

Universidad Icesi

Maestría en Derecho, Concentración en Derecho Tributario.

Trabajo de Grado

Presentado por:

María Camila Velasco Velasco

y

Catherine Hincapié Castaño

Profesor:

Lina Toro

2020

1. Introducción.

El sistema tributario colombiano se encuentra estructurado y permeado por una variedad de principios constitucionales, que, en virtud del Estado Social de Derecho, los agentes del mercado se ven en el deber de observar a cabalidad. Es así entonces como la Carta Magna determina que la normatividad fiscal se fundamenta en algunos principios tales como (i) el principio de reserva de ley, (ii) de equidad, (iii) igualdad, (iv) progresividad, (v) eficiencia, (vi) de no retroactividad como proyección del principio de seguridad jurídica y (vii) de neutralidad fiscal, entre otros (Julio, 2015).

A grandes rasgos podemos afirmar, respecto al principio de reserva de ley, que este se materializa mediante el poder tributario originario que radica en el Congreso de la Republica, siendo este la autoridad competente para crear los tributos¹. Es así como el poder tributario encuentra su límite, en la Constitución Política, pues es el Congreso, el único órgano facultado para crear, modificar o incluso suprimir tributos.

Ahora bien, para algunos doctrinantes, en Colombia no se puede equiparar el principio de equidad con el de igualdad. Dado que el de igualdad hace referencia a las personas, a sus derechos y libertades. No obstante, la Corte Constitucional, utilizando el lenguaje de la Hacienda Pública ha consagrado la igualdad tributaria bajo la denominación de equidad, más propia de las ciencias económicas (Julio, 2015).

En cuanto al principio de equidad tributaria, la Corte Constitucional² ha dicho que es una manifestación de igualdad en el campo normativo, específicamente en cuanto a lo impositivo, el cual puede ser diferenciado del derecho a la igualdad, ya que este último se refiere a un principio general de protección.³

Así mismo, la Corte Constitucional⁴, ha establecido que la igualdad tributaria tiene un vínculo cercano a la capacidad económica y al principio de progresividad, entendido éste como una especificidad del principio de igualdad de cara al deber de contribuir, ya que la progresividad busca una igualdad de hecho en supuestos de capacidades contributivas superiores.

¹ Constitución Política. Artículo 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos. Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo

² Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-600 de 2015. (M.P. María Victoria Calle Correa; septiembre 16 de 2015).

³ Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-556 de 1993. (M.P. Jorge Arango Mejía; diciembre 2 de 1993).

⁴ Corte Constitucional. Sentencia C-183 de 1998. (M. P. Eduardo Cifuentes Muñoz; mayo 5 de 1998).

La progresividad pretende igualar la situación de contribuyentes distintos ante el fisco, determinando una escala de coeficientes que se incrementan proporcionalmente en la medida en que suben sus disponibilidades de rentas o consumos, para que el sacrificio fiscal sea similar. Así la progresividad sustituye la simple proporcionalidad y con ésta última la igualdad formal, como proporción idéntica, para incorporar de las distintas economías individuales una parte similar de sus ganancias⁵. Luego se puede estar frente a dos situaciones idénticas, donde en un principio se le debe aplicar el mismo tratamiento tributario, no obstante, con la finalidad de obtener una igualdad real y efectiva, el sistema tributario tiene la facultad de:

“... tratar de manera desigual situaciones que en principio mereciera-n el mismo trato, exigencia que se concreta con el principio de progresividad.” (Julio, 2015).

El principio de eficiencia tributaria se define a partir de la relación costo beneficio. Esta relación tiene una doble dimensión: la económica referente al recurso técnico del sistema tributario con el propósito de alcanzar un mayor recaudo de tributos con el menor costo de operación, y la dimensión social, la eficiencia hace referencia al mecanismo mediante el cual la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal⁶.

La Corte Constitucional en la Sentencia C- 785 de 2012⁷ determinó que la irretroactividad de la ley fiscal:

“pretende en esencia salvaguardar el principio de seguridad jurídica. En efecto, el hecho de que la norma tributaria tenga como característica el ser antecedente a la producción de las consecuencias normativas que establece, garantiza que el beneficiario o destinatario de la disposición la conozca, impide que el receptor o receptores de la norma tributaria sean sorprendidos con el gravamen y salvaguarda el principio constitucional de legalidad.”

Por su parte el principio de neutralidad fiscal entendido como aquel que genera un impuesto fiscal neutro al “no configurar un hecho gravado, ni conllevar a la realización de un ingreso tributario para el contribuyente⁸” y el cual a su vez es considerado como “aquel que no altera el comportamiento de los agentes económicos” (Guerrero, 2013) cobra relevancia en las operaciones de reorganizaciones empresariales, puesto que en virtud del mismo, las mencionadas operaciones; generan un impacto fiscal neutro, nulo o inexistente. El sustento de la referida neutralidad radica en que “los cambios e intercambios que se producen con ocasión de los procesos de reorganización empresarial, tan sólo constituyen unos cambios en la forma en la que los socios o los accionistas de las empresas involucradas participan en la actividad empresarial” (Julio, 2015).

Desde el punto de vista económico este principio fija la forma de imponer tributos por parte del ente estatal a los ciudadanos, propendiendo no alterar el comportamiento de los agentes

⁵ Corte Constitucional. Sentencia C- 100 de 2014 (M.P. Maria Victoria Calle Correo; febrero 26 de 1994).

⁶ Corte Constitucional. Sentencia C- 743 de 2015 (M.P. Myriam Avila Roldan; diciembre 2 de 2015).

⁷ Corte Constitucional. Sentencia C- 785 de 2012 (M.P Jorge Iván Palacio Palacio; octubre 10 2012).

⁸ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso. 2013-00508 (C.P. Julio Roberto Piza; noviembre 14 de 2019).

del mercado mediante la imposición de cargas tributarias altas que impidan o limiten la toma de decisiones de reestructuración empresarial, tales como la celebración de una operación de fusión o escisión (Salazar, 2010).

Una vez identificados los principios que fundamentan las operaciones que se realizan en el mundo jurídico por los agentes económicos que lo componen, se procederá a desarrollar el objetivo general de este documento, el cual se circunscribe a identificar los diferentes impactos fiscales y tratos diferenciadores que surgen frente a operaciones tales como: reorganizaciones (fusiones y escisiones), aportes a sociedades nacionales, ventas, cesiones y donaciones.

Por lo tanto, en el presente documento se desarrollará y se le dará respuesta al siguiente interrogante:

¿Cuáles son los impactos fiscales que se generan en las diversas modalidades de transferencia de patrimonios?

En el presente escrito se identificarán los diferentes vehículos jurídicos frecuentemente empleados por agentes económicos para la enajenación de activos que conforman sus patrimonios. Así mismo, se analizarán los efectos fiscales derivados de cada una de las operaciones que dan lugar a la enajenación. Para lograr lo anterior, se enunciará la relación o aplicación de los principios en las reglas de determinación de imposición fiscal en cada uno de las operaciones a revisar. Se desarrollará un marco teórico que permita entender desde el derecho civil y comercial qué comprende la enajenación de activos. Se presentará el impacto fiscal de las diferentes maneras de transferir patrimonios, al igual que las diferentes consecuencias tributarias que éstas generan. Por último, concluiremos estableciendo que el ordenamiento jurídico colombiano dota de efectos fiscales únicamente a las operaciones catalogadas por el derecho fiscal como enajenaciones, sin importar que para el derecho civil y comercial estas sí lo sean.

2. Aspectos relevantes para comprender el concepto de transferencia de activos que componen el patrimonio de personas naturales y jurídicas desde la perspectiva Comercial y Civil.

A lo largo del presente acápite se presentarán y desarrollarán definiciones relevantes para comprender lo que se considera como transferencias de patrimonio desde la perspectiva comercial y civil, y, en consecuencia, entender por qué existe un alcance normativo de naturaleza fiscal diferenciado entre las distintas formas y/o modalidades de transferencia.

Así pues, iniciaremos presentando el concepto de enajenación, el cual cobra una gran relevancia para el presente escrito puesto que por medio de esta institución jurídica se obtiene la transferencia de activos/o bienes corporales e incorporeales (“Bienes”) de un patrimonio a otro. El concepto de enajenación de acuerdo a lo indicado en varias ocasiones por el Consejo de Estado debe entenderse en su sentido natural y obvio, como:

“La acción de pasar o transmitir a alguien el dominio de algo o algún otro derecho sobre ello”⁹.

Así mismo el mencionado órgano ha sido enfático en determinar que:

“el hecho de que la enajenación pueda hacerse a cualquier título es muestra inequívoca de que la norma no excluye ningún negocio jurídico, es decir, que no interesa si se hace a título gratuito u oneroso, pues lo determinante, se insiste, es que la operación produzca un traslado del dominio”¹⁰

En este orden de ideas, la transferencia o mejor la enajenación de Bienes que componen el patrimonio de una persona ya sea natural o jurídica, por lo que indistintamente y en adelante se denominarán como “**Persona**”, se torna relevante para el derecho (i.e surte efectos en el mundo jurídico) cuando dicha operación se presenta por medio de un **título y un modo**. El modo es la manera de ejecutar la enajenación y para efectos del presente escrito el modo que desarrollaremos será el de la **Tradición**.

La Tradición de acuerdo al artículo 740 del Código Civil es un:

*“modo de adquirir el dominio de las cosas y **consiste en la entrega** que el dueño hace de ellas a otro, habiendo por una parte la facultad e intención de transferir el dominio, y por otra la capacidad e intención de adquirirlo. Lo que se dice del dominio se extiende a todos los otros derechos reales”.*

Se pone de presente que el artículo antes indicado consagra el modo de tradición para la gran mayoría de enajenaciones exceptuando la de bienes inmuebles, ya que, por su parte, los artículos 749 y 756 del Código Civil determinan respectivamente que “*si la ley exige solemnidades especiales para la enajenación, no se transfiere el dominio sin ellas*” (artículo 749) y “*se efectuará la tradición del dominio de los bienes raíces por la inscripción del título en la oficina de registro de instrumentos públicos*” (artículo 756).

Ahora bien, una vez evidenciado qué es el modo y la tradición nos centraremos en explicar qué es el **título** y ¿cómo se ve reflejado en el Ordenamiento Jurídico colombiano?

El título es la **fuentes** obligacional que debe concurrir de manera simultánea con un modo para causar la enajenación, es decir, es la fuente que consagra la obligación de dar. El título relevante para el mundo jurídico y el cual es el llamado a surtir efectos será el justo título, éste en los términos del artículo 765 del Código Civil¹¹. El mencionado justo título puede ser

⁹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 20436. (C.P Jorge Octavio Ramirez Ramirez; mayo 25 de 2017).

¹⁰ Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 20436 (C.P Jorge Octavio Ramirez Ramirez; mayo 25 de 2017).

¹¹ Código Civil. Artículo 765. Justo Título. El justo título es constitutivo o traslativo de dominio. Son constitutivos de dominio la ocupación, la accesión y la prescripción. Son traslativos de dominio los que por su naturaleza sirven para transferirlo, como la venta, la permuta, la donación entre vivos. Pertenecen a esta clase las sentencias de adjudicación en juicios divisorios y los actos legales de partición. Las sentencias judiciales sobre derechos litigiosos no forman nuevo título para legitimar la posesión. Las transacciones en cuanto se limitan a

constitutivo¹² o traslativo de dominio, pero en la presente ocasión únicamente nos concentraremos en el justo título traslativo de dominio, el cual “*por su naturaleza sirve para transferirlo*”.¹³

Los elementos del título constan en actos jurídicos y/o negocios jurídicos, la categoría de negocio jurídico trae inmersa la institución del contrato, que por excelencia es el título que materializa las obligaciones de dar que generan una venta, una donación, una cesión o un aporte con posterioridad a la constitución de la sociedad (i.e. contrato de suscripción de acciones).

El contrato de acuerdo a la definición consagrada en el artículo 864 del Código de Comercio de Colombia es “*un acuerdo de dos o más partes para constituir, regular o extinguir entre ellas una relación jurídica patrimonial*”. Por su parte, en una definición mucho más vaga el código civil define al contrato como “*un acto por el cual una parte se obliga para con otra a dar, hacer o no hacer alguna cosa. Cada parte puede ser de una o de muchas personas*”¹⁴.

Dentro de la clasificación de contratos traída por el código de comercio¹⁵ se le cataloga a estos, desde la perspectiva de existencia o ausencia de beneficio o utilidad económica, como onerosos o gratuitos. Definiéndolos este código como:

“El contrato es gratuito o de beneficencia cuando sólo tiene por objeto la utilidad de una de las partes, sufriendo la otra el gravamen; y oneroso, cuando tiene por objeto la utilidad de ambos contratantes, gravándose cada uno a beneficio del otro”.

Así pues, como se deja en entrevisto en líneas anteriores, la enajenación es la institución jurídica por medio de la cual las Personas transfieren activos que componen su patrimonio, por su parte el contrato es el vehículo jurídico que es considerado título en la modalidad de justo título traslativo de dominio que contiene la relación obligacional de dar, causando para el mundo jurídico la mencionada enajenación. Así mismo el Contrato como bien se indicó puede ser gratuito u oneroso y es contenido del modo.

2.1. Tipos Contractuales.

Únicamente para fines de referencia y en aras de lograr que el lector comprenda la diferenciación entre los efectos de carácter fiscal generados en las distintas operaciones que

reconocer o declarar derechos preexistentes no forman un nuevo título; pero en cuanto transfieren la propiedad de un objeto no disputado constituyen un título nuevo.

