado a favor de las reorganizaciones, fusiones y adquisiciones en el extranjero, cosa que puede prevenirse con la adecuada regulación de dichas transacciones.

La regulación actual de precios de transferencia no contempla de manera adecuada el sistema de análisis económico que debe realizarse en casos de verdaderas reorganizaciones, teniendo en cuenta que no existen ^{Página 30 de 71}comparables en el mercado por tratarse de transacciones que por su naturaleza solo se realizan entre partes vinculadas.

Así las cosas, se propone ampliar los supuestos constitutivos de reorganización, pues actualmente solamente se contemplan fusiones y

escisiones, que son sólo algunas de las posibilidades jurídicas de reorganización, al tiempo que se busca reconocer y consagrar un tratamiento tributario adecuado a las distintas clases de fusiones y adquisiciones (vr.g. adquisitivas y reorganizativas). Adicionalmente, se establecen los requisitos de continuidad en el control y en la actividad empresarial para lograr el diferimiento del impuesto hasta momento de la venta de los bienes o derechos adquiridos en virtud de la reorganización. Estos dos requisitos han sido identificados internacionalmente como elementos esenciales de una reorganización empresarial, pues en ausencia de los mismos la operación debe calificarse como una enajenación

Una vez contextualizado el tema objeto de este trabajo de grado, se presenta a continuación todo lo referente a los aportes en especie; su clasificación y tratamiento tributario antes y después de la Ley 1607 de 2012. Para cada subtema, se hace una introducción general y luego se plantean los efectos mencionados.

5. APORTES EN ESPECIE

Para definir qué son los aportes societarios, se debe primero saber qué es una sociedad comercial, quien es la receptora de dichos aportes. Una sociedad comercial es un ente que se crea para tener vida jurídica propia e independiente de sus creadores. Ella debe tener especificado su forma societaria (sociedades de capital o sociedades de personas), su objeto social, en otras palabras, la actividad lícita a la cual se va a dedicar, el lugar donde va a desarrollar su objeto social, su duración en términos de tiempo, la forma en que puede liquidar anticipadamente y los recursos económicos con los que cuenta inicialmente para desarrollar su operación diaria. Estos recursos económicos se conocen comercialmente como capital social o simplemente capital y son susceptibles de incrementarse en el transcurso de la vida jurídica de la sociedad. Sobre el concepto de sociedad, el Código de Comercio colombiano en su artículo 98 define:

Por el contrato de sociedad dos o más personas se obligan a hacer un aporte en dinero, en trabajo o en otros bienes apreciables en dinero, con el fin de repartirse entre sí las utilidades obtenidas en la empresa o actividad social.

La sociedad, una vez constituida legalmente, forma una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados.

Ahora, sobre capital social, el Código de Comercio lo define así:

Artículo 122. El capital social será fijado de manera precisa, pero podrá aumentarse o disminuirse en virtud de la correspondiente reforma estatutaria, aprobada y formalizada conforme a la ley.

Será ineficaz todo aumento de capital que se haga con reavalúo de activos.

El capital social según el Decreto Reglamentario 2649 de 1993, artículo 83: *“representa los aportes efectuados al ente económico, en dinero, en industria o en especie, con el ánimo de proveer recursos para la actividad empresarial que, además, sirvan de garantía para los acreedores”*. De lo transcrito, se deduce que el capital está conformado por los aportes que efectúan los asociados. Los aportes de capital, al momento de constituir una sociedad comercial pueden pagarse de parte de los asociados en dinero, en especie o en dinero y especie.

Aun cuando no hace parte de los temas de este trabajo, es importante hacer mención a los aportes societarios en dinero para establecer la diferencia conceptual y diferenciar también los respectivos controles que se deben seguir cuando se reciben.

5.1 APORTES EN DINERO

Cuando el aporte societario se hace en dinero, la sociedad receptora debe registrar el valor de este aporte como efectivo disponible y como contrapartida, registra al capital social. El dinero se constituye como todo aquello que sea utilizado como medio de pago (intercambio) en función de comprar y vender bienes, servicios y cualquier tipo de obligación. Surgió como consecuencia del trueque, antigua forma de intercambio de objetos, bienes y servicios a cambios de otros. El dinero contiene tres características que lo componen:

- Medio que facilita el intercambio de bienes y servicios.
- Unidad contable para medir y comparar el valor de los bienes y servicios por los que se desee intercambiar.
- Debe conservar su valor comercial, si en un futuro se desea su intercambio.

El dinero adquiere representatividad en títulos al portador que se conocen como billetes, que representan la moneda de determinado lugar. Estos billetes se fabrican en papel moneda. El dinero también es representado en monedas metálicas (níquel,

zinc, cobre y aluminio) debidamente acuñado y troquelado, adoptando una forma por lo general circular. Actualmente, gracias a los avances tecnológicos, el dinero circula electrónicamente, sin necesidad de acudir a monedas y billetes.

Se detalla a continuación de manera sucinta las formas en que se efectúan los aportes en dinero y los controles que se sugieren para recibirlos válidamente.

5.1.1 Dinero en Efectivo

El dinero en efectivo es todo aquel que es verificable al tacto, corresponde a monedas y billetes. Cuando una sociedad recibe dinero en efectivo como parte de su aporte a capital, ésta debe como mínimo verificar su procedencia legal y su autenticidad, que no se trate de moneda falsa. Esta verificación se realiza mediante una persona experta o implementos diseñados para este fin. En Colombia, el Banco de la República ofrece de manera permanente capacitación para verificar la autenticidad de billetes y monedas bajo la premisa de que ellos (billetes y monedas) guardan unas señales particulares que deben ser constatadas⁵.

Es posible que el aporte en efectivo sea realizado en moneda extranjera diferente al peso colombiano, en este caso, además de lo sugerido en el párrafo anterior, es necesario dejar especificado la tasa de cambio que ingresa al país. Cuando se trata de moneda que tiene un valor comercial mayor (moneda dura), la conversión se hace directamente al peso colombiano. Cuando se trata de moneda con menor valor monetario (moneda no dura), la conversión se debe hacer primero hacia una moneda de mayor valor y luego, al peso colombiano, que es catalogado como moneda “mala”, ya que es una moneda débil, según la Ley de Gresham. Esta ley afirma que la

⁵ BANCO DE LA REPÚBLICA. Efectivo. [en línea]. Bogotá, 2014. [Consultado el 3 de marzo, 2014]. Disponible en internet: <http://www.banrep.gov.co/es/contenidos/capacitacion-para-reconocer-elementos-seguridad-billetes-colombianos>

⁶ BANCO DE LA REPÚBLICA. Moneda fuerte. [en línea]. Bogotá, 2014. [Consultado el 3 de marzo, 2014]. Disponible en internet: http://www.banrep.gov.co/sites/default/files/publicaciones/archivos/guia2_el_dinero_y_la_politica_monetaria.pdf

moneda buena, siempre termina por expulsar la moneda mala, siendo la moneda “buena” la más fuerte en cuanto a su valor monetario y la moneda “mala” la más débil en cuanto al mismo⁶.

Para convertir moneda extranjera a moneda nacional, se debe utilizar un factor de cambio que se conoce como Tasa Representativa del Mercado (TRM), es la cantidad de pesos colombianos por una unidad de moneda extranjera.

5.1.2Cheque a la fecha

El dinero puede representarse de maneras diferentes al efectivo, muchas veces en documentos escritos como lo es el cheque, el cual pertenece a la clase de títulos valores y es una forma de expresar una orden de pago, donde se muestran dos posiciones: el girador y el banco. El girador, quien es la persona que posee determinada cantidad de dinero en una cuenta bancaria, por medio del banco puede mover dineros hacia cualquier destino, como lo dice el siguiente aparte: “el cheque es una orden incondicional de pago librado contra un banco en donde el girador tiene fondos depositados a su orden en una cuenta corriente bancaria”.

El cheque consta de tres partes, según el artículo 713 de Código de Comercio:

El cheque deberá contener, además de lo dispuesto por el artículo 621:

- 1) La orden incondicional de pagar una determinada suma de dinero;*
- 2) El nombre del banco librado, y*
- 3) La indicación de ser pagadero a la orden o al portador.*

Al momento de efectuar el aporte, a sociedad que recibe este dinero representado en cheques debe constatar que los aportes asignados para ella estén correctos, para

eso se realiza una serie de controles. Al momento de realizar un aporte en especie, en el cual se entregue un cheque, se debe verificar:

- Procedencia del cheque.
- Que la cuenta de cheque exista.
- Que la cuenta tenga fondos.
- Que el cheque sea cobrable, es decir, que este firmado debidamente, que tenga los sellos correspondientes y que no tenga orden restrictiva de pago.

Por último, el aporte a capital se hace efectivo cuando se cobra el cheque.

5.1.3 Consignación y transferencia

La consignación es un medio de pago de una deuda que se tiene. El pago se hace por medio de un documento, el cual es llevado al banco y en este se escribe el valor, la cuenta bancaria a la cual se destina número de ésta y el monto del dinero. El banco es el encargado de consignar el dinero a la cuenta, ya que es este el que la posee.

Los controles que se tienen para verificar que la consignación es correcta son:

- Que tenga correctamente el número de la cuenta, la cantidad de dinero, el nombre de la cuenta destino, la fecha, la firma.
- Sellos de los cajeros del banco.
- Verificar el formato de consignación si es banco local, banco de otra plaza o remesa negociada.
- Que aparezca efectivamente abono a la cuenta de la sociedad a la se aporta. Que sea real y efectivo. Esta verificación se realiza con el banco, ya que puede suceder que se trate de un recibo de consignación adulterado.

Las transferencias bancarias son aquellas en la que cualquier persona u entidad que posea cuenta bancaria pueda transferir cierta cantidad de dinero a la cuenta de otra persona u entidad, es el traspaso de dinero por medio de un banco. Si la transferencia se hace dentro de una misma entidad, se le llama traspaso. Las transferencias también se pueden hacer hacia otros países o cuentas de diferentes titulares.

Los controles en el momento de hacer una transferencia bancaria son:

- Verificar el nombre de la cuenta o del titular de la cuenta
- Verificar el número de la cuenta bancaria
- Verificar el nombre del banco
- Verificar el origen de la transferencia, en cuanto a que corresponda al aportante

Si la transacción se hace a nivel internacional, se verifica el código postal de país a que se desee enviar y los códigos internacionales de identificación bancaria. La verificación de la transferencia es inmediata, porque el abono de la cuenta es en línea.

5.2 TIPOS DE APORTE EN ESPECIE

Una vez descrito en qué consisten los aportes en dinero, se puede afirmar que los aportes en especie representan todos aquellos diferentes al dinero porque se hacen por medio de bienes corporales e incorporeales apreciables en dinero. De acuerdo al Código Civil, en el artículo 653 define a los bienes corporales como: *“las que tiene un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos”*. Dentro de estos, se encuentran los bienes muebles que se dividen en cosas y papeles. Las cosas, como por ejemplo vehículos, equipos, muebles, mercancías, entre otros. Los papeles se encuentran los títulos valor como acciones, letras de cambio, pagaré, facturas cambiarias, cheques, certificado de depósito a término negociable (CDT), y bonos.

Cuando los aportes societarios son en especie, la sociedad receptora del aporte registra en su contabilidad el activo que representa el aporte (inversión, cuenta por cobrar, inventario u otra clase de activo) y como contrapartida registra al capital social.

En los inmuebles que lo define el artículo 656 del Código Civil: (...) *“son las cosas que no pueden transportarse de un lugar a otro”* y continua diciendo: (...) *“y las que adhieren permanente a ellas”*. A estas pertenecen los bienes raíces (terrenos), minas y edificaciones sobre éstas como casas, edificios y veredas.

Dentro de los bienes inmuebles se encuentran los muebles por adhesión como las plantas y por destinación que su uso sea destinado al beneficio de un inmueble y que puedan separarse del inmueble, sin causar detrimento (destrucción leve o parcial). El Código Civil, en su artículo 658 las menciona. Dentro de estas se encuentran las losas del pavimento, tubos de cañerías, utensilios de minería y labranza, animales que han sido destinados al beneficio del inmueble, abonos y máquina, por mencionar algunos.

En cuanto a los bienes incorporeales, el Código Civil en su artículo 664, define: *“las cosas incorporeales son derechos reales o personales”*. Este se refiere a derechos reales de la potestad que tiene una persona sobre algo (cosa) de posesión o dominio, las cosas que se heredan, de usufructo, para su uso o para el uso de servidumbres y de hipoteca, de acuerdo con el artículo 665 del Código Civil Colombiano. En general, los bienes incorporeales se constituyen en derechos que no son perceptibles por los órganos de los sentidos, pero, enteramente apreciables en dinero como por ejemplo las marcas, patentes, knowhow, goodwill, derechos de autor, nombres y logo.

