



Revista de
Derecho
privado

**LAS SOCIEDADES BENEFICIARIAS DE UNA
ESCISIÓN PUEDEN COMPENSAR, EN LA
PROPORCIÓN DETERMINADA POR LOS
ASOCIADOS EN EL PROYECTO DE
ESCISIÓN, EL EXCESO DE RENTA
PRESUNTIVA SOBRE RENTA LÍQUIDA
ORDINARIA GENERADO EN LA
SOCIEDAD ESCINDENTE**

Juan Esteban Sanín Gómez

Contenido

ASPECTOS GENERALES SOBRE LA INSTITUCIÓN JURÍDICA DE LA ESCISIÓN EN COLOMBIA.....	4
LA DOCTRINA DE LA SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES EN RELACIÓN CON LA AUTONOMÍA DE LA VOLUNTAD PRIVADA EN LOS PROCESOS DE ESCISIÓN.....	4
LA DOCTRINA DE LA DIAN EN RELACIÓN CON LA COMPENSACIÓN DEL EXCESO DE RENTA PRESUNTIVA SOBRE RENTA LÍQUIDA ORDINARIA EN PROCESOS DE ESCISIÓN.....	7
EL CASO CONCRETO.....	10
El Principio de Legalidad y la Reserva de Ley en Materia Tributaria.....	10
La Inferencia de la Dian no se Sigue de sus Propias Premisas.....	11
La Extralimitación de la Dian al "Regular" Temas Comerciales y Contables.....	13
CONCLUSIONES.....	15

LAS SOCIEDADES BENEFICIARIAS EN UN PROCESO DE ESCISIÓN PUEDEN COMPENSAR EL EXCESO DE RENTA PRESUNTIVA SOBRE RENTA LÍQUIDA ORDINARIA GENERADO EN LA DECLARACIÓN DE RENTA DE LA SOCIEDAD ESCINDENTE, EN LA PROPORCIÓN QUE SE DETERMINE POR LOS ACCIONISTAS EN EL PROYECTO DE ESCISIÓN.

Juan Esteban Sanín Gómezⁱ

Resumen

El presente artículo tiene como finalidad demostrar que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia ("DIAN"), en su más reciente concepto al respecto, excedió su potestad interpretativa y desconoció el principio de reserva de ley al limitar indebidamente la autonomía de la voluntad privada de los socios o accionistas de una sociedad escindente en la libre transferencia que hacen –a la sociedad escindida– de las porciones patrimoniales y extra patrimoniales de la primera. Se pretende analizar esta situación dentro de un marco normativo y regulatorio completo, para efectos de entender por que esta nueva postura de la agencia de impuestos rompe la armonía regulatoria e interpretativa que conjuntamente había sido trazada por tal entidad y por la Superintendencia de Sociedades, y sobre la cual los empresarios colombianos estaban reestructurando sus organizaciones corporativas.

Palabras clave

Escisión, compensación, renta presuntiva, renta líquida, pérdidas, Superintendencia de Sociedades, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, principio de legalidad, autonomía de la voluntad privada.

Abstract

This article intends to demonstrate that the Colombian tax agency ("DIAN"), in its most recent legal opinion, exceeded its right to interpret tax law by disregarding the constitutional tax principle of "no taxation without representation" by limiting the right of shareholders to freely allocate equity in the context of a spin-off transaction. This article analyses the legal and regulatory framework of this issue and explains how this new construction by DIAN affects the stability of the regulatory environment, promoted by the regulations and interpretations of DIAN and the Colombian Corporate Surveillance Agency (Superintendencia de Sociedades), which had played a key role in recent Colombian corporate restructurings.

Key words

Spin-off, tax credit, income tax, assumed income tax, fiscal losses, Superintendencia de Sociedades, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, rule of law, free will.