¹² Código Civil. Artículo 765. Justo Título. El justo título es constitutivo o traslativo de dominio. Son constitutivos de dominio la ocupación, la accesión y la prescripción. Son traslativos de dominio los que por su naturaleza sirven para transferirlo, como la venta, la permuta, la donación entre vivos. Pertenecen a esta clase las sentencias de adjudicación en juicios divisorios y los actos legales de partición. Las sentencias judiciales sobre derechos litigiosos no forman nuevo título para legitimar la posesión. Las transacciones en cuanto se limitan a reconocer o declarar derechos preexistentes no forman un nuevo título; pero en cuanto transfieren la propiedad de un objeto no disputado constituyen un título nuevo.

¹³ Código Civil. Artículo 765.

¹⁴ Código Civil. Artículo 1495.

¹⁵ Código de Comercio. Artículo 1497.

efectúan usualmente los agentes económicos para transferir sus patrimonios, se procederá someramente a presentar y a explicar los diferentes tipos de contratos que conforman y/u originan las referidas operaciones entre ellos los negocios jurídicos de cesión, venta, donación, fusión y escisión.

El negocio jurídico de cesión consagrado en el artículo 1959 y siguientes del Código Civil debe ser entendido como aquel por medio del cual se transfiere a terceros **derechos personales de crédito cuantificables económicamente**.

Por su parte el contrato de compraventa, se encuentra desarrollado en detalle en los artículos 1849 del Código Civil y siguientes y 905 del Código de Comercio debe ser entendida como el negocio jurídico mediante el cual una parte se obliga a transmitir la propiedad de una cosa mientras la otra se obliga a pagar como contraprestación un precio.

La Donación entre vivos se reputa como un contrato de carácter unilateral y gratuito mediante el cual una parte se obliga a transferir gratuita e irrevocablemente bienes a favor de otra parte aceptante. La institución de la Donación se encuentra regulada en el artículo 1443 y siguientes del Código Civil.

Las fusiones, las escisiones y el acto jurídico de aporte a sociedades hacen parte de las operaciones que los agentes económicos utilizan para reorganizar su actividad empresarial, por su parte, en la fusión lo que se busca es la concentración empresarial, con esto se entiende la integración o unión vertical y horizontal de una cadena de producción para dar a una compañía una posición más sólida dentro de un mercado determinado (Reyes, 2000). El Código de Comercio en su artículo 172 determina que existirá 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”.*

Por su parte con la escisión se busca ser un agente más eficiente en el mercado fraccionando su cadena productiva y alcanzando un tamaño óptimo para el desarrollo de sus actividades. La Ley 222 de 1995 en su artículo 3 determina que se presentará una escisión en los siguientes eventos:

*“1. Una sociedad **sin disolverse**, transfiere en bloque una o varias partes de su patrimonio a una o más sociedades existentes o las destina a la creación de una o varias sociedades. 2. Una sociedad **se disuelve sin liquidarse**, dividiendo su patrimonio en dos o más partes, que se transfieren a varias sociedades existentes o se destinan a la creación de nuevas sociedades”.*

El Código de Comercio y la Ley 222 de 1995, esta última modificatoria en algunos aspectos del Código de Comercio, reconocen que existen dos tipos de fusiones tradicionales. El primer tipo, cuando una sociedad existente absorbe a otra que se encuentra disuelta pero no liquidada, es decir que no se crea una nueva persona jurídica o nueva compañía (“NewCo”), y

el segundo cuando dos sociedades (en estado de disolución) unen sus patrimonios para constituir una nueva NewCo.

A su vez la legislación comercial consagra la figura de fusión impropia como la aplicable a las sociedades disueltas y que ya han iniciado trámites liquidatarios, pero que por medio de un acuerdo de socios o accionistas optan por fusionarse evitando la liquidación de la persona jurídica, así mismo, la legislación mercantil reconoce a la fusión inversa como aquella que se presenta de manera vertical y mediante la cual una filial absorbe a su matriz y por último, se reconoce a la fusión abreviada que se configura mediante la absorción de una controlante que posee el 90% o más de participación en su controlada. La controlante debe contar con la naturaleza de una Sociedad por Acciones Simplificadas (“S.A.S.”).

3. Impacto Fiscal frente a Transferencias de Patrimonios.

Sí bien es cierto desde la ideología del Derecho Comercial y Civil toda transferencia de Bienes por medio de un acuerdo de voluntades, ya sea gratuito u oneroso, configura una enajenación, desde la perspectiva fiscal, entendida esta como efectos fiscales consagrados particularmente en el ET, no lo será, puesto que no toda transferencia de Bienes será considerada como enajenación. En este orden de ideas, las operaciones o transferencias que generan un impacto fiscal propio de las enajenaciones, y en consecuencia son gravadas con el impuesto de renta y complementarios y el impuesto al valor agregado y sus respectivas retenciones, serán las ventas, las cesiones y las donaciones. Por su parte, y siempre y cuando se cumplan con presupuestos específicos consagrados en la legislación tributaria, las escisiones, fusiones y aportes a sociedades nacionales, no estarán gravadas con los impuestos antes mencionados, tal y como se evidencia a continuación.

Así pues, el objetivo específico del presente acápite es evidenciar cuáles son los impactos fiscales de las referidas operaciones, los cuales particularmente se reducen a efectos ocasionados y/o derivados de la categorización realizada por el ET de la operación de transferencia, es decir, si esta última es dotada de los efectos de la enajenación o no y en consecuencia si la misma se encuentra gravada por el impuesto de renta y complementarios e impuesto al valor agregado. Lo anterior indistintamente si para el derecho, entendido este como un concepto general que abarca tanto el ámbito comercial como civil (título+ modo= enajenación) y visto en el primer acápite, la transferencia de activos se considera enajenación.

En este orden de ideas, se presentará e identificará cuáles son los efectos fiscales de las operaciones de compraventa, cesiones de derechos, donaciones, aportes a sociedades comerciales nacionales, fusiones, escisiones.

3.1. De la compraventa.

Teniendo en cuenta que uno de los vehículos jurídicos más utilizados para la transferencia de bienes tanto muebles como inmuebles es la compraventa, procederemos a analizar la legislación tributaria que lo regula y las consecuencias fiscales que esta operación genera frente a la enajenación de activos fijos. No obstante, antes de iniciar con el análisis, se

debe hacer la distinción entre el concepto de precio, valor comercial de los bienes enajenados, costo fiscal para bienes muebles e inmuebles y avalúo catastral aplicable únicamente para bienes inmuebles.

Así pues, se entenderá como precio para los bienes muebles e inmuebles, tal y como lo establece el artículo 90 del ET, el cual fue modificado por el artículo 61 de la Ley 2010 de 2019 (Ley de Crecimiento Económico), a saber:

*“**el valor comercial** realizado en dinero o en especie... Se tiene por valor comercial el señalado por las partes, el cual deberá corresponder al precio comercial promedio para bienes de la misma especie, en la fecha de su enajenación...”*

El artículo citado anteriormente continúa determinando que el precio para bienes inmuebles no podrá ser:

“inferior al costo, al avalúo catastral ni al auto avalúo, sin perjuicio de la posibilidad de un valor comercial superior...”

La norma tributaria faculta a las partes contratantes a establecer el valor de los bienes muebles objetos de la compraventa, respetando su autonomía de la voluntad, siempre y cuando estos observen el precio promedio para bienes similares. Sin embargo, respecto a los bienes inmuebles, la norma restringe la facultad de pactar un precio al libre albedrío de su voluntad ya que las obliga a fijar como límite mínimo del valor del inmueble: el costo fiscal, el avalúo catastral y/o el auto avalúo.

Seguidamente, el ET en su artículo 67, el cual fue modificado por el artículo 47 de la Ley 1819 de 2016 (Reforma Tributaria Estructural), establece diferentes reglas para la determinación del costo fiscal de los bienes inmuebles, además de distinguir entre quiénes están y quiénes no están obligados a llevar contabilidad como se indica a continuación,

“El costo fiscal de los bienes inmuebles se determinará así:

- 1. Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, será el establecido en los artículos 69 y 69-1 del presente Estatuto.*
- 2. Para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad el costo fiscal de los bienes inmuebles, está constituido por:*
 - a. El precio de adquisición*
 - b. El costo de las construcciones, mejoras,*
 - c. Las contribuciones por valorización del inmueble o inmuebles de que trate...”*

De lo anterior se colige, que los parámetros establecidos para determinar el costo fiscal de un inmueble para aquellas personas no obligadas a llevar contabilidad son menos rigurosos,

en comparación con aquellos contribuyentes que sí están obligados a llevar contabilidad, para lo cual el anterior artículo remite a los artículos 69 y 69-1 del ET.

Cuando hablamos de bienes inmuebles, debemos también hacer mención del avalúo catastral. Al respecto el artículo 1 de la Resolución 0070 de 2011¹⁶ define catastro como,

“... el inventario o censo, debidamente actualizado y clasificado, de los bienes inmuebles pertenecientes al Estado y a los particulares, con el objeto de lograr su correcta identificación física, jurídica, fiscal y económica.” (subrayado fuera de texto.)

Como consecuencia de lo anterior, el avalúo catastral definido por el artículo 8 de la Resolución antes mencionada, modificado por el artículo 1 de la Resolución 1055 de 2012¹⁷, determina que este consiste en,

“...la determinación del valor de los predios, obtenido mediante investigación y análisis estadístico del mercado inmobiliario. El avalúo catastral de cada predio se determinará por la adición de los avalúos parciales practicados independientemente para los terrenos y para las edificaciones en él comprendidos. Las autoridades catastrales realizarán los avalúos para las áreas geoeconómicas, dentro de las cuales determinarán los valores unitarios para edificaciones y para terrenos. Para la determinación del avalúo catastral las autoridades catastrales se apoyarán en la información que provean los observatorios inmobiliarios...”

Por lo tanto, podemos afirmar que el avalúo catastral, es el valor asignado a los inmuebles por parte del Estado, con base en criterios objetivos, por él mismo establecido.

Una vez analizada la información discutida, se podría pensar que en la legislación civil y comercial prevalece la autonomía de la voluntad de las partes en cuanto a la fijación del precio del objeto del contrato de compraventa, en especial cuando se trata de bienes inmuebles, mientras que la normatividad tributaria busca reglamentar con mayor detenimiento tanto el precio, como el costo fiscal de los activos, e incluso el avalúo catastral de los bienes inmuebles. Lo anterior, cobra sentido si recordamos la finalidad de la legislación tributaria, la cual es la aplicación equitativa, progresiva y basada en los demás principios rectores de su naturaleza, que buscan el recaudo efectivo de los tributos en Colombia.

Así pues, antes de la entrada en vigencia de la Ley 1943 de 2018, por la cual se expedían normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general, también conocida como la Ley de Financiamiento, hoy en día declarada inconstitucional, era común que las partes que celebraban un contrato de compraventa de un bien inmueble pactaran

¹⁶ Resolución 0070 de 2011 (Instituto Geográfico Agustín Codazzi). Por la cual se reglamenta técnicamente la formación catastral, la actualización de la formación catastral y la conservación catastral. Febrero 18 de 2011.

¹⁷ Resolución 1055 de 2012 (Instituto Geográfico Agustín Codazzi). Por la cual se modifica parcialmente la Resolución número 70 del 4 de febrero de 2011. Noviembre 01 de 2012.

un precio en el contrato de promesa de compraventa, el cual fungía como título que prestaba mérito ejecutivo, en el caso de algún incumplimiento por alguna de las partes, y al momento de suscribir la escritura pública de compraventa, declaraban como precio de la venta, el valor catastral del inmueble, el cual siempre es significativamente menor que el precio comercial pactado por los contratantes en la promesa de compraventa. En consecuencia, el impacto fiscal de la compraventa era mucho menor al que verdaderamente se debería generar, precisamente por la variación entre el precio pactado por la cosa vendida en el contrato de promesa de compraventa y el verdaderamente declarado en la escritura pública como base gravable para el cálculo de los derechos de registro, impuesto de registro, gastos notariales y demás impuestos tales como el Impuesto al Valor Agregado (en el evento de resultar aplicable), impuesto de renta y complementarios.

Sin embargo, teniendo en cuenta que la Ley de Financiamiento buscaba reducir los niveles de evasión del impuesto de renta y ganancia ocasional, ésta generó un cambio drástico en la práctica antes expuesta, dado que mediante el artículo 53¹⁸ de la mencionada ley, el cual modificaba el artículo 90 del ET, obligaba a las partes contratantes a declarar bajo la gravedad de juramento que el precio estipulado en la escritura pública era el verdadero y único valor pactado por las mismas y que en consecuencia, no había ningún otro valor establecido en pactos privados que indicara un precio diferente. La norma daba la posibilidad de que los comparecientes no realizaran la declaración bajo la gravedad de juramento, pero en contraprestación, los impuestos de renta, o ganancia ocasional en caso de configurarse, además del impuesto de registro, los derechos de registro y los derechos notariales, debían liquidarse sobre una base igual a cuatro veces el valor estipulado en la escritura pública, además de facultar al Notario para reportar ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales dicha irregularidad, para que esta como autoridad competente y con su facultad fiscalizadora, determinara el valor real de la transacción realizada.