Los derechos personales o también conocidos como créditos, son aquellos derechos los cuales solo pueden ser reclamado ante un acto de préstamo, donde el deudor, persona la cual adquiere una obligación con el prestamista, el cual en este caso el la

única persona con el derecho a recibir el beneficio del pago de la deuda, de acuerdo con el artículo 666 del Código Civil Colombiano. Los derechos y acciones se poseen sobre muebles e inmuebles.

Cabe mencionar, que todo lo citado anteriormente para que tenga validez como aporte en especie, deben estar estimados por valor comercial y podrán hacerse por el género y la cantidad de las cosas que se lleven al aporte del capital según el artículo 126 de Código de Comercio: *“Los aportes en especie se podrán hacer por el género y la cantidad de los aportes que se aran al fondo social. Estas deben estimarse con un valor comercial”*.

5.2.1 Aportes de crédito

Los aportes de crédito que se realizan como aporte a capital, se refieren a una cuenta por cobrar a favor de la persona que realiza el aporte y traspassa el derecho de cobrarlo a la entidad receptora. El dinero que es recaudado por el cobro de esta obligación se entrega a la sociedad y se constituye como el aporte a capital en forma de crédito. Estos aportes no están garantizados como títulos y será abonado en cuenta del socio cuando haya ingresado efectivamente a la caja de la sociedad (artículo 129 Código de Comercio). El mismo artículo menciona que:

(...)El aportante de cualquier crédito responderá de su existencia, de la legitimidad del título y de la solvencia del deudor. Dicho crédito deberá ser exigible dentro del año siguiente a la fecha del aporte.

Si el crédito no fuere totalmente cubierto dentro del plazo estipulado, el aportante deberá pagar a la sociedad su valor o el faltante, según el caso, dentro de los treinta días siguientes al vencimiento, con los intereses corrientes del monto insoluto y los gastos causados en la cobranza.

El crédito puede estar representado en un contrato que se esté ejecutando y que esté generando pagos a favor de quien lo aporta o un documento que sustenta el crédito por ejemplo una factura de venta pendiente de cobro. En ambos casos, bien

sea el contrato o la factura de venta pendiente de cobro debe tener estipulada la posibilidad de la cesión para que así en el momento del cobro sea la sociedad la que se beneficia de este.

Es pertinente aclarar que si lo que se llega a aportar es una factura de venta (título valor) ya no se está ante un aporte de un crédito sino ante un aporte en especie.

Controles a los aportes de crédito:

- Verificar que el crédito exista.
- Verificar que el pagador exista.
- Verificar que efectivamente el pagador se está haciendo responsable de cancelar el crédito.

5.2.2 Títulos valores

Los títulos valores son documentos que diligenciados en debida forma tienen valor monetario por su sola existencia. El valor monetario es otorgado por la ley y el comercio. Regulan únicamente relaciones de comercio, dinero y mercancías y deben ser claros, expresos y exigibles, ya que en un momento dado en el que se quiera reclamar lo que en ellos se incorpora, solo se puede reclamar lo que está escrito en este, es por esto que los títulos valores deben ser autónomos, solo interesa el derecho que está en él, sin importar lo que sucedió antes y lo que pueda suceder. No dependen de ningún negocio que le había dado origen, como lo expresa el Código de Comercio, artículo 619: *“Los títulos-valores son documentos necesarios para legitimar el ejercicio del derecho literal y autónomo que en ellos se incorpora. Pueden ser de contenido crediticio, corporativos o de participación y de tradición o representativos de mercancías”*.

Los títulos valores se pueden endosar para esto deben cumplir lo estipulado en el artículo 621 del Código de Comercio:

...además de lo dispuesto para cada título valor en particular, los títulos-valores deberán llenar los requisitos siguientes:

La mención del derecho que en el título se incorpora, y

La firma de quien lo crea

La firma podrá sustituirse, bajo la responsabilidad del creador del título, por un signo o contraseña que puede ser mecánicamente impuesto.

Si no se menciona el lugar de cumplimiento o ejercicio del derecho, lo será el del domicilio del creador del título; y si tuviere varios, entre ellos podrá elegir el tenedor, quien tendrá igualmente derecho de elección si el título señala varios lugares de cumplimiento o de ejercicio. Sin embargo, cuando el título sea representativo de mercaderías, también podrá ejercerse la acción derivada del mismo en el lugar en que éstas deban ser entregadas. Si no se menciona la fecha y el lugar de creación del título se tendrán como tales la fecha y el lugar de su entrega.

Como se mencionó anteriormente, los títulos valores son documentos, por ende tienen necesidad de legitimación por parte del sujeto activo, quien es el acreedor y el sujeto pasivo quien es el deudor.

La definición para los títulos valores es variada, ya que todo depende al sector al cual se dirija y se le han otorgado diferentes nombres: títulos valor, títulos crediticios, crédito documentario, papeles de crédito, títulos circulatorios, instrumentos negociables, valores mobiliarios, entre otros⁶.

⁶PEÑA NOSSA, Lisandro. De los títulos valores. Generalidades y su jurisprudencia. Universidad Católica de Colombia. Bogotá, 2006, p.21.

Básicamente, los títulos valores es el nombre más común y general que se tiene y son. *“valores mobiliarios, pues son documentos creados para circular de un lugar a otro tanto física como jurídicamente. Así mismo son papeles valores, pues es el documento físico que materializa un derecho incorporal de índole patrimonial”*⁷. Sirve como instrumento para llevar a cabo la materialización de su contenido económico. Por ser de carácter patrimonial, es susceptible de negociación y gravámenes.

Características del título valor:

- Es un documento.
- El título valor como documento público o privado.
- Presunción de autenticidad de los títulos valores.
- El título valor como documento probatorio.
- El título valor como documento constitutivo.
- Título valor como bien mueble.

Cuando se aportan títulos valor estos se entienden recibidos por los derechos que ellos tienen inherentes. Adicionalmente, se debe verificar en todos los casos de títulos valores los endosos. Cuando se aportan títulos valor a una sociedad comercial, se espera que en el futuro cercano estos se rediman, es decir, que se recauden en dinero el valor que ellos representan, desapareciendo de la contabilidad el rubro de título valor o cuenta por cobrar, reemplazándose por dinero en efectivo.

5.2.2.1 Acciones

Las acciones son un título valor emitidos por sociedades comerciales (anónimas, comandita por acciones y sociedad por acciones simplificada) y representan un determinado porcentaje (valor) de su capital social que se desee vender. La persona o sociedad que compra sus acciones, inmediatamente se convierte en accionista y

⁷ Ibid., p.22

propietario de cierta parte de la sociedad, debido a que las acciones son inversiones de capital social. Una de las características de las acciones, es que su valor comercial varía de acuerdo a la situación en la cual se encuentre la sociedad comercial que representan, al mercado (cómo es vista por este) de bienes o servicios que pertenece la sociedad y varía de acuerdo a lo que el inversionista esté dispuesto a pagar por las acciones. Dentro de los factores que hacen variar el valor de las acciones, se encuentran los ingresos de la sociedad comercial, la calidad de los productos o servicios que ofrece, su situación económica y de acuerdo a los movimientos de oferta y demanda.

De las acciones se obtienen retribuciones (dividendos) y ganancias si se desean vender y estas ya han tomado un valor más alto que al momento de haberlas comprado.

En el caso en el cual se aporten acciones de una sociedad que cotiza en bolsa, como el valor en el mercado de estas acciones cambia constantemente, se hace necesario que se pacte el costo por el que se recibe estas acciones en el momento de realizar el aporte

Controles:

- Asegurarse que la sociedad a las cual se le paga por la acción exista.
- Que esté registrada en Cámara y Comercio.
- Que la sociedad tenga RUT.
- Si cotiza en bolsa, es necesario verificar su existencia en la Superintendencia de Valores.
- Si la acción se cotiza en bolsa en el momento de realizar el aporte de estas se hace por medio de transacciones en plataformas, Plataforma de Transacción de la Bolsa de Valores o por medio de la página web de la Bolsa de Valores.

- Se debe verificar que la sociedad no esté generando pérdidas ya que si esto está sucediendo, se estaría aportando no un beneficio sino un problema.
- Verificar los endosos.

5.2.2.2 Letra de cambio

La letra de cambio es un título valor usado generalmente para respaldar un crédito en dinero o una obligación, quien otorga el crédito o tiene derecho de cobrar la obligación es el beneficiario del título valor y se obliga a entregarlo anulado una vez le haya sido cubierto el valor del crédito o le haya sido cancelada el valor de obligación. En la letra de cambio intervienen tres personas: librado, beneficiario y librador. El librado, quien es la persona que se obliga a una deuda con el beneficiario, quien es la persona que tiene el dinero, dueño del título que puede transferir ese derecho de título a otros las veces que desee mediante el endoso.

El librador, quien es el avalista que garantiza que el librado cancelará la obligación, firma el documento junto con el librado y es el mayor responsable del cumplimiento de la obligación.

Controles:

- Se debe verificar el día, mes y año en el cual se gira o firma el documento para verificar que la letra de cambio no tenga fecha de vencimiento, porque la acción de cobro prescribe a los tres años.
- Se verifica que el valor o monto del documento coincida en números y letras.
- Nombre de los girados o responsable del pago del título valor (deudores)
- Se verifica que el nombre del beneficiario o beneficiarios corresponda con lo escrito en el título valor.
- Se verifican los endosos.

5.2.2.3 Pagaré

Es un título valor que lleva consigo una promesa de pago de un otorgante, que es la persona comprometida a pagar cierta suma de dinero a un beneficiario o portador, quien es el que recibe el dinero el pagaré contiene obligaciones a cumplir con lo menciona el Código de Comercio, artículo 609:

El pagaré del contenedor, además de los requisitos que establece el artículo 621, los siguientes:

- La promesa incondicional de pagar una suma determinante de dinero;
- El nombre de la persona a quien deba hacerse el pago;
- La indicación de ser pagadero a la orden o al portador, y
- La forma de vencimiento.

La diferencia entre la letra de cambio y el pagaré, es que en la letra de cambio se crea la orden de cumplir con la obligación y el pagaré consiste en una promesa de pago incondicional.

En el pagaré se debe verificar:

- La veracidad de los datos en cuanto a la existencia del portador o pagador.
- Fecha de vencimiento del pagaré porque la acción de cobro prescribe en tres años.
- Carta autorizando llenar los espacios en blanco.
- Se deben verificar los endosos.
- Formato de autorización para consultar el historial crediticio firmado por el girador(cliente), según la Ley 1266 de 2008 (habeas data) y la Ley 1581 de 2012(protección de datos personales).

5.2.2.4 Facturas de venta

La factura de venta es un documento título valor que contiene un crédito en el cual el vendedor o prestador del servicio ordena a cancelar a quien se beneficia de este o el comprador en un tiempo determinado. Para que la factura de venta opere como título valor debe cumplir los requisitos establecido en la Ley 1231 de 2008, si no cumple estos requisitos se tratará de una simple factura de venta.

Para que el aporte de la factura de venta como título valor sea válido esta debe estar diligenciada correctamente y debe estar pendiente de su pago.

Para denominarse factura, el documento debe llevar ciertos requisitos según el artículo 774 de Código de Comercio:

REQUISITOS DE LA FACTURA. <Artículo modificado por el artículo 3 de la Ley 1231 de 2008. El nuevo texto es el siguiente:> La factura deberá reunir, además de los requisitos señalados en los artículos 621 del presente Código, y 617 del Estatuto Tributario Nacional o las normas que los modifiquen, adicionen o sustituyan, los siguientes:

- 1. La fecha de vencimiento, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 673. En ausencia de mención expresa en la factura de la fecha de vencimiento, se entenderá que debe ser pagada dentro de los treinta días calendario siguiente a la emisión.*
- 2. La fecha de recibo de la factura, con indicación del nombre, o identificación o firma de quien sea el encargado de recibirla según lo establecido en la presente ley.*
- 3. El emisor vendedor o prestador del servicio, deberá dejar constancia en el original de la factura, del estado de pago del precio o remuneración y*

las condiciones del pago si fuere el caso. A la misma obligación están sujetos los terceros a quienes se haya transferido la factura.

No tendrá el carácter de título valor la factura que no cumpla con la totalidad de los requisitos legales señalados en el presente artículo. Sin embargo, la omisión de cualquiera de estos requisitos, no afectará la validez del negocio jurídico que dio origen a la factura.

En todo caso, todo comprador o beneficiario del servicio tiene derecho a exigir del vendedor o prestador del servicio la formación y entrega de una factura que corresponda al negocio causal con indicación del precio y de su pago total o de la parte que hubiere sido cancelada.