ASPECTOS GENERALES SOBRE LA INSTITUCIÓN JURÍDICA DE LA ESCISIÓN EN COLOMBIA

La escisión surge como una institución autónoma y regulada en virtud de la expedición de la ley 222 de 1995. Con anterioridad a la expedición de esta ley, la escisión estaba ligeramente reglamentada en la legislación financiera y de valores, al igual que en la tributaria, pero no en la societariaⁱⁱ. En tal sentido, y a falta de regulación expresa, a las escisiones le eran aplicables –por analogía– las disposiciones que regulaban la institución de la fusión, la cual sí estaba reglamentada en el derecho societarioⁱⁱⁱ.

A partir de la expedición de la ley 222 de 1995, la escisión quedó regulada en cuanto a sus modalidades, requisitos que ha de tener el proyecto de escisión, publicidad que ha de dársele a la operación, forma de garantizar los derechos de los acreedores y de los tenedores de bonos de las compañías escindidas, requisitos de perfeccionamiento, efectos, responsabilidad solidaria y normas aplicables^{iv}.

La regulación antes mencionada fue garantista pero libertaria, es decir, fue proteccionista de los derechos de los accionistas minoritarios y de los acreedores comerciales, financieros y fiscales, pero, al ser consciente de los efectos que tendría en el desarrollo de la economía y de los negocios el generar restricciones a esta institución, dejó en plena libertad a sus asociados para fijar los términos financieros, jurídicos y organizacionales en los cuales se desarrollaría la operación.

El artículo 4 de la ley 222 de 1995, al establecer en su numeral 4 que el proyecto de escisión que deba aprobarse por la junta de socios o asamblea general de accionistas ha de contener *“la discriminación y valoración de los activos y pasivos que se integran al patrimonio de la sociedad o sociedades beneficiarias”* otorga libertad absoluta

a los accionistas o socios para efectos de fijar las condiciones y términos en los que puede hacerse la operación, y no circunscribe a ello la aprobación o no que las entidades de vigilancia y control han de darle a dicha reestructuración^{vi}.

Esta posición garantista –pero libertaria– no es única del legislador colombiano. En países con legislación cercana a la nuestra, como es el caso de Chile, el legislador ha optado por tal postura, tal como lo indica el profesor HERNÁNDEZ ADASME, así: *“El principio básico es que la junta de accionistas (sic) es soberana para determinar de qué forma se va a distribuir el patrimonio social, sin mas limitaciones que la propia situación financiera de la compañía e hipotéticamente la protección de algunos acreedores que pudieran verse perjudicados con el acuerdo de división (sic), según se explicará más adelante. La junta de accionistas (sic), por consiguiente, tiene total autonomía para asignar los activos y los pasivos entre las sociedades en la forma que se estime más aconsejable a los intereses corporativos”*^{vii}.

Y es que no podría ser de otra forma. El derecho privado, y en especial el societario, funcionan (y se desarrollan) en base al principio de legalidad, que para estas disciplinas indica que el destinatario de la norma podrá hacer todo aquello que no le esté expresamente prohibido por norma imperativa.

LA DOCTRINA DE LA SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES EN RELACIÓN CON LA AUTONOMÍA DE LA VOLUNTAD PRIVADA EN LOS PROCESOS DE ESCISIÓN

La Superintendencia de Sociedades ha jugado un papel fundamental en la construcción de una doctrina tendiente a salvaguardar el principio de la autonomía de la voluntad privada en los procesos de escisión.