No obstante, la Corte Constitucional mediante sentencia C-481 de 2019¹⁹ declaró la inconstitucionalidad de la Ley de Financiamiento debido a vicios de procedimiento en su formación. En dicho fallo, la Corte dejó sin efectos la norma a partir del 01 de enero de 2020 y exhortó al Congreso de la República para que éste expidiera, antes del 01 de enero de 2020, un régimen que se ajuste a los requisitos formales establecidos en la Carta Magna.

Como resultado de lo anterior, surgió la Ley 2010 de 2019 mediante,

¹⁸ Ley 1943 de 2018. Artículo 53 que modifica el artículo 90 del Estatuto Tributario: En la escritura pública de enajenación o declaración de construcción las partes deberán declarar, bajo la gravedad de juramento, que el precio incluido en la escritura es real y no ha sido objeto de pactos privados en los que se señale un valor diferente; en caso de que tales pactos existan, deberá informarse el precio convenido en ellos. En la misma escritura se debe declarar que no existen sumas que se hayan convenido o facturado por fuera de la misma o, de lo contrario, deberá manifestarse su valor. Sin las referidas declaraciones, tanto el impuesto sobre la renta, como la ganancia ocasional, el impuesto de registro, los derechos de registro y los derechos notariales, serán liquidados sobre una base equivalente a cuatro veces el valor incluido en la escritura, sin perjuicio de la obligación del notario de reportar la irregularidad a las autoridades de impuestos para lo de su competencia y sin perjuicio de las facultades de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para determinar el valor real de la transacción.

¹⁹ Corte Constitucional. Sentencia C- 481 de 2019 (M.P. Alejandro Linares Cantillo; octubre 16 de 2019).

“...la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 ...”

Y la cual en su artículo 61²⁰ nuevamente modifica el artículo 90 del ET, reiterando la obligación que en el caso de la venta de bienes raíces no se aceptara un precio inferior al costo, al avalúo catastral ni al auto avalúo, sin perjuicio de un valor comercial superior. Adicionalmente la mencionada normatividad establece que dentro del valor de los inmuebles se deben incluir todos los dineros pagados para su adquisición, así estos hayan sido convenidos por fuera de la escritura pública, manteniendo también la obligación de los comparecientes a realizar la declaración bajo la gravedad de juramento en la escritura pública que el valor ahí incluido es el valor real pactado y que no existen pactos privados en los que se señale un valor distinto. Sin la anterior declaración, el impuesto de renta, el de ganancia ocasional, el impuesto de registro, los derechos de registro y los gastos notariales serán liquidados sobre una base cuatro veces mayor al valor manifestado en la escritura pública, además de la obligación del Notario de reportar ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales dicha irregularidad.

Retomando lo dispuesto en el artículo 90 del ET, la renta bruta derivada de la enajenación de activos a cualquier título es el resultado de la diferencia entre el precio de la enajenación y el costo fiscal del activo enajenado. De aquí entonces que se tornen relevante nuevamente los artículos 66 y 67 del ET, discutidos con anterioridad, ya que esta normatividad dicta disposiciones distintas para determinar el costo fiscal de los activos, dependiendo no sólo si estos son muebles o inmuebles, sino que además hace la diferenciación entre quienes están obligados a llevar contabilidad y quienes no lo están.

Aunado a lo anterior, el artículo 71 del ET determina que la utilidad en la enajenación de bienes inmuebles que se enlistan en los artículo 69 y 69-1 del ET es decir, si los activos

²⁰ Ley 1943 de 2018. Artículo 61 Modifíquese el artículo 90 del ET, el cual quedará así: Artículo 90. Determinación de la renta bruta en la enajenación de activos y valor comercial en operaciones sobre bienes y servicios... En el caso de bienes raíces, además de lo previsto en esta disposición, no se aceptará un precio inferior al costo, al avalúo catastral ni al auto avalúo, sin perjuicio de la posibilidad de un valor comercial superior. En los casos en que existan listas de precios, bases de datos, ofertas o cualquier otro mecanismo que permita determinar el valor comercial de los bienes raíces enajenados o transferidos, los contribuyentes deberán remitirse a los mismos. Del mismo modo, el valor de los inmuebles estará conformado por todas las sumas pagadas para su adquisición, así se convengan o facturen por fuera de la escritura o correspondan a bienes o servicios accesorios a la adquisición del bien, tales como aportes, mejoras, construcciones, intermediación o cualquier otro concepto. En la escritura pública de enajenación o declaración de construcción las partes deberán declarar, bajo la gravedad de juramento, que el precio incluido en la escritura es real y no ha sido objeto de pactos privados en los que se señale un valor diferente; en caso de que tales pactos existan, deberá informarse el precio convenido en ellos. En la misma escritura se debe declarar que no existen sumas que se hayan convenido o facturado por fuera de la misma o, de lo contrario, deberá manifestarse su valor. Sin las referidas declaraciones, tanto el impuesto sobre la renta, como la ganancia ocasional, el impuesto de registro, los derechos de registro y los derechos notariales, serán liquidados sobre una base equivalente a cuatro veces el valor incluido en la escritura, sin perjuicio de la obligación del notario de reportar la irregularidad a las autoridades de impuestos para lo de su competencia y sin perjuicio de las facultades de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) para determinar el valor real de la transacción.

enajenados hacen parte de la propiedad, planta y equipo o propiedades de inversión del contribuyente, o si éstos eran activos no corrientes mantenidos para la venta, la utilidad será determinada restándole “... al precio de venta el costo fiscal, establecido de acuerdo con las alternativas previstas en este Capítulo...”.

Una vez determinado cual será el ingreso gravado de cara a una compraventa, el siguiente aspecto a discutir serán las tarifas establecidas para el impuesto de renta en la norma tributaria tanto para personas naturales cómo para personas jurídicas.

Para personas naturales residentes en territorio colombiano, sucesiones de causantes residentes en Colombia “...y de los bienes destinados a fines especiales, en virtud de donaciones o asignaciones modales...” el artículo 241 del ET establece la tarifa con rangos en Unidad de Valor Tributario²¹ (“UVT”), a saber:

Tabla 1. Artículo 241 del ET

Rangos en UVT		Tarifa	Impuesto
Desde	hasta	Marginal	
0	1090	0%	0
>1090	1700	19%	(Base Gravable en UVT menos 1090 UVT) x 19%
>1700	4100	28%	(Base Gravable en UVT menos 1700 UVT) x 28% + 116 UVT
>4100	8670	33%	(Base Gravable en UVT menos 4100 UVT) x 33% + 788 UVT
>8670	18970	35%	(Base Gravable en UVT menos 8670 UVT) x 35% + 2296 UVT
>18970	31000	37%	(Base Gravable en UVT menos 18970 UVT) x 37% + 5901 UVT
>31000	En adelante	39%	(Base Gravable en UVT menos 31000 UVT) x 39% + 10352 UVT

“Nota: La anterior tabla fue tomada del E.T.”

Respecto a la tarifa para el impuesto de renta para el año gravable 2019 aplicable a personas jurídicas, tenemos que remitirnos al artículo 80 de la Ley 1943 de 2018, que si bien es cierto fue declarada inexecutable mediante la Sentencia C-481 de 2019²², también lo es que la misma dispuso...

“... (i) la declaratoria de inexecutable prevista en el resolutivo segundo surtirá efectos a partir del primero (1°) de enero de dos mil veinte (2020), a fin de que el Congreso, dentro de la potestad de

²¹ Resolución 0056 de la Dirección de Impuesto y Aduanas de Colombia. Por la cual se fija el valor de la Unidad de Valor Tributario UVT valor para el año 2019 en \$32.270 pesos.

Resolución 0084 de la Dirección de Impuesto y Aduanas de Colombia. Por la cual se fija el valor de la Unidad de Valor Tributario UVT valor para el año 2020 en \$35.607 pesos.

²² Corte Constitucional. Sentencia C- 481 de 2019 (M.P. Alejandro Linares Cantillo; octubre 16 de 2019).

configuración que le es propia, expida el régimen que ratifique, derogue, modifique o subrogue los contenidos de la Ley 1943 de 2018...” (subrayado fuera de texto).

Por lo tanto, la tarifa general del impuesto sobre la renta, determinada en el artículo 80 ibídem para,

“... las sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras con o sin residencia en el país, obligadas a presentar la declaración anual de impuesto sobre la renta y complementarios, será del treinta y tres por ciento (33%) para el año gravable 2019...”

En cuanto a la tarifa del impuesto sobre la renta para personas jurídicas en lo que respecta al año gravable 2020, el artículo 240 del ET modificado por el artículo 92 de la Ley 2010 de 2019 la determina en el 32 %.

El ET, mediante el artículo 365 ha considerado que en aras de “...facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto de renta y sus complementarios...”, se podrá establecer retenciones en la fuente, cuya finalidad también determina la norma en su artículo 367, es el recaudo efectivo de manera gradual dentro de “...lo posible en el mismo ejercicio gravable en que se cause.” Por lo tanto, procederemos a exponer los diversos casos en los cuales se configura la retención en la fuente del impuesto de renta en las ventas de bienes inmuebles.

El artículo 398 del ET manifiesta que los ingresos obtenidos por personas naturales a raíz de la enajenación de activos fijos deberán pagar una retención en la fuente del 1% del valor de la enajenación. También indica la norma antes indicada que la anterior retención deberá ser cancelada previamente a la enajenación del bien ante el Notario, en caso de tratarse de bienes inmuebles, o en su defecto, en las oficinas de Tránsito si el objeto de la venta es un vehículo automotor.

De la anterior normatividad podemos concluir que la retención en la fuente aplica para los ingresos percibidos por personas naturales, que el ingreso no sólo debe ser de la enajenación de inmuebles, sino de cualquier activo fijo (más adelante se discutirá esto con mayor detalle). Es decir que quien percibe el ingreso, el vendedor, quien a su vez es persona natural, está sujeto a la retención del 1% del valor de la enajenación por concepto de retención en la fuente del impuesto de renta.²³

Respecto al comprador, el artículo 401 del ET en su párrafo determina que, si una persona jurídica o una sociedad de hecho compra un bien inmueble, la retención en la fuente, correspondiente al impuesto de renta es un requisito previo al “... al otorgamiento de la escritura pública o la transferencia de derechos o cuotas representativas de bienes inmuebles...” el segundo inciso del párrafo antes mencionado continúa estableciendo que:

²³ Concepto 4860 del 2019. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

“Para estos efectos, la persona jurídica o sociedad de hecho pagará la retención en la fuente mediante recibo oficial de pago y, posteriormente, imputará dicho pago a la declaración de retención en la fuente correspondiente, de tal forma que el notario o la sociedad administradora de la fiducia o fondo, según el caso, pueda verificar el pago como requisito previo al otorgamiento de la escritura pública o la transferencia de derechos o cuotas.”

Con base en el párrafo anterior se debe considerar que la retención en el impuesto de renta se configura en la adquisición de bienes inmuebles, además que aplica cuando el comprador es una persona jurídica, que a su vez funge como agente de retención. El pago de esa retención se hace a través de recibo oficial de pago que se imputa a la respectiva declaración de retención en la fuente. Por último, la Notaría o la sociedad administradora del fideicomiso son quienes verifican el pago de la retención, además que este constituye un requisito previo al otorgamiento de la escritura pública o la transferencia de derechos de cuota.²⁴

El Concepto 4860 del 2019 emitido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales aborda uno de los mayores interrogantes que surgen a raíz de lo dictaminado en los artículos discutidos previamente. Indica este concepto que en los casos cuando el vendedor de un bien inmueble es persona natural, siendo ese activo enajenado un activo fijo para la persona natural que vende, y quien actúa como comprador es una persona jurídica, no hay lugar a una doble retención, sino que se debe hacer un estudio detallado de la normatividad aplicable, teniendo en cuenta la finalidad de la retención en la fuente y por tanto se debe “...identificar cuál fue el concepto que está asociado al ingreso que da lugar a la retención...”²⁵

Así entonces surgen varios supuestos frente a la retención en la fuente relacionado con el impuesto de renta que se resumen de la siguiente manera:

- Tanto vendedor como comprador son personas naturales.
- Cuando el vendedor es persona natural y el comprador es persona jurídica.
- Cuando tanto el vendedor como el comprador sean personas jurídicas.
- Cuando el vendedor es persona jurídica y el comprador es persona natural.

Se procederá a analizar cada una de las anteriores situaciones fácticas:

Cuando el vendedor como el comprador son personas naturales, debemos referirnos al artículo 398 del ET donde nos indica que la tarifa de la retención es del 1% del valor de la enajenación, y que quien actúa como agente retenedor es el Notario, siempre y cuando el bien inmueble objeto de la enajenación sea un activo fijo para el vendedor.

En el supuesto en el que el vendedor es persona natural y el comprador es persona jurídica, considera la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales²⁶ que se debe dar

²⁴ Concepto 4860 del 2019. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

²⁵ Concepto 4860 del 2019. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

²⁶ Concepto 4860 del 2019. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

aplicación al artículo 398 del ET²⁷ cuando el ingreso sea por la enajenación de un bien inmueble que tenga la naturaleza de activo fijo para el vendedor persona natural. Para la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales no se configura el supuesto de hecho determinado en el artículo 401 del ET y su párrafo, dado que esa norma regula la retención por otros ingresos tributarios, lo cual no ocurre en el supuesto aquí mencionado. Por lo tanto, dada la especialidad del artículo 398 del ET, se debe dar aplicación a este último, generando una retención en la fuente del 1% del valor de la enajenación.