La omisión de requisitos adicionales que establezcan normas distintas a las señaladas en el presente artículo, no afectará la calidad de título valor de las facturas.” Adicionalmente, la factura de venta debe cumplir o estipulado en el artículo 617 del Estatuto Tributario:

Requisitos de la factura de venta. *Para efectos tributarios, la expedición de factura a que se refiere el artículo 615 consiste en entregar el original de la misma, con el lleno de los siguientes requisitos:*

a. Estar denominada expresamente como factura de venta.

b. Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio.

c. Apellidos y nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios, junto con la discriminación del IVA pagado.

d. Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta.

e. Fecha de su expedición.

f. Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados.

g. Valor total de la operación.

h. El nombre o razón social y el NIT del impresor de la factura.

i. Indicar la calidad de retenedor del impuesto sobre las ventas.

j. <Literal inexecutable>

Al momento de la expedición de la factura los requisitos de los literales a), b), d) y h), deberán estar previamente impresos a través de medios litográficos, tipográficos o de técnicas industriales de carácter similar. Cuando el contribuyente utilice un sistema de facturación por computador o máquinas registradoras, con la impresión efectuada por tales medios se entienden cumplidos los requisitos de impresión previa. El sistema de facturación deberá numerar en forma consecutiva las facturas y se deberán proveer los medios necesarios para su verificación y auditoría.

Controles. Aparte de verificar los requisitos de forma de este título valor, se debe verificar:

- Que la factura corresponda a hechos reales.
- Que exista el emisor.

- Que a la fecha de aportar la factura, esta esté pendiente de pago.
- Que no esté prescrita la acción de cobro, la cual ocurre tres años posteriores a la fecha de emisión.
- Formato de autorización para consultar historial crediticio firmado por el girador (cliente), según la Ley 1266 de 2008 (habeas data) y la Ley 1581 de 2012 (protección de datos personales).
- Se deben verificar los endosos.

5.2.2.5 Cheque posfechado

El cheque posfechado es la forma de adquirir un crédito a sabiendas de que la persona quien adquiere la deuda no tiene el monto de dinero para cancelarla, ya que el cheque posfechado se cobra en una fecha que es posterior a la realización de este mismo. Es una forma de financiar la deuda que garantiza el pago en el futuro de la obligación para la fecha en la que se estableció el pago. Es por esto que el cheque posfechado no se considera como efectivo y se clasifica dentro de los aportes en especie.

Adicionando a lo anterior, el Código de Comercio menciona ciertas responsabilidades que debe llevar el cheque, en su artículo 713:

El cheque deberá contener, además de lo dispuesto por el artículo 621:

- 1. La orden incondicional de pagar una determinada suma de dinero;*
- 2. El nombre del banco librado, y*
- 3. La indicación de ser pagadero a la orden o al portador.*

Y por ser título valor, lo dispuesto en el artículo 621: “Además de lo dispuesto para cada título-valor en particular, los títulos-valores deberán llenar los requisitos siguientes:

- 1. La mención del derecho que en el título se incorpora, y*
- 2. La firma de quién lo crea.*

La firma podrá sustituirse, bajo la responsabilidad del creador del título, por un signo o contraseña que puede ser mecánicamente impuesto.

Si no se menciona el lugar de cumplimiento o ejercicio del derecho, lo será el del domicilio del creador del título; y si tuviere varios, entre ellos podrá elegir el tenedor, quien tendrá igualmente derecho de elección si el título señala varios lugares de cumplimiento o de ejercicio. Sin embargo, cuando el título sea representativo de mercaderías, también podrá ejercerse la acción derivada del mismo en el lugar en que éstas deban ser entregadas.

Si no se menciona la fecha y el lugar de creación del título se tendrán como tales la fecha y el lugar de su entrega.

En el momento en el que el cheque es cancelado se hace el registro del ingreso a caja y crédito en cuentas por cobrar. Cabe anotar que el cheque posfechado es un pacto de mutua confianza porque quien lo recibe confía en quien se lo entrega y quien lo entrega, es decir el girador confía en que se respetara la fecha de cobro. Esto se menciona porque es sabido que un cheque se paga siempre y cuando existan fondos, independiente de la fecha futura que tenga de cobro. Hay que aclarar que un cheque caduca seis meses contados desde su expedición.

Controles:

- Datos completos del girador del cheque(nombre completo, cedula, dirección y teléfono)
- Llevar fecha futura de consignación
- Dependiendo del monto del cheque, las entidades de respaldo(Fenalcheque, Covinoc, etc.) exigen documentos como últimos tres extractos de la cuenta, teléfonos de referencias familiares y comerciales, esto si es persona natural. En el caso de ser jurídica, exigen Cámara de Comercio.
- Formato de autorización para consultar historial crediticio firmado por el girador (cliente), Ley 1266 de 2008, (habeas data) y según la Ley 1581 de 2012(protección de datos personales).
- Cuando el resultado de la consulta es positivo se recibe un código o clave de aprobación por parte de la entidad de respaldo. En el caso de ser negativo, este código no es suministrado.
- Verificar los endosos.

El cheque no se puede consignar antes o después de la fecha estipulada porque se trata de un pacto de caballeros, por este motivo no se deben aceptar prorrogas a la fecha estipulada ya que nunca se consolidaría el aporte.

5.2.2.6Certificados de depósito a término negociable(CDT)

Es un instrumento financiero de inversión, el cual es emitido por un banco o corporación financiera a un cliente (persona natural o jurídica) que ha hecho un depósito de dinero en este con el fin de beneficiarse recibiendo dividendos de acuerdo a la tasa de interés pactada. Es útil al momento de ahorra y de obtener rentabilidad en el momento de tener dinero y no saber en que invertirlo.

El CDT no puede cobrarse antes del tiempo estipulado. Si el dueño del CDT necesita liquidez, puede acceder a vender el título a otra persona, siendo esta ultima la que se beneficie del CDT al llegar a su vencimiento.

Dentro de los requisitos que se encuentran para acceder a un CDT están:

- Verificar fotocopia del documento de identidad si se trata de persona natural
- Verificar fotocopia de número de identificación tributaria(RUT), si se trata de persona jurídica
- Verificar Monto de apertura de acuerdo a la entidad financiera a la cual se dirija
- Verificar constitución en cheque, efectivo o con cargo a cuenta.
- Verificar que el CDT este vigente, es decir que no se haya cobrado.
- Verificar los endosos.

5.2.2.7 Bonos

Los bonos son títulos valor que representan instrumentos de deuda a largo plazo que muestra que una sociedad ha contraído un préstamo de cierta suma de dinero, con promesa de reembolso en el futuro en condiciones definidas. Regularmente, se emiten con vencimiento de 10 a 30 años y valor nominal (valor sobre el cual se emite un bono).

Normalmente, los bonos pueden ser emitidos por el Estado y por grandes compañías buscando financiación. Cuando se compra el bono, el emisor adquiere una deuda que cancelara en un futuro, pero, que mientras ese futuro llega, tendrá que pagar intereses a quien compro el bono, que básicamente fue el que le prestó el dinero. El bono no es sinónimo de ser accionista de la compañía, pero existen bonos que pueden ser convertibles en acciones, en este caso, luego del plazo estipulado el propietario se convierte en accionista de la compañía que lo emitió.

Controles:

- Asegurarse que la sociedad a las cual se le paga por la acción exista.
- Verificar que la sociedad comercial esté registrada en Cámara y Comercio.

- Que la sociedad este registrada en el RUT.
- Si cotiza en bolsa, es necesario verificar su existencia en la Superintendencia de Valores.
- Se debe verificar que la sociedad no esté generando pérdidas ya que si esto está sucediendo, se estaría aportando no un beneficio sino un problema.
- Verificar los endosos.

5.2.3 Mercancías para la venta

Las mercancías para la venta son todos aquellos bienes que se compran, se elaboran, y luego se venden dentro del giro ordinario del negocio. Son intercambiables con bienes distintos o por dinero, ya que posee valor de cambio. No son creados para consumo propio. La importancia del valor de la mercancía yace en que esta tiene un costo o un trabajo, por lo que la mercancía se origina en un proceso de producción que implica los dos factores ya mencionados.

La NIC 2 habla acerca de la medición del inventario: *“Los inventarios se medirán al costo o al valor neto realizable, según cual sea menor”*⁸. El costo es aquel que se determina antes de que se fabrique el producto, es decir, que ya está predeterminado. El valor neto realizable es el precio que se estima del valor que se puede obtener en el mercado por la venta no forzada del inventario, menos lo que cuesta la producción del inventario y todo lo que es necesario para llevar a cabo la venta. Luego, se comparan estos dos y se escoge el que sea menor y es por este que finalmente se mide el inventario.

Estos inventarios pueden ser cualquier tipo de bien, ya sea que se encuentren listos para la venta o que se trate de materia prima para ser incorporada en un proceso productivo.

⁸IASB. NIC 2. Inventarios. [en línea]. Enero de 2012. [Consultada el 1 de abril, 2014]. Disponible en internet: <http://www.ifrs.org/Documents/IAS02.pdf>, p. 1.

Controles:

- Verificar que la mercancía en perfecto estado de conservación
- Verificar la fecha de vencimiento (si aplica) o si se trata de elementos perecederos.
- Verificar la existencia de garantías.

5.2.4 Propiedad, planta y equipo

La propiedad, planta y equipo constituye todos activos tangibles, adquiridos o construidos que son utilizados en la producción de bienes y servicios para darles uso en la operación de un ente comercial. En la NIC 16 se describe la propiedad, planta y equipo como activos tangibles que: *“posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y se esperan usar durante más de un período”*⁹.

Cabe destacar que tanto los inventarios como la propiedad, planta y equipo constituyen activos y para que estos se constituyan como tales deben cumplir con 5 requisitos de acuerdo a las IFRS, por tanto, los activos son:

- Son recursos económicos
- Controlados, es decir, que tiene riesgos y beneficios
- Surge de eventos pasados
- Tienen probabilidad de generar beneficios económicos futuros
- Son medibles

La propiedad, planta y equipo está conformada por:

⁹ IASB. NIC 16. Propiedad, planta y equipo. [en línea]. [Consultado el 3 de abril, 2014]. Disponible en internet:<http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS-technical-summaries/Documents/Spanish%20Web%20Summaries%202013/IAS%2016.pdf>, página 1, emitido el 1 de enero de 2013.

- Terrenos
- Materiales proyectos petroleros(fase de exploración y explotación)
- Construcciones en curso
- Maquinaria y equipos en montaje (que se está montando, no se ha terminado de armar)
- Construcciones y edificaciones
- Maquinaria y equipo
- Equipo de oficina
- Equipo de cómputo y comunicación
- Equipo médico y científico
- Equipo de hoteles y restaurantes
- Flota y equipo de transporte
- Flota y equipo fluvial o marítimo
- Flota y equipo aéreo y férreo
- Acueducto, plantas y redes
- Armamento de vigilancia
- Envases y empaques
- Plantaciones agrícolas y forestales
- Vías de comunicación
- Minas y canteras
- Pozos artesianos
- Yacimientos(agua, minerales)
- Semovientes(animales)
- Propiedades, planta y equipo en tránsito(importaciones)

En la misma NIC 16 se trata del reconocimiento de la propiedad, planta y equipo como activos tangibles. En cuanto a la medición en el reconocimiento de la propiedad, planta y equipo como activos, se medirán por su costo. El costo incluye el precio de adquisición, incluyendo aranceles, impuestos, descuentos o rebajas; el costo de ubicación del activo en el lugar y las condiciones óptimas para operar de la

manera prevista por la gerencia. Hay que destacar que en el momento de recibir el activo debe exigir al aportante la factura de compra del activo y un avalúo técnico en el que se especifique la forma en que se determina su valor comercial, teniendo en cuenta su depreciación.

Si llegara el caso en el que el aportante aporta del bien que ya ha sido depreciado cien por ciento, tener precaución que el valor comercial del bien este avalado por una entidad especializada(peritaje), por ejemplo un bien inmueble debe estar avalado por la Lonja de Propiedad Raíz y es la sociedad que recibe el aporte determina el tiempo a depreciar el bien nuevamente.

5.2.5 Intangibles

Los activos intangibles se caracterizan por carecer de apariencia física pero poseer valor monetario, revisten gran importancia para las sociedades comerciales ya que generan valor de mercado y flujos de caja dentro de estas. Los intangibles son bienes que se representan derechos o ventajas incrementando ingresos y utilidades, el uso de este derecho dentro del giro ordinario de la sociedad comercial hace que estos activos intangibles se amorticen durante su vida útil estimada técnicamente.

Para que un activo se reconozca como intangible, la sociedad comercial debe demostrar que este cumple con la definición de un activo intangible y el criterio de reconocimiento que de acuerdo con la NIC 38, Activos Intangibles: *“Este requerimiento se aplicará a los costos soportados inicialmente, para adquirir o generar internamente un activo intangible, y para aquéllos en los que se haya incurrido posteriormente para añadir, sustituir partes del mismo o realizar su mantenimiento”*¹⁰.