Mediante Oficio Nro. 220-15058 de fecha 30 de abril 1998, al ser consultada acerca de si el traspaso vía escisión de unas acciones que la escidente tiene en la escindida, configuraba, para la escindida, una readquisición de acciones, la entidad consideró que al no darse los elementos esenciales de la readquisición de acciones (como lo es la compra por parte de la sociedad de sus acciones con dineros provenientes de utilidades líquidas y con la aprobación de la mayoría prevista para tal efecto) no era posible hablar de que allí se diera tal figura. Consideró que tal asignación era totalmente válida, toda vez que: *“Dentro de los activos a transferir a favor de la sociedad beneficiaria como consecuencia de la escisión se pueden incluir las acciones que la escindida tenga en ella, pues además de ser un activo susceptible de transferencia, debe tenerse en cuenta que la ley no efectuó restricciones o limitaciones de ningún tipo acerca de los bienes susceptibles de ser transferidos con ocasión de una escisión.”* Acto seguido establece, con especial relevancia para el caso que se estudia que *“No existe norma que prohíba que en la escisión, se reciban por parte de la beneficiaria acciones propias que estaban en cabeza de la escindida o que se deba dar cumplimiento a una determinada exigencia, razón por la cual no es posible condicionar la operación a la exclusión de ese tipo o clase de bienes o al cumplimiento de requisitos adicionales. Las partes son libres para establecer las reglas a las cuales se sujetará la escisión, en especial en cuanto a la forma como operará el proceso de desagregación patrimonial y en particular en cuanto a los bienes que serán objeto de la transferencia, razón por la cual no resulta posible efectuar limitaciones que la ley no ha impuesto”.*

En una audaz postura, a través del Oficio Nro. 220-3637 del 30 de enero del año 2000, la Superintendencia de Sociedades dejó abierta la puerta para que, como consecuencia de la escisión de una sociedad, pudieran constituirse personas jurídicas no societarias tales como empresas unipersonales, fundaciones, corporaciones y cooperativas. Si bien, en principio, tendería a

pensarse que ello infringe lo establecido en el artículo 3 de la ley 222 de 1995, puesto que dicha disposición establece que las beneficiarias de la escisión han de ser sociedades, la argumentación^{viii} que despliega la Superintendencia es tan clara, desde el punto de vista de la libertad que tienen las empresas o compañías para reestructurarse libremente, que inclina la balanza hacia esta nueva postura. Esta posición fue ratificada expresamente en Oficio Nro. 220-113750 de noviembre 20 de 2008.

En Oficio Nro. 220-52377 de fecha 30 de diciembre de 2001 (ratificado posteriormente, de forma tácita por el Oficio Nro. 220-25050 del 27 de mayo de 2004) la entidad sostuvo que, en virtud del voto unánime exigido por el artículo 3 de la ley 222 de 1995, era efectivamente posible que, en virtud de un proceso de escisión, los socios de la escindida no sólo no tuvieran la misma participación que tenían en la escidente, sino que también no fueran los mismos que aquellos de la sociedad original^{ix}.

Esta opinión revocó tácitamente la posición adoptada por la misma entidad en Oficio Nro. 220-37964 del 30 de julio de 1998, en donde consideró que, ni siquiera por el voto unánime del máximo órgano social podrían crearse beneficiarias sin participación de todos los socios o accionistas de la escidente^x. En tal sentido, esta nueva postura constituyó, sin duda alguna, una posición revolucionaria para el derecho societario, toda vez que permitió la extinción de la participación societaria que un accionista detentaba en una sociedad, por haber este aprobado un acuerdo de escisión en la cual se cercenaba su participación en las beneficiarias. Esto se dio exclusivamente en virtud del reconocimiento de la prevalencia absoluta de la autonomía de la voluntad privada en este tipo de operaciones.

En Oficio Nro. 220-033968 del 17 de julio de 2002, la Superintendencia de Sociedades, al ser consultada en relación con si era o no factible que en el proyecto de escisión una de las sociedades

beneficiarias recibiere, por común acuerdo de los socios, una mayor cantidad de pasivos a las demás escindidas, esta entidad estableció que *"Es plenamente posible, teniendo en cuenta que en el proceso de escisión que se adelante, son los asociados de la escidente quienes acuerdan las condiciones de la misma, valga decir, quienes en ejercicio de la autonomía de la voluntad privada, deciden sobre el acto del traspaso, sustitución o transferencia de la sociedad escindida a la beneficiaria o beneficiarias o a alguna de ellas de la totalidad o parte de los contratos y demás relaciones jurídicas y patrimoniales de la sociedad escidente, y en el caso que las beneficiarias existan, habrá de contarse con la anuencia de los máximos órganos sociales de las mismas.*