Cuando tanto el vendedor como el comprador sean personas jurídicas, determina la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales que en estos casos sí se debe dar aplicación al párrafo del artículo 401²⁸ del ET, donde la retención en la fuente está en cabeza del comprador persona jurídica, quien funge como agente retenedor y realiza el pago “... a través de recibo oficial y se imputa a la correspondiente declaración de retención en la fuente.” Así entonces son las Notarías o las sociedades administradoras de fideicomisos o fondos quienes verifican el pago de dicha retención, puesto que ese pago es un requisito previo al otorgamiento de la escritura pública de la enajenación a cualquier título que se vaya a llevar a cabo.

Respecto a la tarifa, el Concepto 4860 del 2019 expedido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales ordena remitirnos al artículo 1.2.4.9.1. del Decreto 1625 de 2016²⁹ el cual determina que la Retención en la fuente por otros ingresos,

“Cuando el pago o abono en cuenta corresponda a la adquisición de bienes raíces cuya destinación y uso sea vivienda de habitación, la retención prevista en este artículo será del uno por ciento (1%) por las primeras veinte mil (20.000) UVT. Para el exceso de dicho monto, la tarifa de retención será de dos puntos cinco por ciento (2.5%). Cuando el pago o abono en cuenta corresponda a la adquisición de bienes raíces cuya destinación y uso sean distintos a vivienda de habitación, la retención prevista en este artículo será del dos punto cinco por ciento (2.5%)”

El último escenario que falta por discutir es cuando el vendedor sea persona jurídica y el comprador sea una persona natural. Ante este caso no hay una retención aplicable dado que

²⁷Estatuto Tributario. Artículo 398. Retención en la Enajenación de Activos Fijos de Personas Naturales: Los ingresos que obtengan las personas naturales por concepto de la enajenación de activos fijos, estarán sometidos a una retención en la fuente equivalente al uno por ciento (1%) del valor de la enajenación. La retención aquí prevista deberá cancelarse previamente a la enajenación del bien, ante el notario en el caso de bienes raíces, ante las oficinas de Tránsito cuando se trate de vehículos automotores, o ante las entidades autorizadas para recaudar impuestos en los demás casos.

²⁸ Estatuto Tributario. Artículo 401. Retención Sobre otros Ingresos Tributarios: Cuando el comprador de un bien inmueble sea una persona jurídica o una sociedad de hecho, la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta constituye un requisito previo para el otorgamiento de la escritura pública o la transferencia de derechos o cuotas representativas de bienes inmuebles. Para estos efectos, la persona jurídica o sociedad de hecho pagará la retención en la fuente mediante recibo oficial de pago y, posteriormente, imputará dicho pago a la declaración de retención en la fuente correspondiente, de tal forma que el notario o la sociedad administradora de la fiducia o fondo, según el caso, pueda verificar el pago como requisito previo al otorgamiento de la escritura pública o la transferencia de derechos o cuotas.

²⁹ Decreto 1625 de 2016. (presidente de la Republica). Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria. Octubre 11 de 2016.

este supuesto no se ajusta a ninguno de los enunciados previstos en el artículo 398 del ET, ni del artículo 401 del ET. Lo anterior debido a que no se presenta ni la enajenación de un activo fijo donde el vendedor es una persona natural, ni tampoco ocurre lo estipulado en el párrafo del artículo 401 de la misma norma, puesto que no estamos ante la compra de un bien inmueble por parte de una persona jurídica o una sociedad de hecho. A su vez, tampoco se puede aplicar lo establecido en el inciso primero del artículo 401 del ET porque éste hace mención a pagos o abonos en cuenta que hagan las personas jurídicas y sociedades de hecho, situaciones que claramente no ocurren en el supuesto analizado.

El ET en su artículo 60³⁰ clasifica la naturaleza de los activos enajenados como muebles o fijos. Son muebles aquellos bienes corporales tanto muebles como inmuebles, además de “... *los incorporales que se enajenen dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente e implican ordinariamente existencias al principio y al fin de cada año o periodo gravable.*” En consecuencia, serán activos fijos aquellos bienes muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenen dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente. Procede el legislador en el párrafo del mencionado artículo 60 a especificar que, para las personas obligadas a llevar contabilidad, harán parte de los activos muebles los inventarios y que serán activos fijos, todos aquellos distintos a los inventarios que hagan parte de la propiedad, planta y equipo, propiedades de inversión o activos no corrientes mantenidos para la venta.

Así mismo ha dicho el Consejo de Estado³¹, en lo que respecta al giro ordinario de los negocios, que éste se entenderá como las actividades que desarrolle la persona jurídica conforme a su objeto social. Así entonces determina la mencionada sentencia que “... *solamente quedan cobijadas por “giro ordinario” aquellas actividades que en forma habitual u ordinaria, ejecuta la sociedad.*”

Adicionalmente, la mencionada Corporación³², esboza que:

“...para calificar un activo como fijo o movable no basta con verificar la forma en que se contabiliza, sino que también debe tenerse en cuenta la intención o el propósito para el que fue adquirido. Así serán activos muebles los que hayan sido adquiridos para ser enajenados dentro del giro ordinario o corriente de los negocios. En tanto que si la intención es que permanezcan en el patrimonio de la entidad, serán activos fijos.”

³⁰ Estatuto Tributario. Artículo 60. Clasificación de los activos enajenados: Los activos enajenados se dividen en muebles y en fijos o inmovilizados. Son activos muebles los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente e implican ordinariamente existencias al principio y al fin de cada año o período gravable. Son activos fijos o inmovilizados los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente. Párrafo. Para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad los activos muebles corresponden a los inventarios. los activos fijos corresponden a todos aquellos activos diferentes a los inventarios y se clasificarán de acuerdo con los nuevos marcos técnicos normativos, tales como propiedad, planta y equipo, propiedades de inversión, activos no corrientes mantenidos para la venta.

³¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 22374. (M.P. Milton Chaves García; octubre 4 de 2018).

³² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 22374. (M.P. Milton Chaves García; octubre 4 de 2018).

Ahora bien, la utilidad en la enajenación de **activos fijos poseídos por dos años o más da lugar al hecho generador para el impuesto a la ganancia ocasional**, conforme lo indica el artículo 300 del ET, a saber:

“...Se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sujetos a este impuesto, las provenientes de la enajenación de bienes de cualquier naturaleza, que hayan hecho parte del activo fijo del contribuyente por un término de dos años o más. Su cuantía se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo enajenado.

No se considera ganancia ocasional sino renta líquida, la utilidad en la enajenación de bienes que hagan parte del activo fijo del contribuyente y que hubieren sido poseídos por menos de 2 años.

Parágrafo. Para determinar el costo fiscal de los activos enajenados a que se refiere este artículo, se aplicarán las normas contempladas en lo pertinente, en el Título I del presente Libro.

Parágrafo. No se considera activo fijo, aquellos bienes que el contribuyente enajena en el giro ordinario de su negocio. A aquellos activos movibles que hubieren sido poseídos por el contribuyente por más de 2 años no le serán aplicables las reglas establecidas en este capítulo.”

Así las cosas, conforme a la normatividad anterior, se vislumbra que si el activo fijo enajenado, indistintamente de **si este es mueble o inmueble** ha permanecido dentro del patrimonio del contribuyente por dos años o más, el ingreso producto de la venta, estará sujeto al impuesto a la ganancia ocasional y no al impuesto de renta cuya cuantía será la diferencia entre el precio al cual se enajenó menos el costo fiscal del activo enajenado. Luego y en concordancia con lo anterior, si el activo enajenado permaneció en el patrimonio del contribuyente por un periodo menor a dos (2) años, el ingreso producto de la venta no estará sujeto al impuesto de ganancia ocasional, sino que éste será tomado como base para renta líquida gravable para el impuesto de renta.

Respecto a la tarifa establecida para el impuesto de las ganancias ocasionales, los artículos 313 y 314 del ET la fijan en el diez por ciento (10%) para personas jurídicas tanto residentes en Colombia, como aquellas extranjeras, así como también para “...*personas naturales residentes en el país, las sucesiones de causantes personas naturales residentes en el país de los bienes destinados a fines especiales, en virtud de donaciones o asignaciones modales...*”

Ahora bien, el artículo 420 del ET indica que “... *las ventas de bienes corporales muebles o inmuebles, con excepción de los expresamente excluidos...*” se encuentran gravados con el impuesto al valor agregado, en principio nos hace creer que las ventas de inmuebles no sólo están gravadas por el impuesto de renta y complementarios y en ocasiones con el impuesto a la ganancia ocasional, sino también con el impuesto al valor agregado. No obstante, el parágrafo 1 del mismo artículo antes indicado determina que dentro del hecho generador no se incluirá la

enajenación de activos fijos, a excepción de los inmuebles de uso residencial. Sin embargo, al remitirnos al numeral 12 del artículo 424 del ET, éste establece que la venta de bienes inmuebles se encuentra expresamente excluida del pago del impuesto al valor agregado. En el año 2016 se establecía en el numeral 12 del referido artículo 424 del ET que las ventas de inmuebles estaban excluidas del pago del impuesto al valor agregado, **a no ser** que se presentara el supuesto de hecho contemplado en el numeral 1 del artículo 468-1, situación que se encontraba gravada con una tarifa del 5%. El anterior numeral disponía que:

a primera venta de unidades de vivienda nueva cuyo valor supere las 26.800 UVT, incluidas las realizadas mediante cesiones de derechos fiduciarios por montos equivalentes. La primera venta de las unidades de vivienda de interés social VIS, urbana y rural, y de Vivienda de Interés Prioritario (VIP), urbana y rural, mantendrá el tratamiento establecido en el parágrafo 2o del artículo 850 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, mediante la Ley 1943 de 2018 particularmente en su artículo 1 se modifica el texto del numeral 12 del artículo 424 de ET determinando que se encuentra excluida del pago del impuesto del valor agregado “*la venta de bienes inmuebles*”. Así mismo la mencionada Ley introduce un nuevo hecho generador frente a la causación del impuesto nacional al consumo, (“INC”), en cuanto a la enajenación a cualquier título de bienes inmuebles diferentes a predios rurales destinados a actividades agropecuarias, nuevos o usados, cuyo valor superara las 26.800 UVT, incluidas las realizadas mediante derechos fiduciarios o fondos que no coticen en bolsa.

Lo anterior se encontraba regulado en el artículo 512-22 del ET. La tarifa aplicable para la situación antes descrita ascendía al 2% sobre la totalidad del precio de la venta. Esta Ley fue declarada inexecutable por vicios de forma mediante la Sentencia C- 481 de 2019³³, dejando sin efecto todo lo regulado por ésta. La Corte Constitucional moduló en dicha providencia los efectos de la inexecutable estableciendo que esta tendría efectos hasta el primero (1º) de enero de dos mil veinte (2020), a fin de que el Congreso, dentro de la potestad de configuración que le es propia, expida el régimen que ratifique, derogue, modifique o subrogue los contenidos de la Ley 1943 de 2018, razón por la cual el Congreso expide la Ley 2010 de 2019, mediante la cual en su artículo 1 se determina que los bienes inmuebles se encuentran excluidos de la causación del hecho generador del impuesto al valor agregado, es decir en el momento de elaboración del presente escrito la transferencia de bienes inmuebles no se encuentra gravada ni con éste último impuesto ni con INC.

Surge entonces el interrogante de qué configura en los términos del impuesto al valor agregado una venta para la norma tributaria, pregunta que es contestada mediante el artículo 421 del ET que determina los hechos que se consideran venta, dentro de los cuales encontramos:

“...Todos los actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles e inmuebles, y de los activos intangibles descritos en el literal b) del artículo 420, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, sea que se realicen a nombre propio, por

³³ Corte Constitucional. Sentencia C- 481 de 2019 (M.P. Alejandro Linares Cantillo; octubre 16 de 2019).

cuenta de terceros a nombre propio, o por cuenta y a nombre de terceros...” (subrayado fuera de texto).

3.2. Del Contrato de Cesión.

Otro negocio jurídico comúnmente celebrado en el marco de transacciones comerciales es el contrato de cesión, lo verdaderamente relevante para el derecho tributario colombiano es si dicha cesión ocurre a título gratuito o a título oneroso, pues de esto dependerá el efecto fiscal de cara al impuesto de renta y complementarios, particularmente al de ganancia ocasional y finalmente frente al impuesto al valor agregado.

Cuando se habla de cesiones, es habitual que ésta sea la manera en que se perfeccione la enajenación de acciones de sociedades a título oneroso. Para determinar el impacto fiscal de este tipo de cesión, debemos remitirnos nuevamente al artículo 90 del ET el cual establece la renta bruta en la enajenación de activos y el valor comercial en operaciones sobre bienes y servicios, a saber:

“...Sin perjuicio de lo previsto en este artículo, cuando el activo enajenado sean acciones o cuotas de interés social de sociedades o entidades nacionales que no coticen en la Bolsa de Valores de Colombia o una de reconocida idoneidad internacional según lo determine la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), salvo prueba en contrario, se presume que el precio de enajenación no puede ser inferior al valor intrínseco incrementado en un 30%. Lo anterior sin perjuicio de la facultad fiscalizadora de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), en virtud de la cual podrá acudir a los métodos de valoración técnicamente aceptados, como el de flujos descontados a valor presente o el de múltiplos de EBITDA...” (subrayado fuera de texto)

Tal y como indica el Oficio 001826 del 2018 expedido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, el valor intrínseco de la acción debe ser entendido como:

“...el valor que le corresponde a cada acción según la información que presente la contabilidad de la sociedad (valor de los activos netos, que resulta de la diferencia entre los activos totales y el total del pasivo... [respecto al valor intrínseco, este es algo]... propio de las empresas en marcha, en las cuales el mayor precio de adquisición de la acción frente al valor nominal, obedece al reconocimiento de un valor intrínseco superior al valor nominal, fruto de la valorización que adquieren las acciones por el incremento del patrimonio social...”