¹⁰IASB. NIC 38. Activos intangibles. [en línea]. [Consultado el 3 de abril, 2014]. Disponible en internet: <http://www.ifrs.org/IFRSs/Documents/Spanish%20IAS%20and%20IFRSs%20PDFs%202012/IAS%2038.pdf>, página 1, año 2005.

La norma también comenta sobre si el activo es identificable si:

...es separable, es decir, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, transferido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un contrato, activo identificable o pasivo con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga la intención de llevar a cabo la separación; o Surge de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones¹¹.

Se reconoce como activo intangible si hay posibilidad de que los beneficios económicos que este produzca fluyan a la sociedad comercial y el costo del activo puede ser medido de forma fiable, es por esto que cuando se compran intangibles se compran flujos de efectivo futuros¹².

Cuando se adquiere un activo intangible de forma independiente este comprende el precio de su adquisición, los aranceles de importación e impuestos nacionales que tuvieron que haber adquirido al momento de la adquisición, después de haber deducido descuentos comerciales y rebajas y cualquier costo directo atribuible para preparar el activo para su uso¹³.

La sociedad comercial tiene dos formas de medir el activo intangible posteriormente al momento de su reconocimiento: modelo del costo o modelo de revaluación. Si el

¹¹ IASB. NIC 38. Activos intangibles. [en línea]. [Consultado el 3 de abril, 2014]. Disponible en internet: <http://www.ifrs.org/IFRSs/Documents/Spanish%20IAS%20and%20IFRSs%20PDFs%202012/IAS%2038.pdf>, p. 1. Emitido 1 de enero de 2012, p. 1.

¹² UNIVERSIDAD EAFIT. Notas de clase. Consultorio Contable. . [en línea]. Medellín, 2014. [Consultado el 3 de abril, 2014]. Disponible en internet: <http://www.eafit.edu.co/escuelas/administracion/consultorio-contable/Documents/Nota%20de%20clase%2053%20NIC%2038.pdf>

¹³ IASB. NIC 38. Activos intangibles. [en línea]. [Consultado el 3 de abril, 2014]. Disponible en internet: <http://www.ifrs.org/IFRSs/Documents/Spanish%20IAS%20and%20IFRSs%20PDFs%202012/IAS%2038.pdf>. Emitido 1 de enero, 2012, p.1.

activo se contabiliza por el modelo de revaluación, los demás activos que pertenecen a la misma clase (intangibles) se contabilizan con el mismo modelo.

El modelo del costo: Costo del activo intangible – amortización acumulada y el valor acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.

Modelo de revaluación. El activo se contabilizará por su valor revaluado que es su valor razonable, siendo este el valor máximo por el cual un comprador está dispuesto a dar para comprar y el valor mínimo que un vendedor está dispuesto a recibir estando ambos con voluntad de hacer transacción, con mercado activo (hay compradores y vendedores), productos homogéneos y se conocen los precios de oferta y demanda.

Al valor revaluado se le resta la amortización acumulada y el valor acumulado de las pérdidas. Las revaluaciones se realizarán con suficiente continuidad para asegurar que al final del periodo sobre el que se informa, no difiera de gran manera del que podría determinarse utilizando el valor razonable.

La vida útil de un activo intangible puede ser finita o indefinida el valor residual de un intangible siempre es cero.

Cuando se amortiza un activo intangible, puede ser que ese costo tenga relación con la planta y se lleva a inventarios como un costo indirecto de fabricación.

Por otro lado, las patentes no se pueden renovar, las marcas sí.

Ahora bien los intangibles son:

- Crédito mercantil(cuando se aporta acciones).
- Marcas, logos y enseñas

- Patentes
- Concesiones y franquicias
- Derechos
- Knowhow
- Licencias

Controles: En el momento de aportar un intangible se exige un avalúo técnico justificando su valor comercial y si los intangible son objetos de registro se debe asegurar que los intangibles estén registrados en la Superintendencia de Industria y Comercio. Por otro lado, debe verificarse si le han efectuado amortizaciones anteriormente.

5.3 TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS APORTES EN ESPECIE

El costo fiscal de los activos representa un concepto de vital importancia en este trabajo escrito porque de una comparación con este valor es que se determina la utilidad o pérdida de quien lo aporte a una sociedad o lo enajene. Este concepto junto con el precio de venta es la base con la que se determina la renta gravable o ganancia ocasional sobre la que habrá que tributar. Es preciso explicar que el costo fiscal de un bien para quien lo posee está conformado por el costo de adquisición más los reajustes fiscales (es un ajuste por inflación fiscal que aplica desde el 2007, cuyo índice de ajuste es el IPC) más los ajustes por inflación (corresponde a reconocimiento de la pérdida del poder adquisitivo al momento de contabilizar y declarar los activos, aplicó hasta el año 2006) y menos las depreciaciones u amortizaciones a que hubiere lugar.

Por principio general, el costo fiscal no difiere del costo contable a excepción de las valorizaciones de activos y provisiones diferentes de la de cartera, conceptos que existen contablemente pero no fiscalmente. Conforme a esto, el costo fiscal de cualquier activo está determinado por el precio de adquisición o costo declarado, a lo

que se deben adicionar los reajustes fiscales que permite la ley (estos reajustes no se contabilizan), el costo de las adiciones, mejoras, construcciones y reparaciones, siempre que dichos conceptos no se hayan tratado como deducción. Ahora, si el activo es depreciable, amortizable o agotable, a los valores anteriores debo restar el valor acumulado de la depreciación, amortización o agotamiento según el caso.

En seguida, se abordarán dos temas centrales de la investigación, donde se podrá notar los cambios realizados a los aportes en especie, fusiones y escisiones después de la Reforma Tributaria.

5.3.1 Tratamiento tributario de los aportes en especie antes de la ley 1607 de 2012.

Antes de la expedición de la ley 1607, no se entendía que la persona que aportaba en especie obtenía algún tipo de enriquecimiento, sin importar si el costo fiscal del activo que aportaba era diferente del valor comercial por el que se recibía. La misma administración tributaria, mediante conceptos así lo certificaba. Para el caso de acciones, el costo fiscal del bien aportado era igual al costo fiscal de las acciones que se reciben por hacer el aporte y este sí incide en la determinación de la utilidad. El valor intrínseco (total de patrimonio dividido entre el número de las acciones en circulación) de las acciones sí incide para calcular la utilidad que surgía de los aportes en especie, pero en todo caso, se trataba de una utilidad contable no gravada con impuesto de renta.

En el momento de realizar el aporte en especie, las partes que intervienen en este proceso determinan el valor del bien aportado y de las acciones o partes recibidas ya sea por valor nominal o valor intrínseco.

En el momento de transferir los derechos sobre los bienes aportados, se debe acordar el costo fiscal del bien. Cuando el costo fiscal del bien aportado es igual al costo fiscal de las acciones recibidas a cambio no se genera renta ni ganancia

ocasional gravable para el aportante, es decir no afecta para determinar utilidad o pérdida en el momento de la enajenación del bien que se aporta. El aporte en especie a una sociedad, se asimila a una enajenación por cuanto hay transferencia de dominio, pero hasta antes de la Ley 1607, el Estatuto Tributario no lo consideraba así y lo exoneraba de impuestos.

De acuerdo con el artículo 386 del Código de Comercio, el cual establece el contenido en el reglamento de suscripción de las acciones:

1. La cantidad de acciones que se ofrezca, que no podrá ser inferior a las emitidas;
2. La proporción y forma en que podrán suscribirse;
3. El plazo de la oferta, que no será menor de quince días ni excederá de tres meses;
4. El precio a que sean ofrecidas, que no será inferior al nominal, y
5. Los plazos para el pago de las acciones.

A este respecto, la DIAN lo avaló mediante un concepto emitido en el Oficio 061450 de septiembre 6 de 2005, el cual se presenta a continuación

Previamente le aclaro que esta Oficina es competente para resolver consultas de carácter general y abstracto que se presenten en relación con la interpretación y aplicación de las normas relativas a los impuestos del orden nacional administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de conformidad con las prescripciones del artículo 1° de la Resolución No. 5467 de 2001, en concordancia con el artículo 11 del Decreto 1265 de 1999.

Solicita usted aclaración del Oficio No. 073293 de octubre 27 de 2004, por considerar que existe contradicción cuando en el mismo se afirma que, siempre que el costo fiscal del bien aportado sea igual al costo fiscal de las acciones recibidas a cambio, tal situación no incide en la determinación de la utilidad, y a renglón seguido se manifiesta que a los

aportes en especie les son aplicables las reglas establecidas en el artículo 90 del Estatuto Tributario; sostiene que, contrario a lo que se dice a lo largo del concepto, la administración concluye que el valor intrínseco de las acciones si es relevante para determinar la potencial utilidad derivada de los aportes en especie.

En primer lugar, debe tenerse presente que en las operaciones de suscripción de acciones en las cuales el aporte efectuado por el inversionista se concreta en la entrega de un bien, es decir, se realiza en especie, corresponde a las partes intervinientes fijar el valor tanto de los bienes aportados como de las acciones recibidas, bien sea que, para estas últimas, se trate de su valor nominal o de su valor intrínseco.

En relación con el valor asignado a los bienes que se enajenan como aporte en especie, el Concepto No. 032965 de mayo 28 de 2004, considera tres hipótesis a saber:

1. Que en la negociación las partes acuerden como valor de enajenación del bien aportado el costo fiscal de éste, caso en el cual, no se genera renta para el aportante del bien.

2. Que las partes acuerden como valor de enajenación del bien aportado, uno superior a su costo fiscal, generándose portante una utilidad para el aportante, determinada como la diferencia entre el costo fiscal del bien aportado y el costo de las acciones recibidas, ya sea que estas se reciban por su valor nominal o por su valor intrínseco.

3. Por último, si las partes asignan al bien aportado un precio de enajenación inferior a su costo fiscal, se generará una pérdida no deducible para el aportante.

Por su parte, el Oficio No 073293 de 2004 señala:

"De esta manera, el valor intrínseco de las acciones que se reciben a cambio, cuando se aportan bienes para capitalizar una sociedad, no

incide para efectos de determinar la unidad o pérdida en la enajenación de los activos aportados, siempre y cuando el costo fiscal del bien aportado sea_ igual al costo fiscal de las acciones recibidas a cambio. Así las cosas, cuando se aportan bienes para capitalizar una sociedad y se reciben a cambio acciones de ésta, no se genera renta ni ganancia ocasional gravable en cabeza_ del aportante cuando el costo fiscal del bien aportado es igual al costo fiscal de las acciones.

"... Por último para este Despacho es claro que cuando se hace un aporte en especie a una sociedad, se configura una enajenación o transferencia de dominio del bien objeto del aporte y por tanto a esta operación le son aplicables las reglas del artículo 90 del Estatuto Tributario, a la cual están sujetos todos los contribuyentes".

Es claro que el criterio adoptado por la DIAN, tanto en el Concepto No 032965 como en el oficio 073293, en lo que se refiere a la determinación de la renta en cabeza de un contribuyente que efectúa un aporte en especie y recibe a cambio acciones de una compañía, corresponde a lo señalado en el artículo 90 del Estatuto Tributario, norma que define dicha renta como la diferencia entre el precio de enajenación y el costo del activo enajenado.

Para el caso específico de los aportes en especie, el precio de enajenación del bien equivale al valor que las partes le asignan en el negocio y el mismo representa, para el Inversionista, el costo pagado por las acciones recibidas, el cual puede coincidir con su valor nominal o con su valor intrínseco. De cualquier forma, en las operaciones de colocación y suscripción de acciones debe atenderse a lo dispuesto en el numeral 4° del artículo 386 del Código de Comercio, que establece que el precio por el cual pueden emitirse las acciones no puede ser inferior a su valor nominal.

Así las cosas, cuando el costo de las acciones recibidas, es decir, el precio de enajenación del bien aportado, es superior al costo de dicho bien, se genera una utilidad gravada con el impuesto sobre la renta; en estas condiciones, si el costo de las acciones recibidas (precio de enajenación del bien aportado) coincide con su valor intrínseco, el mismo, obviamente, sí es relevante para determinar la utilidad derivada del aporte en especie (hipótesis 2 del Concepto No. 032965). Contrario sensu, y como lo señala el oficio cuya aclaración se solicita, no se genera utilidad para el aportante cuando el costo de las acciones recibidas (que puede corresponder a su valor intrínseco) es igual al costo del bien aportado (hipótesis 1 del Concepto No 032965).

Por lo anterior, es del caso concluir que la referencia al artículo 90 del Estatuto tributario, en el Oficio N° 073293 de octubre 27 de 2004, no se opone al criterio plasmado en el mismo oficio y en los demás conceptos que han desarrollado el tema del tratamiento tributario de los aportes en especie.