En Oficio Nro. 220-017131 de abril 20 de 2004, en respuesta al interrogante de cuándo se entendía constituida la nueva sociedad que se crea en virtud de un proceso de escisión, esto es si con la aprobación del proyecto de escisión, con el otorgamiento de la escritura o con el registro de la misma en la respectiva Cámara de Comercio, la entidad, antes de contestar que según el artículo 9 de la ley 222 de 1995, la transferencia en bloque del patrimonio se produce entre las sociedades participantes y ante terceros desde la fecha de inscripción de la escritura pública en el registro mercantil, manifestó que la escisión *"es un fenómeno autónomo, en el sentido que puede tener ocurrencia independientemente de cualquier otro, e igualmente que tiene su origen en una decisión de los asociados que en ejercicio de la autonomía de la voluntad sobre los destinos del ente social, acuerdan llevar a cabo el mecanismo legal en virtud del cual, sin necesidad de disolverse, se produce la segregación o disgregación jurídica de la sociedad así como la de su patrimonio (...)"*.

Importante resulta el anteriormente mencionado pronunciamiento por cuanto indica que *"a diferencia de lo que sucede con las sociedades que se crean al amparo del artículo 98 del Código de Comercio, el surgimiento de la nueva sociedad se da para todos los efectos como un hecho implícito*

a la misma escisión y no, como un acto jurídico diferente a ella, lo que se explica en el hecho como se ha dicho ya, de que la escisión es un fenómeno jurídico único, a través del cual grosso modo, se divide una sociedad en dos, como consecuencia del consentimiento expresado por los asociados de la escidente". Este punto no ha sido compartido por la DIAN ni por el Consejo de Estado^{xi}.

En Oficio Nro. 220-25050 del 27 de mayo de 2004, al ser consultada la Superintendencia de Sociedades en relación con si una sociedad anónima podría asumir la calidad de beneficiaria en un proceso de escisión de otra sociedad de la cual era accionista, dicha entidad estableció que era perfectamente viable la anterior situación, bajo el entendido que en la misma *"los restantes accionistas de ésta recibirían partes alícuotas en aquélla como contraprestación por la parte patrimonial que se le trasladaría, mientras que la sociedad accionista indicada, por virtud del proceso de integración patrimonial que implicaría la eliminación total o parcial de cuentas reciprocas, (inversión en la sociedad accionista contra capital en la escidente) no estaría llamada a recibir partes alícuotas"*.

La argumentación utilizada por el ente de control para arribar a esta conclusión no es otra que el reconocimiento a la preponderancia de la autonomía de la voluntad privada como axioma rector del derecho privado. En tal sentido establece la entidad que *"la ley 222 de 1.995, no circunscribe la escisión a la preexistencia de determinadas condiciones, ni la limita a unos eventos determinados, de suerte que en ejercicio de la autonomía de la voluntad privada, es posible establecer libremente las condiciones de cada operación en cuanto a las sociedades participantes y a los términos de la correspondiente participación, teniendo en cuenta que sus características fundamentales son en primer lugar, el traspaso patrimonial en bloque de por lo menos una de las partes fraccionadas del patrimonio de la sociedad escidente y en segundo lugar, la integración de los socios de ésta a la sociedad beneficiaria*

como contraprestación por la parte patrimonial trasladada, para lo cual, en el proyecto de escisión debe incluirse la mención relativa al reparto entre los socios de la sociedad escidente, de las cuotas, acciones o partes de interés que le corresponderán en la sociedad o sociedades beneficiarias."

En Oficio Nro. 340-047662 del 30 de agosto de 2005, la Superintendencia de Sociedades estableció que *"son los socios los que determinan la fragmentación patrimonial propia de la escisión y, de acuerdo a que no existe ninguna restricción señalada expresamente en la ley que impida que los socios decidan que en virtud de la escisión la sociedad escíndete transfiera en bloque porciones patrimoniales al ente societario, este Despacho no encuentra objeción alguna para que, de los ejemplos descritos en su consulta, transfieran el porcentaje que consideren y tomen las cuentas que determinen, sin sobrepasar dicho porcentaje en los activos a transferir a la beneficiaria, teniendo en cuenta qué, si en la designación de activos resultan partidas vinculadas con determinados rubros patrimoniales, éstos se deben trasladar a la compañía beneficiaria, como es el caso del superávit por valorizaciones de la propiedad, planta y equipo, de inversiones y de otros activos, así como del superávit de capital por la aplicación del método de participación en inversiones en subordinadas"*.