Se concluye entonces que el valor intrínseco de una acción se obtiene de dividir el patrimonio líquido (activos -pasivos) de la sociedad entre el número de acciones pagadas y en circulación. Así pues, y retomando lo señalado en el artículo 90 del ET, se puede determinar que la renta bruta, derivada de la enajenación de activos a cualquier título es igual a la diferencia entre el precio de enajenación menos el costo del activo. Sabemos igualmente que la norma antes mencionada obliga a que el precio de venta de las acciones no pueda ser inferior al valor

intrínseco de las mismas incrementado en un 30%, luego el margen gravado con renta o ganancia ocasional de acuerdo a lo indicado en el artículo 300 del ET será la diferencia entre el cálculo del precio de la acción en los términos del artículo 90 del Estatuto y su costo fiscal.

Respecto a la tarifa aplicable para el impuesto de renta en el marco de la operación de cesión se deja claridad que al igual que para la operación de compraventa, para el año gravable 2019 será equivalente a un 33% para personas jurídicas, en los términos del artículo 80 de la Ley 1943 de 2019³⁴ y para los años siguientes esta se calculará en los términos del artículo 241 del ET. Se evidencia que de cumplirse las condiciones estipuladas en el artículo 36-1³⁵ del ET, la utilidad producto de la venta de acciones puede considerarse como una renta no gravada.

Ahora bien, de acuerdo a los artículos 420 y 421 del ET, respecto al hecho generador del impuesto sobre las ventas y los hechos que se consideran ventas respectivamente, se puede determinar que la enajenación y/o cesión de acciones tanto a título oneroso como a título gratuito siempre que estas sean consideradas como **activos movibles** en virtud de la disposición consagrada en el parágrafo 1 del artículo 420 del ET, son transacciones que se configuran dentro del hecho generador del impuesto de valor agregado, por lo cual se les será aplicable la tarifa establecida del 19%. Dentro del hecho generador del impuesto sobre las ventas también se encuentra la “*la venta o cesiones de derechos sobre activos intangibles, únicamente asociados con la propiedad industrial*”. Aclaremos que usualmente y de cara a los Grupos Empresariales las acciones que los partícipes de estos ostentan (accionistas) son de naturaleza de activos fijos, razón por la cual las operaciones circunscritas a las mencionadas acciones o cuotas sociales no se encuentran gravados por el impuesto al valor agregado.

3.3. De la Donación.

En cuanto a la cesión a título gratuito y/o transacciones catalogadas como donación entre vivos nos remitimos a lo estipulado en el artículo 302 del ET, el cual señala que:

*“Se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sometidos a este impuesto, **las provenientes de herencias, legados, donaciones, o cualquier otro acto jurídico celebrado inter vivos a***

³⁴ Corte Constitucional. Sentencia C- 481 de 2019 (M.P. Alejandro Linares Cantillo; octubre 16 de 2019): “(i) la declaratoria de inexecutable prevista en el resolutivo segundo **surtirá efectos a partir del primero (1°) de enero de dos mil veinte (2020)**, a fin de que el Congreso, dentro de la potestad de configuración que le es propia, expida el régimen que ratifique, derogue, modifique o subrogue los contenidos de la Ley 1943 de 2018...”

³⁵ Estatuto Tributario Artículo 36-1. Utilidad en la Enajenación de Acciones: constituyen renta ni ganancia ocasional las utilidades provenientes de la enajenación de acciones inscritas en una Bolsa de Valores Colombiana, de las cuales sea titular un mismo beneficiario real, cuando dicha enajenación no supere el diez por ciento (10%) de las acciones en circulación de la respectiva sociedad, durante un mismo año gravable. A los socios o accionistas no residentes en el país, cuyas inversiones estén debidamente registradas de conformidad con las normas cambiarias, las utilidades a que se refiere este artículo, calculadas en forma teórica con base en la fórmula prevista por el artículo 49 de este Estatuto, serán gravadas a la tarifa vigente en el momento de la transacción para los dividendos a favor de los no residentes. Tampoco constituye renta ni ganancia ocasional las utilidades provenientes de la negociación de derivados que sean valores y cuyo subyacente esté representando exclusivamente en acciones inscritas en una bolsa de valores colombiana, índices o participaciones en fondos o carteras colectivas que reflejen el comportamiento de dichas acciones.

título gratuito, y lo percibido como porción conyugal... Todo lo que el contribuyente reciba por estos conceptos debe ser declarado como ganancia ocasional... (negrilla y subrayado por fuera de texto).

Así entonces determina la norma que toda donación o transferencia patrimonial a título gratuito está sujeto al impuesto de ganancia ocasional. En lo que respecta a la tarifa, el ET en sus artículos 313 y 314, define que la tarifa única sobre las ganancias ocasionales para personas jurídicas nacionales y extranjeras será equivalente al 10% del ingreso que aumenta el patrimonio del contribuyente e igualmente impone la misma tarifa para personas naturales residentes en el país. El artículo 303 del ET³⁶ establece las reglas de cómo determinar el valor de la base gravable del impuesto a las ganancias ocasionales.

No obstante, existen casos en los que una persona natural que participe en una operación de donación en calidad de donatario, sea considerando como sujeto pasivo del impuesto de la ganancia ocasional. Para entender lo anterior debemos mencionar que dicho impuesto es

³⁶ Estatuto Tributario. Artículo 303. Cómo se Determina su Valor: El valor de los bienes y derechos que se tendrá en cuenta para efectos de determinar la base gravable del impuesto a las ganancias ocasionales a las que se refiere el artículo 302 de este Estatuto será el valor que tengan dichos bienes y derechos a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a la fecha de la liquidación de la sucesión o del perfeccionamiento del acto de donación o del acto jurídico inter vivos celebrado a título gratuito, según el caso. En el caso de los bienes y derechos que se relacionan a continuación, el valor se determinará de conformidad con las siguientes reglas: 1. El valor de las sumas dinerarias será el de su valor nominal. 2. El valor del oro y demás metales preciosos será al valor comercial de tales bienes. 3. El valor de los vehículos automotores será el del avalúo comercial que fije anualmente el Ministerio de Transporte mediante resolución. 4. El valor de las acciones, aportes y demás derechos en sociedades será el determinado de conformidad con lo establecido en el artículo 272 de este Estatuto. 5. El valor de los créditos será el determinado de conformidad con lo establecido en el artículo 270 de este Estatuto. 6. El valor de los bienes y créditos en monedas extranjeras será su valor comercial, expresado en moneda nacional, de acuerdo con la tasa oficial de cambio que haya regido el último día hábil del año inmediatamente anterior al de liquidación de la sucesión o al de perfeccionamiento del acto de donación o del acto jurídico inter vivos celebrado a título gratuito, según el caso. 7. El valor de los títulos, bonos, certificados y otros documentos negociables que generan intereses y rendimientos financieros será el determinado de conformidad con el artículo 271 de este Estatuto. 8. El valor de los derechos fiduciarios será el 80% del valor determinado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 271-1 de este Estatuto. 9. El valor de los inmuebles será el determinado de conformidad con el artículo 277 de este Estatuto. 10. El valor de las rentas o pagos periódicos que provengan de fideicomisos, trusts, fundaciones de interés privado y otros vehículos semejantes o asimilables, establecidos en Colombia o en el exterior, a favor de personas naturales residentes en el país será el valor total de las respectivas rentas o pagos periódicos. 11. El valor del derecho de usufructo temporal se determinará en proporción al valor total de los bienes entregados en usufructo, establecido de acuerdo con las disposiciones consagradas en este artículo, a razón de un 5 % de dicho valor por cada año de duración del usufructo, sin exceder del 70% del total del valor del bien. El valor del derecho de usufructo vitalicio será igual al 70% del valor total de los bienes entregados en usufructo, determinado de acuerdo con las disposiciones consagradas en este artículo. El valor del derecho de nuda propiedad será la diferencia entre el valor del derecho de usufructo y el valor total de los bienes, determinado de acuerdo con las disposiciones consagradas en este artículo. Parágrafo 1o. En el caso de las rentas y pagos periódicos a los que se refiere el numeral 11 del presente artículo, el impuesto a las ganancias ocasionales se causará el último día del año o período gravable en el que dichas rentas sean exigibles por parte del contribuyente. Parágrafo 2o. En el caso del derecho de usufructo temporal al que se refiere el numeral 12 del presente artículo, el impuesto a las ganancias ocasionales se causará el último día del año o período gravable, sobre el 5% del valor del bien entregado en usufructo, de acuerdo con lo consagrado en el mencionado numeral. Parágrafo 3o. No se generarán ganancias ocasionales con ocasión de la consolidación del usufructo en el nudo propietario. Parágrafo 4o. El valor de los bienes y derechos que el causante, donante o transferente, según el caso haya adquirido durante el mismo año o período gravable en el que se liquida la sucesión o se perfecciona el acto de donación o el acto jurídico inter vivos celebrado a título gratuito, según el caso, será su valor de adquisición.

complementario al impuesto de renta. por tanto, si el donatario no es sujeto pasivo del impuesto de renta, tampoco lo será del impuesto a la ganancia ocasional, puesto que si no accede a lo principal no va poder acceder a lo accesorio.

Ahora bien, la apreciación anterior dependerá del valor de la operación de donación, puesto que en caso de que el donatario, siendo persona natural, reciba tanto un inmueble o mueble por un valor superior a 1090 UVT, inmediatamente supera los topes consagrados en la ley, lo cual lo haría sujeto pasivo del impuesto de renta y en consecuencia también del impuesto a las ganancias ocasionales. Adicionalmente, el legislador previó unos casos en los cuales las ganancias ocasionales estarían exentas o parte de ellas exentas de causar el mencionado impuesto.

Al respecto el artículo 307 del ET, numeral 4 determino que:

“...El 20% del valor de los bienes y derechos recibidos por personas diferentes de los legitimarios y/o el cónyuge supérstite por concepto de herencias y legados, y el 20% de los bienes y derechos recibidos por concepto de donaciones y de otros actos jurídicos inter vivos celebrados a título gratuito, sin que dicha suma supere el equivalente a dos mil doscientas noventa (2.290) UVT...”

La norma antes citada permite que el 20% de los bienes o derechos recibidos en la donación sean exentos, pero a su vez limita ese 20% de manera tal, que no pueda superar las 2.290 UVT. En lo referente a la retención en la fuente por donaciones se debe tener en cuenta que el donatario es quien percibe el aumento en su patrimonio que está sometido a retención. Aunado a lo anterior, si el donante es agente retenedor, éste deberá realizarle la respectiva retención en la fuente.

Dado a que el ET no contempló un concepto específico de retención en la fuente para las donaciones, se debe remitir al artículo 401 de esta normatividad, el cual regula la retención sobre otros ingresos tributarios. Adicionalmente nos debemos remitir al Decreto 1625 de 2016³⁷, el cual mediante el artículo 1.2.4.9.2 determina que la tarifa para la retención en la fuente tanto para no declarantes de renta como para quienes ostente dicha calidad será del 5%.

La anterior retención deberá llevarse a cabo siempre y cuando el donante sea agente de retención conforme a lo indicado en el artículo 368-2 del ET. En caso de que el donante sea una persona jurídica, la sociedad, precisamente por su naturaleza jurídica, siempre será agente de retención. Si el bien objeto de donación es un activo fijo, el ET no menciona nada específico al respecto. Aunque el artículo 398 del Estatuto en su inciso primero determina que los ingresos que obtengan las personas naturales por concepto de la enajenación de activos fijos diferente de donaciones, estarán sometidos a una retención en la fuente equivalente al 1% del valor de la enajenación del activo fijo.

³⁷ Decreto 1625 de 2016. (presidente de la Republica). Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria. Octubre 11 de 2016.

Si bien es cierto que la donación es una manera de transferir un activo, también lo es, que dado que la donación es a título gratuito, el donante no recibe un ingreso que pueda estar sometido a la tarifa del 1% de la que hace mención el artículo 398 del ET. Lo anterior lo ratifica la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales³⁸, dejando claro que la donación no configura un ingreso para el donante, pero si el donante ostenta la calidad de agente de retención, éste deberá efectuar la retención en la fuente por otros ingresos en los términos indicados en el ET.

En cuanto al donante, en el momento en el que realiza la donación, la operación no le genera ningún impacto fiscal dado que su patrimonio está disminuyendo y eso mismo tendrá que ser reflejado en su declaración de renta. La norma también contempla casos en los cuales las donaciones pueden llegar a generar descuentos tributarios. Lo anterior se encuentra regulado en el artículo 257 del ET. Por último, la norma no establece ningún beneficio tributario respecto de las operaciones de donación realizadas a personas naturales.

3.4. De las operaciones de Fusiones, Escisiones y Aportes a sociedades nacionales.

En relación con las operaciones de transferencia de Bienes mediante las figuras de fusión y escisión y aportes, estas últimas aplicables a sociedades nacionales que no cotizan en bolsa, dejando por fuera, los efectos derivados de operaciones con sociedades extranjeras y los aportes a Patrimonios Autónomos, dado que se busca centrar el análisis en transferencia de bienes entre personas naturales y/o jurídicas nacionales colombianas, el ET mediante los artículos 319-3 y 319-5, traen dos conceptos complementarios a los presentados en las definiciones de fusión³⁹, y escisión⁴⁰ brindadas por la legislación comercial, dichos conceptos son “fusiones y escisiones adquisitivas” y “fusiones y escisiones reorganizativas”.