Atentamente,

JUAN JOSE FUENTES BERNAL

Jefe División de Normativa y Doctrina Tributaria

Oficina Jurídica

Como se concluye del documento transcrito precedentemente, antes de la expedición de la ley 1607 los aportes en especie no representaban mayor problema tributario porque como ya se explicó, no se consideraba enajenación y no existían límites de tiempo ni permanencia de estos activos en la sociedad receptora, por otro lado, tampoco existían límites de tiempo para las acciones que recibía quien realizaba el aporte en especie y en cuanto a los precios de los aportes y de las acciones recibidas, eran definidos por los participantes del hecho. El abuso de esta figura para

efectos elusivos de parte de los contribuyentes hizo que el tema fuese considerado en la reforma tributaria, la cual incluyó controles y consideraciones antes no consideradas (ver exposición de motivos de la Ley 1607 de 2014 incluida en el marco teórico).

5.3.2 Tratamiento tributario de los aportes en especie después de la ley 1607 de 2012

A continuación se transcriben los artículos 319 hasta el artículo 319-2 del Estatuto Tributario, el cual fue modificado por la Ley 1607 con el artículo 98. Detallan los cambios tributarios efectuados a los aportes en especie que adicionaron al Estatuto Tributario, nuevas reglas de juego a la hora de ejercer los casos en materia de aportes en especie:

Artículo 319 del Estatuto Tributario. Aportes a sociedades nacionales. *El aporte en dinero o en especie a sociedades nacionales no generará ingreso gravado para estas, ni el aporte será considerado enajenación, ni dará lugar a ingreso gravado o pérdida deducible para el aportante, siempre que se cumplan las siguientes condiciones.*

1. La sociedad receptora del aporte no realizará ingreso o pérdida como consecuencia del aporte, cuando a cambio del mismo se produzca emisión de acciones o cuotas sociales nuevas. En el caso de colocación de acciones o cuotas propias readquiridas, el ingreso de la sociedad receptora del aporte se determinará de acuerdo con las reglas generales aplicables a la enajenación de activos.

2. Para la sociedad receptora del aporte, el costo fiscal de los bienes aportados será el mismo que tenía el aportante respecto de tales bienes, de lo cual se dejará constancia en el documento que contenga el acto jurídico del aporte. Para efectos de depreciación o amortización fiscal en

cabeza de la sociedad receptora del aporte, no habrá lugar a extensiones o reducciones en la vida útil de los bienes aportados, ni a modificaciones del costo fiscal base de depreciación o amortización.

3. El costo fiscal de las acciones o cuotas de participación recibidas por el aportante será el mismo costo fiscal que tenían los bienes aportados al momento del aporte en cabeza del aportante.

4. Los bienes aportados conservarán para efectos fiscales en la sociedad receptora, la misma naturaleza de activos fijos o movibles que tengan para el aportante en el momento del aporte.

5. En el documento que contenga el acto jurídico del aporte, el aportante y la sociedad receptora declararán expresamente sujetarse a las disposiciones del presente artículo y la Administración Tributaria podrá solicitar de cada uno de ellos el cumplimiento de las condiciones aquí establecidas según le apliquen.

La modificación del artículo 319 del Estatuto Tributario menciona que en el momento de que se desee realizar un aporte en especie a una o varias sociedades nacionales, no se tomará como una enajenación (venta) que originara a pagar tributo por ingreso gravado o pérdida deducible, siempre y cuando cumpla con requisitos o reglas que la Reforma Tributaria dejó en claro.

La sociedad receptora del aporte no realizará ingreso o pérdida como consecuencia del aporte, cuando a cambio del mismo se produzca emisión de acciones o cuotas sociales nuevas. En el caso de colocación de acciones o cuotas propias readquiridas, el ingreso de la sociedad receptora del aporte se determinará de acuerdo con las reglas generales aplicables a la enajenación de activos.

Para la sociedad receptora del aporte, el costo fiscal de los bienes aportados será el mismo que tenía el aportante respecto de tales bienes, de lo cual se dejará constancia en el documento que contenga el acto jurídico del aporte. Para efectos de depreciación o amortización fiscal en cabeza de la sociedad receptora del aporte, no habrá lugar a extensiones o reducciones en la vida útil de los bienes aportados, ni a modificaciones del costo fiscal base de depreciación o amortización.

Tanto para el aportante como para la sociedad receptora del aporte, el costo fiscal del aporte será el mismo costo fiscal (entendiéndose como costo fiscal al valor por el cual un activo fue declarado y por tratamientos tributarios podrá ser diferente al valor en libros) para los dos, siempre y cuando se deje constancia en un documento soporte al acto jurídico, es decir que contenga el acto del aporte y el costo fiscal del aporte.

Con la Reforma Tributaria, no se podrá realizar cambios como aumentos o disminución en la vida útil del activo aportado para su depreciación o amortización ni modificaciones en el costo fiscal siendo este la base para su depreciación o amortización. La sociedad receptora del aporte, si recibe bienes depreciables, los recibe por el mismo costo neto que tenían e el patrimonio del aportante. De igual manera, si la sociedad receptora recibe mercancías, las seguirá tratando como tal. Al recibir bienes, la sociedad no afectará para nada su cuenta de ingresos ya que bajo estos parámetros, este acto no se constituye como venta.

Anteriormente, las empresas la Ley tenía vacíos en cuanto a esto y las empresas aprovechaban esto de manera que los activos que ya estaban viejos y deteriorados, los transferían a otras sociedades como aportes y el valor por lo cual lo transferían (costo neto) era exageradamente costoso. El activo entraba a la sociedad receptora y se empezaba a depreciar con el fin de bajar la utilidad de la sociedad.

El costo fiscal de las acciones o cuotas de participación recibidas por el aportante será el mismo costo fiscal que tenían los bienes aportados al momento del aporte en cabeza del aportante.

En el momento que el aportante recibe acciones, este deberá registrar por el mismo costo fiscal que tenía en su patrimonio los bienes que aportó, es decir, tanto lo que aportó como las acciones que recibió por esto deben tener el mismo costo fiscal, El aportante debe cambiar un activo por otro, pero el cambio en el patrimonio de él tiene que ser por el mismo valor sin generar ingresos o pérdidas, medida que rechaza la DIAN según concepto 61450 de 2005, anteriormente expuesto en el “Tratamiento tributario antes de la Ley 1607 de 2012.

Los bienes aportados conservarán para efectos fiscales en la sociedad receptora, la misma naturaleza de activos fijos o movibles que tengan para el aportante en el momento del aporte

La naturaleza de los activos aportados no cambiará en el momento de entrar a la sociedad receptora. La sociedad receptora debe darle el mismo tratamiento correspondiente a su naturaleza que tenían en el momento de su aporte.

En el documento que contenga el acto jurídico del aporte, el aportante y la sociedad receptora declararán expresamente sujetarse a las disposiciones del presente artículo y la Administración Tributaria podrá solicitar de cada uno de ellos el cumplimiento de las condiciones aquí establecidas según le apliquen.

Tanto el aportante como la entidad receptora deben dejar en el documento soporte del acto jurídico que conocen plenamente el artículo (319) y que se someten a las condiciones aquí establecidas, conociendo de ante mano que la DIAN podrá fiscalizar el aporte efectuado y las condiciones establecidas.

Los párrafos a continuación muestran los diferentes casos en que el artículo no se cumple, por lo tanto si estos casos llegaran a practicarse, los aportes es especie dejan de constituirse como tal y se consideran como enajenación por lo tanto causaran tributo:

“Parágrafo 1°.Para efectos mercantiles y contables se tendrá como valor del aporte el asignado por las partes de acuerdo con las normas mercantiles y contables”.

Las partes acuerdan el valor del activo que se aporta de acuerdo a valores comerciales y no al valor que ellos dispongan, saliéndose de las referencias de los valores comerciales, con el fin de generar un exagerado valor del bien aportado, generando beneficios al momento de entrar a la sociedad para poder realizar una depreciación u amortización y por ende bajar la utilidad de la sociedad como ya se había mencionado anteriormente.

Parágrafo 2°.El aportante realizará un ingreso sometido al impuesto sobre la renta y complementarios cuando enajene las acciones o cuotas recibidas como consecuencia del aporte. Dicho ingreso se determinará de acuerdo con las normas generales en materia de enajenación de activos.

Si el aportante decide vender las acciones que recibió a cambio de realizar el aporte, este acto se constituirá como venta y por ende este ingreso es gravado y deja de entenderse como aporte.

Parágrafo 3°.La sociedad receptora del aporte realizará un ingreso sometido al impuesto sobre la renta y complementarios cuando enajene los bienes recibidos a título de aporte. Dicho ingreso se determinará de acuerdo con las normas generales en materia de enajenación de activos.

De la misma manera como ocurre en el párrafo No. 2, si la sociedad receptora del aporte decide venderlo, deberá pagar impuesto por esta venta, gravándose como ingreso sobre renta y complementarios.

Parágrafo 4°. Si la sociedad receptora enajena los activos recibidos a título de aporte, que tengan el carácter de activos fijos, dentro de los dos (2) años siguientes al aporte, no podrá compensar pérdidas fiscales acumuladas ni excesos de renta presuntiva sobre renta líquida respecto de la renta que genere la enajenación de dichos activos.

Si a sociedad receptora vende el bien aportado en un periodo menor de 2 años, no puede compensar con pérdidas fiscales (pérdidas del ejercicio) que se tengan, ni excesos de renta presuntiva (exceso de la renta que puede constituirse en base gravable) sobre la renta líquida (renta final que determina el contribuyente sobre la cual ha de pagar el impuesto) de la venta del bien aportado, ya que esta venta generará ingreso gravado sobre renta. Dentro de la renta líquida no pueden existir rentas generadas por la enajenación de estos activos antes de dos años.

Parágrafo 5°. Si el aportante enajena las acciones o cuotas de participación recibidas como consecuencia del aporte dentro de los dos (2) años siguientes al mismo, no podrá compensar pérdidas fiscales acumuladas ni excesos de renta presuntiva sobre renta líquida respecto de la renta que genere la enajenación de dichas acciones o cuotas de participación.

Si el aportante decide vender las acciones recibidas por su aporte en menos de 2 años no puede compensar con pérdidas fiscales (perdidas del ejercicio) que se tengan, ni excesos de renta presuntiva (exceso de la renta que puede constituirse en base gravable) sobre la renta líquida (renta final que determina el contribuyente sobre la cual ha de pagar el impuesto) de la venta de las acciones o participación, ya que esta venta generará ingreso gravado sobre renta. Dentro de la renta líquida no

pueden existir rentas generadas por la enajenación de estos activos antes de dos años.

Parágrafo 6°.*En el caso de los aportes de industria (capital de la empresa generalmente son acciones o cuotas de participación), el costo fiscal que tendrá el aportante respecto de las acciones o cuotas de participación que le sean emitidas, si fuere el caso, será el valor intrínseco de dichas acciones o cuotas de participación una vez hecha la emisión, el cual deberá ser reconocido por el aportante como ingreso en especie por la prestación de los servicios. Dicho valor constituirá gasto deducible para la sociedad receptora, siempre que se cumplan los requisitos generales para la deducibilidad del gasto, y se practiquen las retenciones en la fuente por concepto de impuestos y contribuciones parafiscales, si aplicaren.*

Si el aporte se realiza en industria (aporta trabajo) a cualquier tipo de sociedad a cambio de obtener acciones o cuotas de participación de la sociedad, el aportante debe reconocer un ingreso en especie por la prestación de los servicios de valor intrínseco (patrimonio líquido sobre número de acciones en circulación) de las acciones que recibió. Entonces, el socio aportante debe reconocer un activo contra un ingreso en renta ya que no aportó ningún bien.

En cuanto a la sociedad receptora del aporte a industria reconoce un gasto contra patrimonio (capital social) y este gasto sí es sometido a retenciones en la fuente

Artículo 319-1. Aportes sometidos al impuesto. *Si en el documento que contiene el acto jurídico del aporte no se manifiesta expresamente la voluntad de las partes de acogerse al tratamiento establecido en el artículo anterior, el aporte será considerado como una enajenación sometida al impuesto sobre la renta y complementarios, de acuerdo con las reglas generales de enajenación de activos. En este caso y para todos los*

efectos tributarios, el monto del ingreso gravado integrará el costo fiscal de los activos aportados.

Si no se tiene en cuenta dentro del documento que contiene el acto jurídico lo acordado por las partes y el acogimiento de las partes a lo establecido en el artículo anterior, se considera el aporte como una venta gravada, convirtiéndose en ingreso constitutivo de renta y complementarios. La sumatoria de todos los activos aportados, se le suma su costo fiscal para saber su ingreso.