En Oficio Nro. 220-041951 del 29 de agosto de 2007 la Superintendencia de Sociedades, remitiéndose a lo establecido en el Oficio No. 220-10343 del 26 de marzo de 2001, estipuló que, en torno a la experiencia dentro de un proceso de integración patrimonial en una fusión, el que podría asimilarse respecto a las sociedades beneficiarias que intervienen en un proceso de escisión *"si a través de la fusión, se integran el patrimonio y las empresas de las sociedades participantes, le es dable a la absorbente invocar como suya la experiencia de la sociedad absorbida, ya que ésta también entra a formar parte del patrimonio de la absorbente o nueva sociedad"*.

De la línea conceptual anteriormente expuesta, es

claro que para la Superintendencia de Sociedades, en estricto análisis de la normatividad societaria y comercial, no existe limitante alguna para que los asociados dispongan de los activos, pasivos y fracciones patrimoniales y extra patrimoniales de la compañía escindida, en la forma como estos lo consideren apropiado. Esto, por supuesto, parte del análisis de las normas societarias (que son las que para todos los fines rigen la escisión) y no de las normas tributarias (que son las que disponen los efectos tributarios de la escisión), como pasará a estudiarse a continuación.

LA DOCTRINA DE LA DIAN EN RELACIÓN CON LA COMPENSACIÓN DEL EXCESO DE RENTA PRESUNTIVA SOBRE RENTA LÍQUIDA ORDINARIA EN PROCESOS DE ESCISIÓN

Antes de estudiar el desarrollo doctrinal en esta materia, es preciso hacer algunas precisiones y diferenciaciones conceptuales.

En desarrollo de la libertad de configuración del legislador en materia tributaria^{xii} y teniendo como base los principios de igualdad y equidad tributaria, este órgano del poder público puede *"incentivar o preferir a un determinado sujeto o actividad económica con fines extrafiscales"*^{xiii}, creando así un *"beneficio tributario"* o puede crear *"minoraciones estructurales"*, entendidas estas como medidas tendientes, no a incentivar o crear preferencias, sino a *"coadyuvar a la definición y delimitación del tributo y a la aplicación práctica de los principios de tributación"*^{xiv}. Con base en lo anterior, la Corte Constitucional estableció^{xv} que *"la compensación de pérdidas fiscales corresponde realmente a una minoración estructural y no a un beneficio tributario"*. En igual sentido, mutatis mutandis, ha de ser entendido el mecanismo de compensación del exceso de renta presuntiva sobre renta líquida ordinaria.

El hecho de que ambos sistemas sean considerados "minoraciones estructurales" no implica, per se, que a los dos procedimientos puedan aplicarse las mismas disposiciones, mucho menos si estas son de carácter restrictivo. La finalidad de la compensación de pérdidas fiscales es "no perjudicar a las sociedades afectadas por desempeños económicos negativos y permitirles compensar las eventuales pérdidas sufridas en atención a su real capacidad de pago"^{xvi}, mientras que la finalidad de la compensación de los excesos de renta presuntiva sobre renta líquida es permitirle al contribuyente que aminore su impuesto a pagar, habida cuenta de que en períodos pasados tributó sobre una renta presunta, es decir, no sobre sus verdaderos ingresos constitutivos de renta sino sobre un porcentaje de su patrimonio líquido.

El artículo 189 del Estatuto Tributario establece como ha de depurarse la base del cálculo para determinarse la renta presuntiva. A su vez, el parágrafo de dicha norma regula el tratamiento que ha de dársele a los excesos de renta presuntiva que el contribuyente tenga sobre su renta líquida ordinaria, determinando que tal exceso "podrá compensarse con las rentas líquidas ordinarias determinadas dentro de los cinco (5) años siguientes, reajustado fiscalmente".