Si bien es cierto el ET trae la mencionada clasificación, ésta no puede ser entendida como excluyente a la presentada por la legislación comercial sino complementaria, puesto que los efectos fiscales atribuibles a las operaciones que se reputen o califiquen como fusiones y escisiones adquisitivas o fusiones y escisiones reorganizativas serán aplicables a todas y cada una de las modalidades de fusiones y escisiones consagradas en la legislación comercial, siempre y cuando se cumplan con los presupuestos normativos consagrados en los artículos 319-4 y 319-6 .

Ahora bien, de acuerdo a la normatividad antes indicada la clasificación de una operación de fusiones o escisión como adquisitiva o reorganizativa se desprende de la existencia de una vinculación o no de las entidades participantes de la operación. El concepto de vinculación debe ser comprendido con base a los parámetros establecidos en el artículo 260-1 del ET, es decir al concepto de vinculación traído por el régimen de Precios de Transferencia. El mencionado artículo asume como un primer criterio de cara a la determinación de la existencia de vinculación la presencia de una **subordinación**, a saber:

³⁸ Conceto 064694 del 2008. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

³⁹Código de Comercio. Artículos 172, 180. Ley 1258 de 2008. Artículo 33.

⁴⁰ Ley 222 de 1995.

“a. Una entidad será subordinada o controlada cuando su poder de decisión se encuentre sometido a la voluntad de otra u otras personas o entidades que serán su matriz o controlante, bien sea directamente, caso en el cual aquella se denominará filial, o con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria.

b. Será subordinada una sociedad cuando se encuentre en uno o más de los siguientes casos:

i) Cuando más del 50% de su capital pertenezca a la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de sus subordinadas, o de las subordinadas de estas. Para tal efecto, no se computarán las acciones con dividendo preferencial y sin derecho a voto;

ii) Cuando la matriz y las subordinadas tengan conjunta o separadamente el derecho de emitir los votos constitutivos de la mayoría mínima decisoria en la junta de socios o en la asamblea, o tengan el número de votos necesarios para elegir la mayoría de miembros de la junta directiva, si la hubiere;

iii) Cuando la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de las subordinadas, en razón de un acto o negocio con la sociedad controlada o con sus socios, ejerza influencia dominante en las decisiones de los órganos de administración de la sociedad;

iv) Igualmente habrá subordinación, cuando el control conforme a los supuestos previstos en el presente artículo, sea ejercido por una o varias personas naturales o jurídicas o entidades o esquemas de naturaleza no societario, bien sea directamente o por intermedio o con el concurso de entidades en las cuales esta posean más del cincuenta (50%) del capital o configuren la mayoría mínima para la toma de decisiones o ejerzan influencia dominante en la dirección o toma de decisiones de la entidad;

v) Igualmente habrá subordinación cuando una misma persona natural o unas mismas personas naturales o jurídicas, o un mismo vehículo no societario o unos mismos vehículos no societarios, conjunta o separadamente, tengan derecho a percibir el cincuenta por ciento de las utilidades de la sociedad subordinada”.

Como **criterios complementarios** para la configuración de una vinculación, el mencionado artículo determina vinculadas a las “sucursales, respecto de sus oficinas principales”, a las “agencias, respecto de las sociedades a las que pertenezcan” y a los “establecimientos permanentes, respecto de la empresa cuya actividad realizan en todo o en parte”. Finalmente, en el referido artículo relaciona como criterios complementarios de vinculación los siguientes:

“a) Cuando la operación tiene lugar entre dos subordinadas de una misma matriz;

b) Cuando la operación tiene lugar entre dos subordinadas que pertenezcan directa o indirectamente a una misma persona natural o jurídica o entidades o esquemas de naturaleza no societaria;

c) Cuando la operación se lleva a cabo entre dos empresas en las cuales una misma persona natural o jurídica participa directa o indirectamente en la administración, el control o el capital de ambas. Una persona natural o jurídica puede participar directa o indirectamente en la administración, el control o el capital de otra cuando i) posea, directa o indirectamente, más del 50% del capital de esa empresa, o, ii) tenga la capacidad de controlar las decisiones de negocio de la empresa;

d) Cuando la operación tiene lugar entre dos empresas cuyo capital pertenezca directa o indirectamente en más del cincuenta por ciento (50%) a personas ligadas entre sí por matrimonio, o por parentesco hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad, o único civil;

- e) Cuando la operación se realice entre vinculados a través de terceros no vinculados;
- f) Cuando más del 50% de los ingresos brutos provengan de forma individual o conjunta de sus socios o accionistas, comuneros, asociados, suscriptores o similares;
- g) Cuando existan consorcios, uniones temporales, cuentas en participación, otras formas asociativas que no den origen a personas jurídicas y demás contratos de colaboración empresarial”.

Se deja en evidencia que los criterios de vinculación que deben ser observados de cara a una operación de fusión y escisión dada la naturaleza de la misma y de los entes jurídicos partícipes en ella, serán los identificados anteriormente en el literal a) del criterio de vinculación derivado de la subordinación y en los numerales 1,2,3, y 4 del literal b) del mismo criterio. Así mismo, los identificados en los literales a), b) y c) de los criterios complementarios traídos por el mencionado artículo 260-1.

Ahora bien, con base al principio de neutralidad fiscal, definido y explicado en el primer acápite del presente escrito y el cual cobra gran relevancia en los procesos de reorganización empresarial al propender por la no incidencia de la fiscalidad en las decisiones de los empresarios (Chacón, 2016) claro está siempre y cuando la operación de fusión y escisión cumpla plenamente con los parámetros mínimos consagrados en el artículo 319- 3 y 319-4 aplicables para las fusiones y escisiones adquisitivas y en los artículo 319-5 y 319-6 propio de las fusiones y escisiones reorganizativas y los cuales serán presentados en detalle a continuación, la operación de reorganización societaria no surtirá los efectos fiscales propios de la enajenación, ni para las (i) personas jurídicas intervinientes en la operación, es decir, para las sociedades enajenantes o adquirientes, ni para (ii) las personas naturales o jurídicas que cuentan con participación social en las sociedades que hacen parte en la operación (i.e socios o accionistas), es **decir que no se causará para estos un ingreso gravado con renta o ganancia ocasional ni se configurará el impuesto de valor agregado.** Lo anterior, dado que el sistema tributario no puede ser entendido como un obstáculo para efectuar operaciones propias del normal desarrollo de las actividades empresariales de los agentes económicos, tales como actividades de reorganización societaria.

Los parámetros que se indicarán a continuación y los cuales deben ser observados para generar en la operación un impacto fiscal neutro como consecuencia del principio de la neutralidad fiscal, variarán de cara al tipo de fusión y escisión al que nos enfrentemos, puesto que la normatividad fiscal ha impuesto unos lineamientos para las operaciones que involucren sociedades vinculadas y para las que no, de ahí la importancia de conocer en un primer momento si nos encontramos ante una vinculación en los términos antes descritos. Del mismo modo, estos parámetros o lineamientos cambiarán dependiendo del tipo de sujeto interviniente en la operación de fusión o escisión, puesto que las sociedades enajenantes y adquirientes deberán observar unos lineamientos diferentes a los que deben ser tenidos en consideración por parte de los socios o accionistas de las sociedades partícipes.

Así pues, los parámetros que permitirán la configuración de un impacto fiscal neutro en la operación de fusión y escisión se reducen a los siguientes:

- a. Requisitos a observar relacionados directamente con las **sociedades enajenantes y adquirientes** en operaciones de Fusiones y Escisiones adquisitivas y reorganizativas.
- i. Conservación por parte de la sociedad adquiriente del (i) costo fiscal de los bienes transferidos en virtud de la operación⁴¹ y (ii) de la base de depreciación o amortización de los bienes recibidos.
 - ii. Conservación por parte de la sociedad adquiriente de la naturaleza de los activos transferidos, ya sean fijos o movibles reconocidos por la sociedad enajenante⁴².
 - iii. Disposición de obligatoria observancia únicamente para las operaciones de fusiones y escisiones **adquisitivas**, la mencionada exigencia de acuerdo a los términos del artículo 319-4 determina que:

“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”.
- b. Requisitos a observar relacionados directamente con los **socios, accionistas y/o propietarios de derechos políticos o económicos** en las sociedades enajenantes y adquirientes en las operaciones de fusiones y escisiones adquisitivas y reorganizativas.
- i. Conservación de una **participación mínima** en cabeza de los socios, accionistas y/o partícipes por medio de cuotas, acciones, derechos económicos y/o políticos en las sociedades resultantes, absorbentes, beneficiarias, escidentes o en la enajenante misma, dependiendo de la naturaleza del acto, en sustancia a los que se contaba antes de la operación, pero en proporción a la participación social resultante de la operación de fusión o escisión.

Para el caso de las fusiones y escisiones Adquisitivas se exige el 75%⁴³ de participación de los accionistas, socios y/o partícipes en las compañías

⁴¹ Estatuto Tributario. Artículo 319-4. Numeral 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”

⁴² Estatuto Tributario. Artículo 319-4. Numeral 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.

⁴³ Estatuto Tributario. Artículo 319-4. Numeral 5. Literal a y b: “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; 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”.

adquirientes. Por su parte para las fusiones y escisiones reorganizativas se exige un 85% ⁴⁴de participación en los términos antes indicados.

- ii. Adicional a la participación mínima indicada en el numeral anterior, se ha establecido la necesidad que los accionistas, socios y/o partícipes de las sociedades enajenantes cuenten con una **contraprestación mínima y/o una retribución por la operación.** La mencionada retribución deberá ser de al menos el 90% ⁴⁵, en las fusiones y escisiones adquisitivas, del valor comercial de la acción, cuota y/o participación antes de la operación.

Para las fusiones y escisiones reorganizativas se exige que la retribución sea por lo menos del 99% ⁴⁶ del valor comercial de la acción, cuota y/o participación existente antes de la operación. Se deja en evidencia que la contraprestación a la cual se hace referencia se pagará en especie, es decir, con un porcentaje de participación en la adquirente.

- iii. Como requisito adicional a los indicados en los numerales anteriores la legislación fiscal determina que los beneficiarios de acciones o cuotas sociales o de derechos de participación en las sociedades adquirentes, deberán conservar como costo fiscal de las mencionadas acciones, cuotas o participaciones, el mismo costo que se tenía sobre su participación en las compañías enajenantes antes de la operación. Al igual que se deberá conservar la naturaleza de la participación como activo fijo o movable.

⁴⁴ Estatuto Tributario Artículo 319-6. Numeral 4. Literal a y b: “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 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; 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”.

⁴⁵ Estatuto Tributario. Artículo 319-4. Numeral 5. Literal 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 por ciento (90%) de la contraprestación que reciba el respectivo accionista, socio o partícipe por sus acciones, cuotas, participaciones o derechos en la entidad absorbente o escidente, sobre bases comerciales razonables, según las mismas se reflejen en el método de valoración y en el mecanismo de intercambio adoptado para la respectiva fusión o escisión”.

⁴⁶ Estatuto Tributario. Artículo 319-6. Numeral 4. Literal 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”.

De lo anteriormente expuesto se evidencia que los requisitos exigidos para una fusión o escisión reorganizativa son mucho más estrictos que los parámetros que deben ser observados en las fusiones y escisiones adquisitivas cuando en nuestra opinión debería ser al contrario, toda vez que la transparencia fiscal encuentra sustento en la medida en que se logre conservar el control y la continuidad de la actividad empresarial en cabeza del mismo grupo económico, lo que se verifica en una mayor medida en una fusión y/o escisión reorganizativa.

Antes de la entrada en vigencia de la Ley 2010 de 2019 se debía tener en consideración un requisito adicional a los indicados en los numerales i, ii y iii presentados con anterioridad, el mencionado requisito consistía en la obligación de tenencia mínima por dos (2) años contados desde la fecha de la operación por parte de los beneficiarios de acciones y/o cuotas de las sociedades adquirentes en las operaciones de fusiones y/o escisiones, so pena de liquidar el impuesto sobre la renta incrementado en un 30%, sin que sea inferior al 10% del valor de las acciones y/o cuotas del accionista y/o socio con interés de enajenar. La tenencia mínima implicaba la imposibilidad de enajenar a cualquier título las acciones y/o cuotas de las sociedades adquirentes en las operaciones de fusiones y/o escisiones a favor de terceros. La mencionada Ley 2010 de 2019 (Ley de Crecimiento Económico) mediante su artículo 160 deroga la exigencia de la conservación mínima antes identificada e incluida en el literal d del numeral 5 del artículo 319-4 y el literal d del numeral 4 del artículo 319-6.

Sí bien el artículo 319- 4 y siguientes del ET identifican los requisitos que se deben de observar en el marco de una fusión o escisión para optar por el principio de la neutralidad fiscal de cara al impuesto de renta y complementarios, el artículo 428-2⁴⁷ del ET expande los efectos de la referida neutralidad fiscal al impuesto sobre las ventas, por lo que siempre y cuando la operación observe plenamente los parámetros indicados en el mencionado artículo 319-4 y 319-6 la operación no será gravada con este último.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, desde el año 2012, fecha en la que se incorporó al Ordenamiento Jurídico colombiano el régimen fiscal para las operaciones de fusiones y escisiones, hasta la actualidad mediante diferentes pronunciamientos entre los cuales se encuentran en el Oficio No. 2302 de 2018, expedido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, y el Concepto No. 025600 del 2015 emitido por la misma entidad, ha sido enfática en determinar, en concordancia con lo expuesto con anterioridad, que;

“respecto a los accionistas, socios o partícipes, la citada Ley introdujo el efecto de neutralidad fiscal en los artículos 319-4 y 319-6 del ET condicionado al cumplimiento de dos requisitos: a) participación mínima, y b) contraprestación mínima.