Artículo 319-2. Aportes a sociedades y entidades extranjeras. *Los aportes en especie y los aportes en industria que hagan personas naturales, personas jurídicas o entidades nacionales a sociedades u otras entidades extranjeras constituyen enajenación para efectos fiscales, la cual estará sometida al impuesto sobre la renta y complementarios de acuerdo con las reglas generales de enajenación de activos. Los aportes a los que se refiere este artículo deben estar sometidos al régimen de precios de transferencia.*

El aporte de nacional colombiana, siendo persona natural, jurídica a sociedades del extranjero se entiende como enajenación o venta, generando ingresos constitutivos de renta y complementarios, es decir, genera impuesto como impuesto sobre renta e IVA y será sometido a regímenes de impuesto de transferencia.

“Parágrafo. *Todos los aportes de intangibles a sociedades u otras entidades extranjeras deberán reportarse en la declaración informativa de precios de transferencia, independientemente de la cuantía del aporte”.*

En el momento de que la sociedad colombiana realice un aporte de activos intangibles a una sociedad extranjera se debe reportar en la declaración informativa

del precio de transferencia que pactan las dos partes sobre el bien intangible independientemente del valor de este.

Como conclusión, si la sociedad receptora de los aportes decide venderlos inmediatamente después de recibirlos, sin esperar los dos años que como ley debe permanecer los aportes con la sociedad, esta venta se tomara como gravada, generando renta líquida gravable sometida al impuesto de renta a la tarifa general ya que la sociedad receptora transgredió los tiempos de permanencia de los activos aportados. Llegando al caso en cual la sociedad receptora de los aportes respete el tiempo de permanencia de los aportes y luego, decide venderlos, generara un impuesto a las ganancias ocasionales con tarifa del 10% sobre la venta.

6. FUSIONES Y ESCISIONES

6.1 FUSIONES

6.1.1 Definición

El acto de fusión se considera como una de las modificaciones más significativas que puede hacer una sociedad comercial. Legalmente es considerada una reforma estatutaria que debe estar regida bajo las modificaciones realizadas a un contrato social de acuerdo al Código de Comercio. Las fusiones son un procedimiento para lograr la concentración de empresas mediante un acto comercial en el cual una o varias sociedades jurídicamente independientes concluyen su disolución sin liquidarse, con dos fines a escoger: Unirse y crear una nueva sociedad o adherirse a una ya existente. Son disoluciones y no liquidaciones, por lo tanto cuando se ejecute el acto de disolución, los accionistas no recibirán dinero de lo aportado en el momento de la constitución de esta sociedad. En la fusión se permite el traspaso de bienes, derechos y obligaciones de acuerdo al artículo 172 del Código de Comercio: *“Habrá fusión cuando una o más sociedades se disuelvan, sin liquidarse, para ser absorbidas por otra o para crear una nueva. La absorbente o la nueva compañía adquirirá los derechos y obligaciones de la sociedad o sociedades disueltas al formalizarse el acuerdo de fusión”.*

La fusión es aprobada por los participantes de la Asamblea o Junta de socios y se hace efectiva en la Superintendencia respectiva. Es de aclarar que el presente trabajo no incluye el análisis de fusiones para entidades sin ánimo de lucro por cuanto la fusión es una figura eminentemente comercial. Las fusiones se realizan para el crecimiento y optimización de todo el conjunto societario fusionado, evitando el fenómeno de duplicidad de actividades y que éste tenga un impacto positivo dentro del mercado, incremento de los ingresos dentro de las sociedad comercial, disminuir

costos como producción y distribución, racionalizando el proceso productivo y distributivo; aumentar la productividad de la empresa, argumentando de acuerdo a sus beneficios y utilidades. También se eliminan competidores, y competencia perjudicial. Las fusiones se realizan también para la extensión de un producto, cuando varias empresas que manejan la misma línea de producto o similares; para la extensión de mercado de empresas que manejan la misma línea de producto pero dirigido a diferentes mercados y fusión sin relación, cuando las sociedades no tienen factor en común(líneas de producto, mercado, entre otras).

Las características esenciales de la fusión corresponden a¹⁴:

- El acto de la fusión es de naturaleza convencional pero al mismo tiempo corporativo, en el cual una o más sociedades comerciales se disuelvan y transfieran su patrimonio a la sociedad fusionante o se disuelven todas para conformar una nueva.
- La sociedad fusionante o la sociedad que se crea, la cual, según sea el caso recibirá aportes por parte de las sociedades que se disuelven. Estos aportes constituyen bienes, obligaciones y créditos. También, será la que continuará jurídicamente y con las operaciones comerciales.
- La acción de fusión siempre viene de la mano con un compromiso aprobándolo anteriormente por la junta de socios y la asamblea general de accionistas de todas las sociedades que desean fusionarse.
- En el momento en el cual queda conformada la nueva estructura de la sociedad fusionante, o de la nueva sociedad comercial, los socios de las sociedades fusionadas pasan a ser asociados a esta y por tanto adquieren participación (acciones o cuota de participación).

Dentro de los efectos que trae la fusión están:

¹⁴NARVÁEZ GARCÍA, José Ignacio. Teoría general de las sociedades.10ª edición, Bogotá: editorial LEGIS 2008, p.235

La sociedad fusionante o la que se crea adquiere todos los bienes, derechos y asume todas aquellas obligaciones que tenían las sociedades anteriores. Por esto, esta adquiere la obligación de cancelar sus pasivos externos, las obligaciones que poseían con terceros y de pasivos internos, las obligaciones correspondientes a los asociados (intereses, cuotas o acciones). Por otro lado, el patrimonio de las antiguas sociedades tienen característica de confundirse, pero se consolidan en la nueva sociedad o la sociedad fusionante. Este traspaso de patrimonio es a título universal, para garantizar el aporte del patrimonio por bloques o en estado de unidad económica y no cosa por cosa¹⁵. En cuanto a bienes inmuebles, el traspaso se realiza mediante escritura de acuerdo a la ley; los bienes muebles, se realizará por inventario.

Las fusiones también traen ventajas fiscales, las cuales son:

- Compensación de pérdidas, para trasladarlas tributariamente hacia el futuro. En este caso, la sociedad que no desaparece adquiere el derecho a compensar las pérdidas fiscales y los excesos de renta presuntiva que poseía la sociedad o sociedades que desaparecieron. Para estos efectos, se debe tener en cuenta que las sociedades fusionadas deben guardar equivalencia en cuanto a sus objetos sociales.
- La carga fiscal de sociedades fusionadas será menor que si se tomaran como sociedades separadas.
- Una empresa que sea rentable, se fusiona con una sociedad que se encuentre registrando pérdidas reduciendo así el pago de sus impuestos.
- Concesiones fiscales, derechos para tomar beneficios fiscales. Dentro de estos se encuentran créditos por impuestos pagados por inversiones, deducciones impositivas en el extranjero y pérdidas acumuladas.
- Revalorización de activos depreciables.
- Ahorros fiscales por ciclos complementarios.

¹⁵REYES VILLAMIZAR, Francisco. Transformación, fusión y escisión e sociedades. Santa Fe de Bogotá: Editorial Temis, 2000, p. 87.

- Las fusiones se comportan como un acto complejo, por tanto no puede reducirse solamente a un acuerdo de voluntades entre sociedades o como un pacto o contrato entre las sociedades que se fusionan¹⁶.

Las fusiones se dividen principalmente en fusiones propias y fusiones impropias.

6.1.2 Clases (por absorción o por creación)

6.1.2.1 Fusiones por absorción

La fusión por absorción es el acto en el que una sociedad incorpora a otra u otras, desapareciendo todas las que absorbió (fusionadas) y quedando la sociedad absorbentefusionante, quien es la sociedad que permanece y a su vez asumirá el patrimonio, derechos y obligaciones de las sociedades absorbidas¹⁷.

La característica de la fusión por creación es que la sociedad que absorbe las otras sociedades aumenta su capital hasta la simultaneidad en la ejecución del valor de los activos netos que se incorporan a su patrimonio.

Con respecto a las Normas Internacionales de Información Financiera, la NIIF 3- *Combinaciones de Negocios*, trata acerca de un principio básico el cual trata de todos los derechos y obligaciones que adquieren estas nuevas sociedades al adquirir otras:

Una adquirente de una combinación de negocios reconocerá los activos adquiridos y los pasivos asumidos al valor razonable en su fecha de

¹⁶MASCAREÑAS PEREZ-IÑIGO, Juan. Fusiones y adquisiciones de empresas. Cuarta edición, Madrid, España: editorial McGraw-Hill/Interamericana de España, 2005.

¹⁷NARVÁEZ GARCÍA, José Ignacio. Teoría general de las sociedades. 10ª edición, Bogotá: editorial LEGIS 2008, p.235.

adquisición y revelará información que permita a los usuarios evaluar la naturaleza y los efectos financieros de la adquisición”¹⁸.

La fusión por absorción es un acto más fácil y práctico que la fusión por creación, ya que este toma como ventaja y aprovecha la infraestructura de la sociedad ya creada a la cual se adhieren otras y continúan como un solo ente societario.

6.1.2.2 Fusiones por creación

La fusión por creación se da como consecuencia de la disolución de dos o más sociedades para unirse y crear una nueva, consolidando en esta última el patrimonio total de todas. Jurídicamente las sociedades anteriores desaparecen y solo queda la nueva constituida que asume todos los bienes, derechos y obligaciones de las anteriores.

La constitución de esta nueva sociedad comercial es determinada por la asamblea general de accionistas o junta de socios de las sociedades fusionadas, elevada a escritura pública e inscrita en la cámara de comercio del domicilio de la sociedad. Los nuevos estatutos de la sociedad creados por el acto de fusión son adoptados por los socios de las compañías fusionadas anteriormente¹⁹.

6.1.3 Tratamiento tributario de las fusiones antes de la ley 1607 de 2012.

Los efectos tributarios de las fusiones estaban previstos en el artículo 14-1 del estatuto tributario. Estos artículos preveían que las fusiones no se consideraban enajenación, por lo tanto, no tenían efectos tributarios en impuesto de renta y en impuesto a las ventas.

¹⁸ IASB. NIC 3. Combinaciones de negocio. [en línea].[consultado el 3 de abril, 2014]. Disponible en internet:

<http://www.ifrs.org/IFRSs/Documents/Spanish%20IAS%20and%20IFRSs%20PDFs%202012/IFRS%2003.pdf>

¹⁹ REYES VILLAMIZAR, Francisco. Transformación, fusión y escisión de sociedades. Bogotá: editorial TEMIS 2000, p. 98.

Para efectos del análisis se transcribe a continuación:

ARTÍCULO 14-1. Para efectos tributarios, en el caso de la fusión de sociedades, no se considerará que exista enajenación, entre las sociedades fusionadas.

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.

Para el caso de fusiones antes de la Ley 1607 de 2012, cualquier acto de fusión no representaba enajenación, la Ley no tenía limitaciones ni restricciones en el momento de efectuar la fusión y todo lo que esto conlleva (acciones o cuotas de participación, transferencia de bienes, socios, entre otros). La nueva sociedad fusionada era la que respondía por los impuestos, sanciones y derechos de todas las sociedades anteriores que fueron fusionadas o absorbidas.

Cuando se dice que las fusiones no generaban efectos fiscales al no ser consideradas enajenación, los participantes en ellas no contaban con ningún tropiezo para adelantarlas desde el punto de vista tributario, simplemente se adelantaba el trámite y con esto concluía todo. Específicamente se refiere a que la transferencia de bienes que se daba en términos prácticos entre las sociedades fusionadas no se consideraba venta, por lo tanto sus efectos fiscales eran neutros, inclusive en el impuesto a las ventas y en el impuesto de industria y comercio.

En la fusión de sociedades antes de la Ley 1607, tal vez el único control que sugería el Estatuto Tributario estaba contemplado en el artículo 147, cuando prescribía que para el caso de fusiones se debía tener en cuenta las actividades económicas de las entidades participantes, exigiendo similitud entre ellas. Para ilustración, se transcribe el aparte pertinente del artículo citado:

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

La exigencia de la igualdad para actividades económicas para sociedades comerciales que se fusionen o se escindan sigue vigente, por cuanto la Ley 1607 de 2012 no introdujo cambios a este respecto.

Con la ley 1607 de 2014 (ver exposición de motivos transcrita en el Marco Teórico) se introdujo una clasificación fiscal a las fusiones, agrupándolas como adquisitivas y reorganizativas, dependiendo de la existencia o no de vinculación económica entre los participantes y aportando requisitos que las sociedades deben cumplir para que el acto de fusión se entienda como tal (fusión) y que este no se convierta en enajenación y por tanto genere impuesto.