Esta disposición constituye una regulación completa, en términos de ley, acerca de lo que el contribuyente puede hacer con sus excesos de renta presuntiva sobre renta líquida ordinaria.

El Estatuto Tributario regula el mecanismo de la compensación en otros eventos, tal como es el caso de las pérdidas fiscales en sociedades. Así pues, el artículo 147 del Estatuto Tributario establece que "Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales reajustadas fiscalmente, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren en los períodos gravables siguientes sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio (...)". Para este caso (compensación de pérdidas) la ley 788 de 2002, en su artículo 22, modificadorio del artículo 147 del Estatuto Tributario estableció

expresamente para el caso de la escisión que "(...) 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. (...)".

Hasta aquí es claro que, según la regulación vigente establecida en el Estatuto Tributario, la compensación de los excesos de renta presuntiva sobre renta líquida ordinaria y la compensación de pérdidas fiscales en sociedades tienen, cada una, un régimen legal diferente. En relación con la primera, sólo ha de estarse el contribuyente a lo dispuesto en el parágrafo del artículo 189 y, en relación con la segunda, ha de acatar lo dispuesto de forma clara y precisa en el artículo 147 del Estatuto Tributario.

LA CRONOLOGÍA DE LOS CONCEPTOS DE LA DIAN SOBRE LA MATERIA.

En Concepto Nro. 60766 de 1999, la DIAN estimó que "las sociedades surgidas de una escisión no pueden tomar como deducción^{xvii} el exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria arrojada en la declaración de la sociedad escindida". Ello lo justificó^{xviii} estableciendo que sólo el contribuyente, es decir, la sociedad escidente, era quien tenía derecho a la "deducción" establecida en los artículos 175 y 188 del Estatuto Tributario.

En Concepto Nro. 007710 de febrero 10 de 2004, la DIAN, al ser consultada sobre el porcentaje de participación patrimonial establecido en el artículo 147 del Estatuto Tributario, estableció que: "Claramente se observa que la norma alude al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades fusionadas dentro del patrimonio de la sociedad absorbente o resultante, sin precisar que se trata de un patrimonio considerado en términos fiscales. Para resolver, hay que tener en cuenta que el patrimonio, como tal, es un concepto

eminente contable, y no un concepto fiscal, pues desde el punto de vista impositivo no se habla de mero patrimonio, sino de patrimonio bruto o de patrimonio líquido. En consecuencia, si el patrimonio base del cálculo de que trata el inciso segundo del artículo 147 del estatuto tributario no fuera el patrimonio comercial o contable sino un patrimonio estimado en términos fiscales, la norma tendría que referirse al mismo como patrimonio bruto o patrimonio líquido. De otro lado es claro que los procesos de fusión de sociedades se rigen por normas comerciales y contables que son las que, en principio, determinan las condiciones de participación de las sociedades fusionadas en la sociedad absorbente o resultante, sin perjuicio de la aplicación de las normas tributarias en lo que tiene que ver con la determinación de hechos generadores, bases gravables e impuestos a cargo de los contribuyentes”.

En Oficio Nro. 21750 del 19 de abril del 2005, la DIAN manifestó que *“Con respecto a los años gravables 2002 y 2003, de conformidad con el parágrafo del artículo 191 del Estatuto Tributario, procede la compensación del exceso de renta presuntiva sobre renta líquida ordinaria, con las rentas líquidas ordinarias determinadas por el contribuyente dentro de los cinco (5) años siguientes, hasta concurrencia del valor de la renta líquida ordinaria del ejercicio en el cual se efectúe la respectiva compensación. No existe en este caso la limitación del 25% establecida en el artículo 147 del Estatuto Tributario para la compensación de pérdidas fiscales”^{xix}.*