Ahora bien, desde una perspectiva práctica y apartándonos del análisis del impacto de las operaciones de reorganización societaria frente al impuesto de renta y al impuesto al valor agregado quisiéramos evidenciar la incidencia de las mismas de cara al impuesto de registro. En el año 2009 mediante el proceso 16795 del 7 de mayo de 2009 el Consejo de Estado⁴⁸, tuvo

⁴⁷ Estatuto Tributario. Artículo 428-2. Lo dispuesto en los artículos 319, 319-3 y 319-5 de este Estatuto, es igualmente válido en materia del impuesto sobre las ventas.

⁴⁸ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 16795. (M.P. Julio Roberto Piza; mayo 7 de 2009)

la oportunidad de resolver el siguiente problema jurídico: ¿La figura jurídica de la fusión y concretamente las características de la **fusión por absorción**, causan el impuesto de registro?

En la mencionada oportunidad dicha Corporación recordó que como consecuencia de la Fusión por absorción se presentó una incorporación de patrimonios entre la sociedad absorbida y la absorbente lo que necesariamente conllevó a un aumento en el capital suscrito de esta última. El aumento del capital suscrito se da debido a la necesidad de emisión de nuevas acciones para ser colocadas entre los socios o accionistas de la sociedad absorbida con la finalidad de conservar un porcentaje de participación idéntico al que se contaba con anterioridad a la operación. Así pues, el Consejo de Estado determinó en la mencionada sentencia que en virtud de la unión patrimonial que genera un aumento en el capital de la sociedad absorbente habría lugar a la configuración del hecho generador del Impuesto de Registro recaudado por las Cámaras de Comercio.

En el año 2016 el Consejo de Estado mediante el proceso 150222 del 2 de agosto de 2016 ⁴⁹ analizó de cara a una reorganización empresarial lo establecido en el artículo 147 del ET⁵⁰, es decir la posibilidad de la deducción de pérdidas fiscales en cabeza de una sociedad absorbente con posterioridad a una operación de reorganización empresarial. En esa oportunidad la Corporación determinó que:

⁴⁹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 150222. (M.P. Sandra Lisset Ibarra Vélez; agosto 2 de 2016)

⁵⁰ Estatuto Tributario. Artículo 147. Compensación de Pérdidas Fiscales de Sociedades. Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren en los doce (12) períodos gravables siguientes, sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. Los socios no podrán deducir ni compensar las pérdidas de las sociedades contra sus propias rentas líquidas. La sociedad absorbente o resultante de un proceso de fusión, puede compensar con las rentas líquidas ordinarias que obtuviere, las pérdidas fiscales sufridas por las sociedades fusionadas, hasta un límite equivalente al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades fusionadas dentro del patrimonio de la sociedad absorbente o resultante. La compensación de las pérdidas sufridas por las sociedades fusionadas, referidas en este artículo, deberá realizarse teniendo en cuenta los períodos gravables para compensar ya transcurridos y los límites anuales, previstos en la ley vigente en el período en que se generó y declaró la pérdida fiscal. Las sociedades resultantes de un proceso de escisión, pueden compensar con las rentas líquidas ordinarias, las pérdidas fiscales sufridas por la sociedad escindida, hasta un límite equivalente al porcentaje de participación del patrimonio de las sociedades resultantes en el patrimonio de la sociedad que se escindió. La compensación de las pérdidas sufridas por la sociedad que se escindió, deberá realizarse teniendo en cuenta los períodos gravables para compensar ya transcurridos y los límites anuales, previstos en la ley vigente en el período en que se generó y declaró la pérdida fiscal. En caso de que la sociedad que se escinde no se disuelva, ésta podrá compensar sus pérdidas fiscales sufridas antes del proceso de escisión, con las rentas líquidas ordinarias, hasta un límite equivalente al porcentaje del patrimonio que conserve después del proceso de escisión. La compensación de las pérdidas sufridas por la sociedad escindida, deberá realizarse teniendo en cuenta los períodos gravables para compensar ya transcurridos y los límites anuales, previstos en la ley vigente en el período en que se generó y declaró la pérdida fiscal. En todos los casos, la compensación de las pérdidas fiscales en los procesos de fusión y escisión con las rentas líquidas ordinarias obtenidas por las sociedades absorbentes o resultantes según el caso, sólo serán procedentes si la actividad económica de las sociedades intervinientes en dichos procesos era la misma antes de la respectiva fusión o escisión. Las pérdidas fiscales originadas en ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, y en costos y deducciones que no tengan relación de causalidad con la generación de la renta gravable, en ningún caso podrán ser compensadas con las rentas líquidas del contribuyente, salvo las generadas en la deducción por inversión en activos fijos a que se refiere el artículo 158-3 de este Estatuto. El término de firmeza de las declaraciones de renta y sus correcciones en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales será de seis (6) años contados a partir de la fecha de su presentación.

El derecho a deducir las pérdidas de la sociedad absorbida, correspondientes a años anteriores a su fusión, no opera ipso iure, como lo sostiene la actora, pues se requiere necesariamente, que ta derecho exista al momento de la fusión, es decir que sólo puede pedirse la deducción cuando las pérdidas se encuentren debidamente soportadas y correspondan a la realidad económica de la sociedad absorbida. De manera que si la Administración, al efectuar las verificaciones pertinentes respecto del origen de la pérdida encuentra que éstas no le pertenecían como es el caso, no se cumplen los presupuestos legales que hacen viable la deducción.

Sí bien en la mencionada sentencia no se estudia la legalidad de la operación de fusión, si se analiza uno de los efectos causados por dicha operación, dado que en la práctica una de las razones por la que los agentes económicos podrían optar por realizar una operación de fusión sería por hacer uso de pérdidas fiscales registradas en patrimonios de otras sociedades.

Otra de las maneras más comunes de transferir patrimonios y/o bienes que componen el patrimonio de las personas naturales o jurídicas, es por medio de un acto jurídico de aporte a sociedades, para el caso que nos ocupa nos centraremos en analizar la mencionada operación únicamente en sociedades nacionales. Al igual que la operación de fusión y escisión, el acto jurídico del aporte debe ser entendido tanto desde el ámbito jurídico comercial como desde la perspectiva tributaria dado los efectos fiscales que se pueden generar para el aportante y para el receptor del aporte. Así pues, desde la perspectiva comercial el aporte es uno de los elementos esenciales del contrato social que conforma el patrimonio de la persona jurídica, el aporte generará necesariamente una contraprestación a cargo de la persona jurídica beneficiaria y receptora y a favor del aportante. La mencionada contraprestación serán acciones y/o cuotas sociales o partes de intereses dependiendo del tipo societario beneficiario del aporte.

La normatividad comercial consagra la posibilidad que el aporte se efectúe por diferentes formas, estas son: (i) en dinero, (ii) en especie, (iii) en industria (iv) con un crédito o derecho económico y (v) con la cesión de un contrato a favor la sociedad receptora. Las normas que regulan la forma de hacer los aportes, la época de entrega, responsabilidades derivadas del aporte, solemnidades, reembolsos o restituciones de aportes y las consecuencias de su incumplimiento se encuentran entre el artículo 124 y el 148 del Código de Comercio y sobre los cuales no haremos referencia detallada, dado que el objetivo central del presente acápite es evidenciar el impacto fiscal del aporte y no evidenciar y/o analizar los parámetros que trae la legislación comercial para efectuar el mismo. No obstante, debemos detenernos en un aspecto relevante consagrado en el Código de Comercio para comprender el impacto fiscal del aporte, esto es en la valoración o cuantificación del aporte cuando el mismo se efectúa en especie.

La valoración y/o cuantificación de los aportes en especie que serán efectuados al momento de la constitución de la sociedad estará a cargo de los socios o accionistas constituyentes de la persona jurídica es decir de los suscriptores del contrato social. Por otra parte, la valoración y/o cuantificación de los aportes en especie que se efectuaran a favor de sociedades con posterioridad a su constitución será determinado por la Asamblea General de Accionistas y/o Junta de Socios dependiendo del tipo societario beneficiario del aporte, lo anterior de acuerdo al artículo 132 del Código de Comercio. Así pues, tal y como dejamos entrever, el acto de aporte se podrá hacer tanto en el momento de la constitución de la sociedad

como con posterioridad a la misma, en este segundo evento el aporte deberá enmarcarse dentro de un contrato de suscripción de acciones, el cual de acuerdo al artículo 384 del Código de Comercio es el acuerdo “...por el cual una persona se obliga a pagar un aporte a la sociedad de acuerdo con el reglamento respectivo y a someterse a sus estatutos. A su vez la compañía se obliga a reconocerle la calidad de accionista (...)”.

El impacto fiscal del acto jurídico de aporte a sociedades ya sea en especie o en dinero en el momento de la constitución de la sociedad o con posterioridad, se encuentra regulado en el artículo 319 del ET.

El mencionado artículo fue adicionado al ET por medio del artículo 98 de la Ley 1607 de 2012, esto quiere decir que, con anterioridad a la entrada en vigencia de la mencionada ley, los actos jurídicos de aporte a capital tanto en la constitución de la sociedad como con posterioridad mediante un contrato de suscripción de acciones tenían los efectos de una enajenación tales como la compraventa, las cesiones y las donaciones en los términos del artículo 90 del ET.

Así pues, con la inclusión del referido artículo 319 se crea la posibilidad de efectuar aportes tanto en dinero como en especie sin lugar a la causación de los efectos fiscales propios de una enajenación, ya sea en cabeza del aportante o de⁵¹ la compañía beneficiaria, es decir sin

⁵¹ Estatuto Tributario. Artículo 319. 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. Parágrafo 1o. Para efectos mercantiles y contables se tendrá como valor del aporte el asignado por las partes de acuerdo con las normas mercantiles y contables. Parágrafo 2o. 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. Parágrafo 3o. 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. Parágrafo 4o. 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. Parágrafo 5o. 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. Parágrafo 6o. En el caso de los aportes de industria, el costo fiscal que tendrá el aportante respecto de las acciones o cuotas de participación que

que se genere para estos un ingreso gravado con renta o ganancia ocasional o con el impuesto sobre las ventas, lo anterior, siempre y cuando se cumpla con la plena observancia de los requisitos o parámetros indicados en el mencionado artículo.

En este orden de ideas, los parámetros a observar, en aras de lograr la aplicación de una neutralidad fiscal, para las partes que intervienen en la operación de aportes tanto en dinero como en especie, son los siguientes:

- i. La sociedad receptora deberá emitir acciones y/o cuotas sociales nuevas para ser entregadas como contraprestación al aportante. No será neutra la operación de colocaciones de acciones o cuotas sociales readquiridas por la sociedad receptora. Es decir que en este último evento se gravará la operación como una enajenación.
- ii. La sociedad receptora del aporte deberá conservar tanto la naturaleza del activo (fijo o movable) como el valor fiscal de los activos aportados reconocido por el aportante. Se deberá dejar constancia del valor fiscal de los activos en el documento que contenga el acto jurídico de aporte. Así mismo “no habrá lugar a la extensiones o reducciones en la vida útil de los bienes aportados, ni a modificaciones del costo fiscal base de depreciación o amortización⁵²”.
- iii. El costo fiscal de las acciones o cuotas recibidas por el aportante como contraprestación de su aporte debe ser el mismo al que se tenía sobre los activos aportados.
- iv. El documento que contenga el acto jurídico de aporte deberá expresar de manera textual que la operación y sus participantes (aportante y receptor) se acogen a las disposiciones del artículo 319 del E.T. El presente requisito es reforzado por el artículo 319-1 del E. T53.

Se pone de presente que los efectos de la neutralidad fiscal aplicable para el acto jurídico de aporte se dan siempre y cuando se cumplan con los requisitos antes indicados y esto se hará extensivo para el impuesto sobre las ventas en los términos del artículo 428-254.

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.

⁵² Estatuto Tributario. Artículo 319. Numeral 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”.

⁵³ Estatuto Tributario. Artículo 319-1. “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”.

⁵⁴ Estatuto Tributario. Artículo 428-2 “Lo dispuesto en los artículos 319, 319-3 y 319-5 de este Estatuto, es igualmente válido en materia del impuesto sobre las ventas”.

Así mismo el mencionado artículo 319 del ET establece que la neutralidad fiscal derivada de la operación de aporte no surtirá efectos cuando el aportante enajene a cualquier título las acciones o las cuotas sociales recibidas como contraprestación del aporte efectuado y en consecuencia se causará un ingreso sometido al impuesto de renta y complementarios. De igual manera se establece que si el aportante efectúa la mencionada enajenación de acciones dentro de los dos años siguientes al acto de aporte “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”.

De cara a la sociedad receptora del aporte el mencionado artículo determina que se causará ingreso y en consecuencia impuesto de renta y complementarios en el evento en que la misma enajene los bienes recibidos por medio del aporte. Del mismo modo de llegar a enajenar alguno de los activos fijos recibidos a título de aporte dentro de los dos años siguientes al mismo, no se podrá compensar “pérdidas fiscales acumuladas ni excesos de renta presuntiva sobre renta líquida respecto de la renta que genere la enajenación de dichos activos”. Se deja en evidencia que la última disposición únicamente aplicará para activos fijos.