6.2 ESCISIONES

6.2.1 Definición

La escisión es el proceso inverso de la fusión. Es un acto en el cual una sociedad resuelve dividirse en porciones o partes y traspasarlas (en bloques) a otras sociedades existentes o a la creación de una nueva²⁰ sus activos, pasivos y patrimonio, quedando estas como beneficiarias en los dos casos. Los asociados de la sociedad que se escindió reciben acciones o partes de interés de las sociedades beneficiarias²¹. Al igual que en la fusiones, la sociedad transfiere todos sus derechos

²⁰NARVÁEZ GARCÍA, José Ignacio. Teoría general de las sociedades. 10ª edición, Bogotá: editorial LEGIS 2008, p. 348.

²¹NARVÁEZ GARCÍA, José Ignacio. Teoría general de las sociedades. 10ª edición, Bogotá: editorial LEGIS 2008, p. 248.

y obligaciones es por esto que se disuelve mas no se liquida. Este fenómeno se da cuando existe conglomeración de sociedades, creando muchas compañías que hacen parte de un mismo grupo societario. El acto de escisión debe ser aprobado por la junta de socios o la asamblea general de accionistas de la sociedad que se disuelve y de las sociedades beneficiarias de acuerdo al artículo 4 de la Ley 222 de 1995. Cuando existe escisión, los socios de las sociedades comerciales que se escinden tienen participación en el capital de las sociedades beneficiarias del patrimonio que se les transfirió de estas de acuerdo a la proporción del capital recibido.

Los propósitos por los cuales las sociedades comerciales realizan actos de escisión son²²:

- Lograr más eficiencia
- Solución a problemas internos de los socios (manejo de la empresa, tipos de operaciones, selección de proveedores y asociados)
- Aumentar beneficios económicos
- Reducir costos
- Reducir el pago de tributos
- Especialización en recursos operativos y técnicos, dividiendo as actividades de operación ya que con esto se logra una mejora en productividad, comercialización y distribución del bien o servicio que ofrecen las sociedades comerciales
- Descentralización las instituciones financieras por medio de la división del patrimonio.
- Sanear la entidad, escindiendo de ella la actividad que enfrenta dificultades económicas.

Eventualmente, en un proceso de escisión, puede participar una entidad que tenga a su favor pérdidas fiscales por compensar o excesos de renta presuntiva por compensar. Estos derechos, luego de la escisión no se pierden, solo debe tenerse

²² CARDOZO CUENCA, Hernán. Contabilidad de entidades de economía solidaria. 4ta edición, Bogotá, 2011, p.351.

en cuenta que las entidades resultantes del proceso deben guardar similitud de acuerdo a la exigencia del artículo 147 del Estatuto Tributario.

En el momento en el cual se inicia el proyecto de escisión, se debe tener en cuenta como mínimo los pasos determinados en el artículo 4 de la Ley 222 de 1995:

- 1. Los motivos de la escisión y las condiciones en que se realizará.*
- 2. El nombre de las sociedades que participen en la escisión.*
- 3. En el caso de creación de nuevas sociedades, los estatutos de la misma.*
- 4. La discriminación y valoración de los activos y pasivos que se integran al patrimonio de la sociedad o sociedades beneficiarias.*
- 5. El reparto entre los socios de la sociedad escidente, de las cuotas, acciones o partes de interés que les corresponderán en las sociedades beneficiarias, con explicación de los métodos de evaluación utilizados.*
- 6. La opción que se ofrecerá a los tenedores de bonos.*
- 7. Estados financieros de las sociedades que participen en el proceso de escisión debidamente certificados y acompañados de un dictamen emitido por el revisor fiscal y en su defecto por contador público independiente.*
- 8. La fecha a partir de la cual las operaciones de las sociedades que se disuelven habrán de considerarse realizadas para efectos contables, por cuenta de la sociedad o sociedades absorbentes. Dicha estipulación sólo produce efectos entre las sociedades participantes en la escisión y entre los respectivos socios.*

En cuanto a la aprobación es indispensable que todas las juntas de socios o asamblea de accionistas participen en la aprobación del proyecto de escisión. Por otro lado, en cuanto a la publicidad del proyecto de escisión, debe publicarse por un diario de circulación nacional y que recoja en el domicilio de todas las sociedades participantes en el proyecto. La información suministrada al público debe contener el nombre de las sociedades participantes, su razón social, domicilio, el valor de activos y pasivos transferidos y explicar el método de evaluación de las cuotas o acciones. Para finalizar el proceso de escisión, los representantes legales cada una de las sociedades existentes elevará a escritura pública. Este debe contener los estatutos de las nuevas sociedades o las reformas efectuadas a las sociedades existentes. Dentro de esta debe protocolizarse cierto documento señalados en la Ley 222 de 1995, artículo 8:

1. El permiso para la escisión en los casos en que de acuerdo con las normas sobre prácticas comerciales restrictivas, fuere necesario.

2. El acta o actas en que conste el acuerdo de escisión.

3. La autorización para la escisión por parte de la entidad de vigilancia en caso de que en ella participen una o más sociedades sujetas a tal vigilancia.

4. Los estados financieros certificados y dictaminados, de cada una de las sociedades participantes, que hayan servido de base para la escisión.

Copia de la escritura de escisión se registrará en la Cámara de Comercio correspondiente al domicilio social de cada una de las sociedades participantes en el proceso de escisión.

Siguiendo con este mismo orden, una vez ya realizado lo anterior, se pasará a ejercer el traspaso del bloque de activos y pasivos a las sociedades beneficiarias por parte de la sociedad escidente sin daño en el movimiento contable.

Una vez ya realizado el registro mercantil de la escritura, como perfección a la reforma estatutaria, se originan sus efectos: La responsabilidad de los aportes realizados a las beneficiarias, comienzan a ejercer sobre estas, es decir ya las sociedades beneficiarias son las directas responsables del manejo de lo transferido a estas. Si llega el caso en el que alguna no pueda responder por lo que asumió, las demás sociedades participantes acuden a esta y responden de manera solidaria llegando a cierto tope que es el valor de los activos netos que recibieron de la escindida.

Lo anterior ocurre en el caso de la sociedad que transfiere sus activos y pasivo quedara funcionando. En el caso donde la sociedad escidente se disuelve totalmente y no continua con sus operaciones comerciales, a partir de la inscripción de la escritura en el registro mercantil, quedara totalmente liquidada.

En la escisión de sociedades existen dos clases: propias e impropias. De acuerdo con el artículo 3 de la Ley 222 de 1995.

6.2.2 Clases(parcial o total)

6.2.2.1Parcial

También conocida como escisión impropia, la escisión parcial se da en el momento en que una sociedad decide dividir cierto porcentaje de su activos, pasivos y patrimonio para transferirlos en bloque a una o varias sociedades beneficiarias ya existentes, sin necesidad de que sociedad escidente se disuelva y pase a su extinción, sino que continua con personalidad jurídica y con sus operaciones

comerciales con el capital que no transfirió: y que por el acto de traspaso disminuyo. La escisión parcial se realiza bajo los siguientes supuestos²³:

- La sociedad comercial sin disolverse, transfiere en bloque una parte de sus activos y pasivos a una ya existente
- La sociedad comercial sin disolverse, transfiere en bloque varias partes de sus activos y pasivos a varias sociedades existentes.
- La sociedad comercial sin disolverse transfiere en bloque una parte de su patrimonio a la creación de una nueva sociedad comercial.
- La sociedad comercial sin disolverse, transfiere en bloque varias partes de sus activos y pasivos a la creación de nuevas sociedades comerciales.
- La sociedad comercial sin disolverse, transfiere en bloque varias partes de sus activos y pasivos a sociedades existentes y a la creación de nuevas sociedades.

Como consecuencia del traspaso de capital a otra u otras sociedades, la sociedad escidente continuara con sus operaciones comerciales con un capital social y cuentas patrimoniales menores a las que posea antes de realizar el traspaso por lo que repercute el valor de sus acciones y en las cuotas de participación que también disminuyen. Es necesario realizar ajustes contables respectivos.

6.2.2.2 Total

También llamada escisión propia, la escisión total se da cuando la sociedad se disuelve totalmente, sin liquidarse, divide su patrimonio en dos o más partes donde sus activos, pasivos y patrimonio los transfiere a una o varias sociedades ya existentes o a una o varias sociedades nuevas, siendo las receptoras del traspaso beneficiarias. Los socios de la sociedad escidente participan en las sociedades beneficiarias de igual proporción que poseían en la sociedad escindida, a no ser de

²³NARVÁEZ GARCÍA, José Ignacio. Teoría general de las sociedades. 10ª edición, Bogotá: editorial LEGIS 2008, p. 251.

ser aprobado por el órgano máximo de la escidente una participación (acciones o cuotas de participación) diferente en cuanto a porcentaje²⁴

La escisión total se realiza bajo los siguientes supuestos:

- La sociedad se disuelve, sin liquidar su patrimonio y este lo divide en partes y lo transfiere a una o varias compañías existentes.
- La sociedad se disuelve, sin liquidar su patrimonio y este lo divide en partes y lo transfiere a una o varias sociedades nuevas.
- La sociedad se disuelve sin liquidar su patrimonio y este lo divide en partes y lo transfiere a nuevas sociedades y a sociedades ya existentes.

6.2.3 Tratamiento tributario de las escisiones antes de la ley 1607 de 2012.

Los efectos tributarios de las escisiones estaban previstos en el artículo 14-2 del estatuto tributario. Este artículo preveía que las escisiones no se consideraban enajenación, por lo tanto, no tenían efectos tributarios en impuesto de renta y en impuesto a las ventas. Para efectos del análisis se transcribe a continuación:

ARTÍCULO 14-2. 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

²⁴REYES VILLAMIZAR, Francisco. Transformación, fusión y escisión de sociedades. Bogotá: editorial TEMIS 2000,p. 168.

sanciones, correspondientes a períodos anteriores a la escisión. Lo anterior, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de los socios de la antigua sociedad, en los términos del artículo 794.

Cuando se dice que las escisiones no generaban efectos fiscales al no ser consideradas enajenación, los participantes en ellas no contaban con ningún tropiezo para adelantarlas desde el punto de vista tributario, simplemente se adelantaba el trámite y con esto concluía todo.

Con la ley 1607 se introdujo una clasificación fiscal a las escisiones, agrupándolas como adquisitivas y reorganizativas dependiendo de la existencia o no de vinculación económica entre los participantes y aportando requisitos para los cuales las sociedades deben cumplir para que el acto de escisión no se convierta en enajenación y por tanto genere impuesto.

6.3 TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS FUSIONES Y ESCISIONES DESPUÉS DE LA LEY 1607 DE 2012

Se considera prudente indicar que la Ley de Reforma Tributaria agrupó el tema de fusiones y escisiones, es decir, no los trató por separado sino conjuntamente, por lo que de la misma manera será tratado el tema en este trabajo escrito.

El artículo 198 de la Ley 1607 de 2012 derogó los artículos 14-1 y 14-2 del Estatuto Tributario para el tratamiento de las fusiones y escisiones para agregar los artículos 319-3 al 319-9:

ARTÍCULO 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.

Con este artículo se explica una de las nuevas formas en que se dividen las fusiones y escisiones. Esta primera, llamada *'fusiones adquisitivas'* y *'escisiones adquisitivas'* son aquellas las cuales se realizan con otras entidades no vinculadas a estas según sea cualquiera de los dos casos teniendo en cuenta el concepto anteriormente explicado de fusiones y escisiones.

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 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.

Siguiendo en la misma división de fusiones y escisiones adquiridas, las cuales no tienen vinculación entre sí, en el momento de hacer traspaso de sus activos de una a otra, no van a ser gravados tales actos con impuesto ya que este traspaso de activos no es constitutivo como una venta.

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.

La ley en cuanto a fusiones y escisiones tiene gran similitud con el tema anteriormente visto '*Aportes en Especie*', ya que en el momento de efectuar el traspaso de bienes de una sociedad a otra en los casos de fusión y escisión, el costo fiscal debe ser el mismo tanto para la sociedad que traspasa el bien como para quien la recibe. De la misma manera, deberá dejarse en un documento soporte el acto jurídico de la fusión o escisión, según fuera el caso.

Al recibir la transferencia del activo, la entidad receptora no puede modificar la vida útil de este (aumentándola o disminuyéndola), ni modificar su costo fiscal para efectos de depreciación u amortización

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.

Para efectos fiscales, la naturaleza del activo debe dejarse intacta, no puede ser modificada en el momento de transferirlo de una sociedad a otra por actos de fusión o escisión.

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.