En Concepto Nro. 072596 del 26 de agosto de 2006, la DIAN, al ser consultada acerca de si en un proceso de fusión la sociedad absorbente podía compensar el exceso de renta presuntiva sobre renta líquida ordinaria, contestó que *“la sociedad resultante de un proceso de fusión puede solicitar la compensación de los excesos de renta presuntiva, dentro del término señalado en el parágrafo del artículo 191^{xx} del Estatuto Tributario, teniendo en cuenta los períodos gravables ya transcurridos y las compensaciones efectuadas en cabeza de la sociedad absorbida”.*

Finalmente, en Concepto Nro. 036469 del 6 de mayo de 2009, la DIAN revocó expresamente la doctrina fijada por la entidad mediante Concepto No. 60766 de 1999 y erróneamente concluyó que *“Las sociedades beneficiarias en un proceso de escisión, pueden compensar el exceso de renta presuntiva generado en la declaración de renta de la sociedad escidente, en proporción a la parte patrimonial que se les hubiere transferido, siempre y cuando se den los presupuestos legales exigidos para tal efecto”* y que *“Debe en todo caso tenerse en cuenta que la compensación del exceso de la renta presuntiva, cuando se cumplan los requisitos para ese efecto, procede hasta concurrencia de la renta líquida ordinaria obtenida por la sociedad escidente”.*

De la línea conceptual anteriormente expuesta, puede concluirse lo siguiente: 1) Si bien la doctrina de la DIAN establecida en el Concepto Nro. 60766 de 1999 fue revocada expresamente por dicha entidad en Concepto Nro. 036469 del 6 de mayo de 2009, el primero había perdido ya su fuerza vinculante (para la Administración, por supuesto^{xxi}) desde el día 29 de diciembre de 2000, día en que fue aprobada (y que para estos efectos entró en vigencia^{xxii}) la ley 633 de 2000 que derogó expresamente el artículo 175^{xxiii} del Estatuto Tributario, sobre el cual la entidad basó la posición establecida en el mencionado Concepto Nro. 036469 del 6 de mayo de 2009. Esta derogatoria tácita operó por ministerio de la ley, en virtud del fenómeno del decaimiento del acto administrativo^{xxiv}. 2) El Concepto No. 21750 del 19 de abril del 2005, si bien fue genérico en el sentido de que no reguló expresamente el tema de la compensación de excesos de renta presuntiva sobre renta líquida ordinaria en procesos de escisión y abordó el tema desde la perspectiva general de la aplicación y alcance del parágrafo del artículo 189 del Estatuto Tributario, fue claro en establecer que al procedimiento de compensación de renta presuntiva sobre renta líquida ordinaria no era posible aplicarle las normas relacionadas con la compensación de pérdidas fiscales, puesto que se trataba de dos situaciones disímiles cuya regulación era independiente. Esta regulación

genérica no es contradictoria ni antagónica con la posición adoptada por la DIAN en Concepto Nro. 60766 de 1999; por el contrario, ante la pérdida de su fuerza vinculante por la desaparición de sus fundamentos de derecho, la suple. 3) La DIAN, al revocar expresamente una doctrina suya (la establecida en el concepto No. 60766 de 1999) que ya había perdido fuerza ejecutoria, dejó incólume la doctrina establecida en el Concepto 21750 del 19 de abril del 2005, la cual sigue estando vigente, por ser ésta una doctrina general y por no estar específicamente relacionada con la compensación de excesos de renta presuntiva sobre renta líquida ordinaria en la escisión.

EL CASO CONCRETO

Corresponde abordar ahora el estudio del alcance y naturaleza de la frase "en proporción a la parte patrimonial que se les hubiere transferido" contenida en el Concepto 036469 del 6 de mayo de 2009 que hoy determina la posición oficial de la DIAN en este tema.

El Principio de Legalidad y la Reserva de Ley en Materia Tributaria

La Constitución Política de Colombia establece, en sus artículos 150-12 y 338 que será el Congreso de la República la autoridad competente para que, en "tiempos de paz" establezca "contribuciones fiscales". La Corte Constitucional^{xxv} ha precisado que el principio de legalidad en materia tributaria es expresión del principio de representación popular^{xxvi} y que, a su vez, "materializa el principio de predeterminación del tributo según el cual una ley previa y cierta debe señalar los elementos de la obligación fiscal"^{xxvii} Así pues es el legislador el único investido de facultades legales suficientes para crear "beneficios tributarios" y "minoraciones estructurales".