Ahora bien, el parágrafo primero del ya referido artículo 319 del E.T consagra que para efectos contables y comerciales se tendrá como valor del aporte el fijado por las partes con base a la normatividad comercial aplicable al régimen de aportes, y la cual fue puesta en consideración con anterioridad. Dado lo anterior se podría llegar a presentar que el valor del aporte fijado desde la perspectiva contable y comercial (norma comercial) difiera del costo fiscal (norma fiscal) reconocido por el aportante y el receptor del aporte y en consecuencia se podría genera el siguiente interrogante:

¿La diferencia entre el valor del aporte fijado con base los parámetros comerciales y contables y el valor del costo fiscal del mismo generaría un ingreso gravado?

En nuestro concepto la respuesta es clara y se reduce a que la diferencia entre el precio fijado desde el ámbito comercial y el valor declarado como costo fiscal del aporte no puede ser considerado como un ingreso gravado con renta o ganancia ocasional, dado que el mismo parágrafo 1 del artículo 319 de ET⁵⁵ reconoce claramente la diferencia entre uno y otro (precio y costo fiscal) y la exigencia para conservar el beneficio de neutralidad fiscal se centra únicamente en la conservación por parte del receptor del aporte del costo fiscal del mismo declarado por el aportante, así pues y siempre y cuando se cumplan a cabalidad los requisitos antes indicados y consagrados en el artículo 319 del ET se deberá conservar la neutralidad fiscal de cara a la operación de aporte.

Se deja en evidencia que mediante el Concepto 72430 del 2013 expedido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, asumió una postura contraria a la aquí mencionada. La postura asumida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en el año 2013 partía del supuesto de que los aportes realizados por un valor comercial superior al costo fiscal, se encontraban sujetos al impuesto sobre la renta, desconociendo que el parágrafo

⁵⁵ Estatuto Tributario Artículo 319.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.

1º del artículo 319 del ET, no obstante, dicha postura fue corregida con posterioridad puesto que en la actualidad la mencionada institución reconoce que⁵⁶:

“el principio de neutralidad se conservará siempre y cuando los contribuyentes no rompan el equilibrio fiscal en sus operaciones, es decir, que para el caso específico los bienes transferidos o aportados (según el caso) deben conservar su costo fiscal al momento de ser aportados, asimismo conservar el costo fiscal, las acciones o cuotas de participación recibidas por el aportante.

En este sentido se revoca la doctrina contenida en el Concepto número 072430 del 14 de noviembre de 2013”.

Además de regular el impacto fiscal propio para los aportes en dinero y especie a sociedades nacionales, el ya referido en múltiples ocasiones artículo 319 ET determina una regulación especial para los aportes en industria, estableciendo que el costo fiscal que debe reconocer el aportante sobre las acciones o cuotas de participación emitidas como contraprestación al aporte en industria será equivalente al valor intrínseco de dichas acciones. A su vez el mencionado valor deberá ser reconocido como un ingreso en especie obtenido por la prestación de unos servicios.

Dicho ingreso constituirá un 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 que hubiere lugar. Lo anterior se establece como una excepción a la regla general que predica que los aportes a sociedades nacionales en los términos del artículo 319 no configura enajenación.

Ahora bien, el acto jurídico de aporte a sociedades nacionales con posterioridad a su constitución puede estar acompañado o no de una figura denominada Prima en Colocación de Acciones, entendida esta como el sobreprecio sobre el valor nominal de la acción que paga el adquirente de las acciones para compensar a los antiguos accionistas o socios de la compañía. Esta última es una herramienta que permite realizar aporte a sociedades sin que se genere necesariamente una emisión de acciones a favor del aportante equivalente al valor del aporte lo que evita una dilución frente a los accionistas o socios que no efectuaron el aporte, puesto que el aporte no se destinará exclusivamente a la cuenta de capital (liberación y emisión necesaria de acciones) sino que se fraccionara entre ésta y la cuenta del patrimonio denominada superávit de capital.

El efecto fiscal de la figura de Prima en Colocación de acciones se encuentra regulado en el artículo 36 del ET modificado por el artículo 91 de la ley 1607 de 2012. El referido artículo determina que el valor del superávit de capital, es decir, de la prima en colocaciones de acciones o cuotas sociales hará parte del costo fiscal del aporte y en consecuencia del aporte mismo efectuado por el aportante, por lo que este valor debe ser tenido en consideración para el cumplimiento de los requisitos del artículo 319 del ET particularmente para el parámetro que

⁵⁶ Oficio 3038 de 2015. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

indica la conservación del costo fiscal declarado por el aportante en la sociedad receptora, lo anterior de cara a lograr una neutralidad.

Así mismo el mencionado artículo 36⁵⁷ determina, toda vez que la prima en colocación debe seguir las reglas del capital, que en el evento en que se presente una solicitud de reintegro del valor del superávit de capital a favor del socio o accionista aportante se deben observar las reglas de reembolso contenidas en el artículo 144 y siguientes del Código de Comercio.

Por otra parte, la Asamblea General de Accionistas, la Junta de Socios o la Junta Directiva si fuere el caso y dependiendo del contenido de los estatutos sociales de la corporación, pueden optar por una capitalización del valor existente en el superávit de capital, la mencionada capitalización implicaría una reclasificación de las cuentas en el patrimonio de la sociedad particularmente de la cuenta de superávit de capital y en consecuencia una emisión de acciones equivalente al valor de la reclasificación efectuada. Las disposiciones contenidas en el presentado artículo 36 no determinan, ni define que el aportante será el único beneficiario de las acciones y/o cuotas emitidas, por lo que se podría concluir que la totalidad de los socios o accionistas podrán ver beneficiados de dicha capitalización a no ser que se presente una renuncia a la misma.

La capitalización del valor de la prima en colocación de acciones no generará ingreso ni dará lugar a costo fiscal de las acciones o cuotas emitidas, si bien es cierto los accionistas o socios de la compañía reciben una mayor cantidad de acciones o cuotas sociales, el tratamiento patrimonial de su participación social con anterioridad a la capitalización sigue siendo el mismo, puesto que no se presenta un aumento en el costo fiscal de dicha participación por la emisión de las nuevas acciones.

Antes del 2012 se utilizaba la herramienta de la prima en colocación de acciones como un instrumento para reducir el impuesto de registro que se generaba cuando se inscribía ante las cámaras de comercio el aumento del capital suscrito y pagado a causa del aporte de capital acompañado de una prima en colocación, no obstante el artículo 187 de la Ley 1607 de 2001⁵⁸

⁵⁷ Estatuto Tributario. Artículo 36 Prima en Colocación de Acciones o de Cuotas Sociales: Para todos los efectos tributarios, el superávit de capital correspondiente a la prima en colocación de acciones o de cuotas sociales, según el caso, hace parte del aporte y, por tanto, estará sometido a las mismas reglas tributarias aplicables al capital, entre otras, integrará el costo fiscal respecto de las acciones o cuotas suscritas exclusivamente para quien la aporte y será reembolsable en los términos de la ley mercantil. Por lo tanto, la capitalización de la prima en colocación de acciones o cuotas no generará ingreso tributario ni dará lugar a costo fiscal de las acciones o cuotas emitidas.

⁵⁸ Ley 1607 de 2012. Artículo 187. Artículo 229. Impuesto de Registro “Base gravable. Está constituida por el valor incorporado en el documento que contiene el acto, contrato o negocio jurídico. Cuando se trate de inscripción de contratos de constitución de sociedades, de reformas estatutarias o actos que impliquen el incremento del capital social o del capital suscrito, la base gravable está constituida por el valor total del respectivo aporte, incluyendo el capital social o el capital suscrito y la prima en colocación de acciones o cuotas sociales. Cuando un acto, contrato o negocio jurídico deba registrarse tanto en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos como en la Cámara de Comercio, el impuesto se generará solamente en la instancia de inscripción en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos. En los actos, contratos o negocios jurídicos sujetos al impuesto de registro en los cuales participen entidades públicas y particulares, la base gravable está constituida por el 50% del valor incorporado en el documento que contiene el acto o por la proporción del capital suscrito o del capital social, según el caso, que corresponda a los particulares. En los documentos sin cuantía, la base gravable está determinada de acuerdo con la naturaleza de los mismos. Cuando el acto, contrato o negocio jurídico se refiera a bienes inmuebles, el valor no podrá ser inferior al del avalúo catastral, el autoavalúo, el valor del remate o de la

mediante el cual se modificó el artículo 229 de la Ley 223 de 1995, determinó que la base gravable del impuesto está constituido entre otros por “*el valor total del respectivo aporte incluye el capital social o el capital suscrito y la prima en colocación de acciones o cuotas sociales*”. Dado lo anterior, en la actualidad se deberá tener en consideración el valor tanto del capital como de la prima en colocación para liquidar el impuesto de registro a cancelar.

Finalmente y una vez conocidos los impactos fiscales derivados de las operaciones de fusiones, escisiones y aportes y una vez evidenciados los parámetros bajo los cuales se aplicará la neutralidad fiscal, quisiéramos poner de presente que la aplicabilidad de este principio frente a las operaciones de reorganización empresarial se deriva de que para el Gobierno Nacional del año 2012 de acuerdo a la exposición de motivos del proyecto de Ley 1607 de 2012, no resultaba acertado grabar los actos que conforman una reorganización societaria, pues para el aportante o enajenante no se generaba un despojo del bien aportado sino una simple variación o cambio en la forma de poseerlo, ya que se pasaba de una posesión directa a una indirecta, lo que justificaba que el impuesto se difiriera hasta la configuración de enajenaciones posteriores. Valga decir que compartimos en su totalidad la postura evidenciada en la exposición de motivos del proyecto de Ley 1607 de 2012.

4. Conclusiones: Principales diferencias derivadas de los impactos fiscales propios de las ventas, cesiones, donaciones, fusiones, escisiones y aportes a sociedades comerciales nacionales.

A modo de conclusión, si bien es cierto desde la perspectiva del Derecho comercial y civil, toda transferencia de Bienes producto de un acuerdo de voluntades, ya sea a título gratuito u oneroso, configura una enajenación, desde la perspectiva fiscal, entendida esta como el análisis de toda actividad que genere efectos fiscales consagrados en el ET, no lo será, puesto que para dicha legislación no toda transferencia de Bienes surtirá efectos fiscales propios de las enajenaciones.

En este orden de ideas, las operaciones o transferencias que generan un impacto fiscal propio de las enajenaciones, y en consecuencia son gravadas con el impuesto de renta y complementarios y el impuesto al valor agregado, serán las ventas, las cesiones y las donaciones. Pudiendo establecer que son dichas operaciones las gravadas por la legislación tributaria al encuadrarse en los hechos generadores propios de los impuestos antes mencionados.

Por su parte, y siempre y cuando se cumplan con los presupuestos específicos consagrados en la legislación tributaria, las escisiones, fusiones y aportes a sociedades nacionales (reorganización societaria) no estarán gravadas con el impuesto de renta y complementarios y el impuesto al valor agregado. Lo anterior debido a la aplicación del principio de la Neutralidad Fiscal, puesto que la legislación tributaria considera que no se presenta un despojo del activo que compone el patrimonio del contribuyente y/o partícipes de la operación, generando por el contrario una posesión indirecta del activo, razón por la cual se

adjudicación, según el caso. Para efectos de la liquidación y pago del impuesto de registro, se considerarán actos sin cuantía las fusiones, escisiones, transformaciones de sociedades y consolidación de sucursales de sociedades extranjeras; siempre que no impliquen aumentos de capital ni cesión de cuotas o partes de interés”.

opta por diferir la causación del hecho generador de dichos impuestos, hasta tanto no se presente una verdadera y real transferencia de Bienes.

5. Bibliografía

- Chacón, P. J. (2016). *Causación del IVA en la Reorganización Empresarial*. Bogotá.
- Guerrero, R. J. (2013). Características de la Fsicidad Empresarial. En R. J. Jose, R. Desideiro, S. Ismael, S. Jorge, A. Santiago, & A. Salomon, *Una Reforma Fiscal para el Crecimiento y el Empleo* (pág. 127). España: FAES Fundación para el Análisis y los Estudios Sociales.
- Julio, R. P. (2015). *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales*. Bogota: Universidad Externado de Colombia.
- Reyes, V. F. (2000). *Transformación, fusión y escisión de sociedades*. Bogotá : Temis.
- Salazar, M. A. (2010). *Los nuevos elementos introducidos a las fusiones en Colombia mediante la Ley 1258 de 2008 y su tratamiento tributario*. Bogota : Abeledo Perrot.
- Código Civil (CCC). Ley 84 de 1873. Mayo 31 de 1873.
- Código de Comercio (CCC). Decreto 410 de 1971. Junio 16 de 1971.
- Estatuto Tributario (ETC). Decreto 624 de 1989. Marzo 30 de 1989.
- Ley 222 de 2005. Diciembre 20 de 1995.
- Ley 1607 de 2012. Diciembre 26 de 2012.
- Decreto 1625 de 2016. (Presidencia de la Republica). Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria. Octubre 11 de 2016.
- Ley 1819 de 2016. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. Diciembre 29 de 2016.
- Ley 1943 de 2018. Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones. Diciembre 29 de 2018.
- Ley 2020 de 2019. Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones. Diciembre 27 de 2019.