Si ocurre el caso tanto para fusiones como para escisiones en el que a la sociedad que se le transfirió los activos llegara a venderlos en un periodo menor a 2 años después de haberle realizado la transferencia de estos, la venta de estos activos

(fijos o movibles) generaran impuesto de ingreso gravado sobre renta y no puede compensar con pérdidas fiscales (perdidas del ejercicio) que se tengan, ni excesos de renta presuntiva (exceso de la renta que puede constituirse en base gravable) sobre la renta líquida (renta final que determina el contribuyente sobre la cual ha de pagar el impuesto) de los activos. Dentro de la renta líquida no pueden existir rentas generadas por la enajenación de estos activos antes de dos años.

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:

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 los 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.

En el caso de fusión adquisitiva los titulares iniciales de acciones, los socios que posean cuotas sociales, participaciones, derechos económicos y derechos políticos que participan del acto de fusión, se entenderá que no hubo enajenación de acciones siempre y cuando los accionistas posean el 75% o más de su participación continúan con el mismo porcentaje de participación proporcional a las nuevas entidades que surjan del proceso de fusión adquisitiva.

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;

En el caso de escisión adquisitiva, los titulares iniciales de acciones, los socios que posean cuotas sociales, participaciones, derechos económicos y derechos políticos que participen del acto de escisión, se entenderá que no hubo enajenación de acciones siempre y cuando los accionistas posean el 75% o más de su participación continúan con el mismo porcentaje de participación proporcional a las nuevas entidades que surjan del proceso de fusión adquisitiva.

c. Que en los eventos previstos en los literales a) y b) anteriores, la participación o derechos que reciba el respectivo accionista, socio o participe 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 participe 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;

Por lo menos el 90% del pago que se le otorgue al accionista o socio participe este representado en acciones, cuotas o participaciones en la entidad que resulte de la fusión, escisión u entidad beneficiaria.

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;

Para los literales a) y b) fusiones y escisiones adquisitivas en el cual se menciona los socios partícipes u accionista de la sociedad resultante de cualquiera de estos dos procesos llegaran a enajenar o ceder el porcentaje de su participación de nueva sociedad en por lo menos 2 años deberá pagar impuesto de renta y complementarios sobre el acto de venta o cesión. Adicionalmente, debe agregar el 30% siempre y cuando el impuesto de renta el incremento no sea menor del 10% del valor asignado de las acciones (según método de valorización utilizado).

En cuanto a ese literal, se exceptúan casos como enajenación forzada, transferencias por causa de muerte y por 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;

El porcentaje de participación que posea los accionistas o socios de las entidades resultantes de la fusión o escisión expresado en acciones tendrán el mismo costo fiscal que se reciba a cambio una vez terminado el proceso de fusión o escisión, no puede ser diferente al costo fiscal que ellos tenían sobre las sociedades fusionadas o escindidas antes del proceso de fusión o escisión.

f. 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 socios accionistas al final del proceso, necesariamente deben recibir acciones o aportes como contraprestación directa antes de iniciar el momento de fusión y escisión. Es decir, que o que se reciba no debe significar enriquecimiento

Parágrafo 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.

Para estos efectos, se entiende que hay escisión cuando se divide una línea de negocios o establecimientos de comercio y no un simple

desprendimiento de activos inconexos. Escindir activos individualmente considerados era una práctica permitida antes de la Ley 1607.

Parágrafo 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).

Para resumir y de acuerdo con lo expuesto en el artículo 319-4, en el proceso de fusión y escisión, existe el efecto de neutralidad, el cual se entiende como las actividades que según la Ley 1607 de 2012 en los procesos de fusión y escisión no generan impuesto como ingreso constitutivo de renta e IVA. Para las sociedades que participan en las operaciones de fusión escisión adquisitiva acogerse al beneficio de neutralidad deberá respetar y cumplir los requisitos de este artículo.

ARTÍCULO 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 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.

Existe otra división para las fusiones y escisiones, estas son nombradas '*fusiones adquisitivas*' y '*escisiones adquisitivas*'. Son aquellas las cuales se realizan con otras entidades que sí están vinculadas según sea cualquiera de los dos casos, teniendo en cuenta el concepto anteriormente explicado de fusiones y escisiones.

De la misma manera, se entiende por fusiones adquisitivas aquella fusión por absorción, que se caracteriza porque una sociedad matriz absorbe a sus subordinadas. Por escisiones por creación, se entiende que son escisiones adquisitivas si el patrimonio de las sociedades que surgen gracias al acto de escisión este constituido por la sociedad escindida.

Los requisitos, efectos y limitaciones a las fusiones y escisiones reorganizativas son similares a los de las fusiones y escisiones adquisitivas, por lo tanto solo se analizarán las diferencias que tienen respecto a las adquisitivas. Cabe mencionar que la primera diferenciar en la cual se basa para que sean de carácter reorganizativo es que la operación de fusión o escisión deben ser entre vinculadas.

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.

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.

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.

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;

En cuanto a accionistas o socios, para que no sea constituido como venta y se conserve carácter de neutralidad en el ejercicio de la fusión por reorganización los porcentajes de participación de los socios deben incrementarse del 75% al 85% en relación con la cantidad de acciones que estos deben mantener.

De igual forma, si se desea retirar este incremento (15%), el régimen de neutralidad dará cobertura a este.

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;

En cuanto a accionistas o socios, para que no sea constituido como venta y se conserve carácter de neutralidad en el ejercicio de escisión por reorganización los porcentajes de participación de los socios deben incrementarse del 75% al 85% en relación con la cantidad de acciones que estos deben mantener.

De igual forma, si se desea retirar este incremento (15%), e régimen de neutralidad dará cobertura a este.

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;

A diferencia de las fusiones y escisiones adquisitivas, la contribución que reciben los socios o accionistas participantes de cualquiera de los dos actos, el 99% debe estar representado en acciones, cuotas o partes de interés de las adquirentes.

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 cumpla 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.

Parágrafo 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.

Parágrafo 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).”

Artículo 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.

De carácter general, todas aquellas fusiones o escisiones adquiridas o reorganizativas que no cumplan con los requisitos de los artículos anteriores, no poseen la cobertura de neutralidad, por lo tanto serán sus actos serán ejercicios gravados con el impuesto de renta y complementarios ya que es constituido como actos de enajenación.

Artículo 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.*

En cuanto al caso en el que se realiza el ejercicio de fusión y escisión reorganizativas con sociedades extranjeras que posean activos dentro del territorio colombiano, es constituido como una venta para efectos tributarios, lo que generará impuesto sobre ventas y complementarios.

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.

Como caso excepcional del artículo anterior, tiene cobertura neutral las fusiones y escisiones adquisitivas y reorganizativas siempre que el valor de sus activos ubicados en Colombia no represente más del 20% de la totalidad de activos pertenecientes a las sociedades participantes en la operación.

Artículo 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 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.*

Antes de la Ley 1607 de 2012 para casos de fusiones, la norma solo se limitaba a establecer que la sociedad absorbente era solidariamente responsable por las obligaciones de carácter tributario que poseían las sociedades absorbidas. Con esta modificación, la responsabilidad es solidaria e ilimitada para todas las sociedades que participa dentro del acto de fusión.

En cuanto al caso de las escisiones, anteriormente la norma se refería a la solidaridad de las “nuevas sociedades producto de la escisión”. Con la introducción de la Ley 1607 de 2012 se entiende la responsabilidad de “las entidades beneficiarias”. La responsabilidad solidaria se limita a los “tributos a cargo de la entidad escidenteal momento en que la escisión se perfecciona”, quedando así eliminada cualquier posibilidad en la cual se pueda extender dicha responsabilidad “los que se originen a su cargo con posterioridad, como consecuencia de los procesos de cobro”.

Para aportes en especie y para fusiones y escisiones, la ley 1607 de 2012 establece un límite en el tiempo para algún tipo de venta de los bienes aportados, o acciones o cuotas recibidas por el aporte o ventas de acciones o cuotas luego de una fusión o escisión. Ese límite de tiempo se fija en dos años, so pena desconocer la transacción y gravarla, con impuesto de renta e impuesto CREE.

Ahora, se debe tener en cuenta que cualquier venta o enajenación de las señaladas en la ley como prohibidas antes de los dos años del aporte o fusión o escisión, si se realiza posterior a ese plazo, generarían lo que se conoce como ganancia ocasional cuya tarifa de impuesto está fijada en el 10% y no se generaría impuesto CREE.

7. CONCLUSIONES

El tema de aportes en especie, fusiones y escisiones antes de la Reforma Tributaria del año 2012, no ofrecía mayores controles, es decir, era de libre uso de parte de los contribuyentes, la comparación de costos fiscales operaba solo para aportes en especie vía concepto tributario(no estaba incluido en la ley). Lo referente a fusiones y escisiones estaba controlado de manera simple por dos artículos del Estatuto Tributario, en los que solo se especificaba que no se trataba de una venta, por tanto, no se sometía a ningún tipo de impuesto. Esta situación hizo que se abusara de esta figura solo para efectos tributarios (ahorrar impuestos) y no para efectos reales.

Con la Ley 1607 de 2012 se trató de cubrir los vacíos que presentaba el Estatuto Tributario para el caso de Fusiones, Escisiones y Aportes en especie, aspectos que la DIAN pretendía cubrir o abordar mediante conceptos que no son norma, solo son una fuente auxiliar del derecho tributario que brinda orientación mas no una solución definitiva. Con esta ley se promueve procedimientos, formas y se fijan prohibiciones para que cada uno de los tres actos investigados en este proyecto sean ejecutados como tales de acuerdo a las reglas enmarcadas dentro de la Reforma Tributaria, de lo contrario, se asumirán como actos de enajenación lo cual se traduce en rentas que generan impuesto para las sociedades receptoras de aportes, los aportantes y las sociedades participante en los procesos de fusión y escisión.

8. RECOMENDACIONES

Por la novedad de la norma (Ley 1607 de 2012) y su promulgación son escasos los ejemplos reales de fusiones, escisiones y aportes en especie ocurridos luego de ella. Por esto, se hace necesario confrontar lo expuesto en este trabajo contra los casos reales.

Este trabajo de grado puede ser utilizado como fuente de consulta en los temas tratados, que no son de normal ocurrencia dentro de la cotidianidad financiera y societaria de Colombia, porque da indicaciones precisas, prácticas y claras a tener en cuenta al momento de ejecutarlos.

BIBLIOGRAFÍA

BANCO DE LA REPÚBLICA. Efectivo. [en línea]. Bogotá, 2014. [Consultado el 3 de marzo, 2014]. Disponible en internet: <http://www.banrep.gov.co/es/contenidos/capacitacion-para-reconocer-elementos-seguridad-billetes-colombianos>

BANCO DE LA REPÚBLICA. Moneda fuerte. [en línea]. Bogotá, 2014. [Consultado el 3 de marzo, 2014]. Disponible en internet: http://www.banrep.gov.co/sites/default/files/publicaciones/archivos/guia2_el_dinero_y_la_politica_monetaria.pdf

BIBLIOTECA VIRTUAL LUIS ANGEL ARANGO. Reforma tributaria. [en línea]. [Consultado el 3 de marzo, 2014]. Disponible en internet: <http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/ayudadetareas/economia/econo108.htm>

CARDOZO CUENCA, Hernán. Contabilidad de entidades de economía. 4ta edición, Bogotá, 2011.

COLOMBIA. Código Civil.

COLOMBIA. Código de Comercio.

IASB. Normas Internacionales de Información Financiera NIIF. NIC2 Inventarios, 2012.

IASB. Normas Internacionales de Información Financiera NIIF. NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo, 2013

IASB. Normas Internacionales de Información Financiera. NIC 3 Combinaciones de Negocio, 2012

IASB. Normas Internacionales de Información Financiera NIIF. NIC 38 Activos Intangibles, 2005

IASB. NIC 38. Activos intangibles. [en línea]. [Consultado el 3 de abril, 2014]. Disponible en internet: <http://www.ifrs.org/IFRSs/Documents/Spanish%20IAS%20and%20IFRSs%20PDFs%202012/IAS%2038.pdf>

MASCAREÑAS PEREZ-IÑIGO, Juan. Fusiones y adquisiciones de empresas. Cuarta edición, Madrid, España: editorial McGraw-Hill/Interamericana de España, 2005.

NARVÁEZ GARCÍA, José Ignacio. Teoría general de las sociedades. 10ª edición, Bogotá: editorial LEGIS 2008.

PEÑA NOSSA, Lisandro. De los títulos valores. Generalidades y su jurisprudencia. Universidad Católica de Colombia. Bogotá, 2006.

REYES VILLAMIZAR, Francisco. Transformación, fusión y escisión e sociedades. Santa Fe de Bogotá: Editorial Temis, 2000.

UNIVERSIDAD EAFIT. Notas de clase. Consultorio Contable. [en línea]. Medellín, 2014. [Consultado el 3 de abril, 2014]. Disponible en internet: <http://www.eafit.edu.co/escuelas/administracion/consultorio-contable/Documents/Nota%20de%20clase%2053%20NIC%2038.pdf>