Según el artículo 1 de la Resolución 80 de 2000

"La voluntad de la DIAN se manifiesta a través de actos administrativos, los cuales producen efectos jurídicos". Estos actos administrativos podrán ser, entre otros, Conceptos^{xxviii} u Oficios^{xxix}.

En la Circular Nro. 0175 de 2001 se estableció que *"Los conceptos que expida la Oficina Jurídica de la DIAN, constituyen la expresión de manifestaciones, juicios, criterios o dictámenes sobre la interpretación de las normas tributarias (...) Tales conceptos que constituyen criterios auxiliares de interpretación de la ley no se convierten en actos o decisiones administrativas que afecten la esfera jurídica de los administrados, en el sentido de imponerles deberes u obligaciones u otorgarles derechos no contemplados en la ley".*

Por su parte, el parágrafo del artículo 11 del Decreto 1265 de 1999 establece que *"(...) los conceptos emitidos por esta oficina sobre la interpretación y aplicación de las leyes tributarias o de la legislación aduanera o en materia cambiaria en asuntos de competencia de la entidad, que sean publicados, constituyen interpretación oficial para los funcionarios de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y su desconocimiento podrá acarrear sanción disciplinaria."*

Visto lo anterior, es claro que, como lo expresó la Procuraduría General de la Nación en Concepto No. 4788 del día 2 de junio de 2009 "frente a tributos de carácter nacional, como el impuesto sobre la renta, la jurisprudencia constitucional ha sido consistente en sostener que el Congreso está obligado a definir todos sus elementos en forma "clara e inequívoca"^{xxx}, concretamente: El sujeto activo^{xxxi}, el sujeto pasivo^{xxxii}, el hecho generador^{xxxiii}, la base gravable^{xxxiv} y la tarifa^{xxxv}, lo mismo que al sistema^{xxxvi} y método^{xxxvii} para calcularlos, so pena de atentar contra la seguridad jurídica y alentar la evasión, favoreciendo a su vez la configuración de abusos y arbitrariedades de las autoridades judiciales y administrativas encargadas de exigirlos"^{xxxviii}.

Así entonces, al establecer la DIAN en Concepto

Nro. 036469 del 6 de mayo de 2009 que *"Las sociedades beneficiarias en un proceso de escisión, pueden compensar el exceso de renta presuntiva generado en la declaración de renta de la sociedad escidente, en proporción a la parte patrimonial que se les hubiere transferido, (...)"* está violando el principio de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria, por cuanto ello no constituye una simple interpretación de una norma de carácter legal sino que crea una limitante que no existe en la ley (ni cuya existencia deviene de la propia ley) y que le es desfavorable al contribuyente. Si bien existe esta limitante por norma expresa^{xxxix} para la *"minoración estructural"* de la compensación de pérdidas fiscales de sociedades en la escisión, esta disposición, por ser restrictiva y desfavorable, no puede ser analógicamente transferida y aplicada a la *"minoración estructural"* de compensación de excesos de renta presuntiva sobre renta líquida ordinaria.

Ahora, el hecho de que tal opinión esté incorporada en un acto administrativo que goza de presunción de legalidad, y que el mismo –mientras no sea declarado nulo o pierda fuerza vinculante– será de obligatorio acatamiento y cumplimiento para los funcionarios de la DIAN que, con base en éste inicien programas de fiscalización, genera naturalmente preocupación, por cuanto la restricción en ella incorporada –cuyo origen legal se desconoce– se convierte en el elemento con el cual la DIAN emplazará para corregir, emitirá requerimientos especiales y liquidará sanciones por inexactitud en las declaraciones de los contribuyentes que en virtud de la autonomía de la voluntad y en ausencia de limitación expresa han hecho uso de dicha compensación.

La Inferencia de la Dian no se Sigue de sus Propias Premisas

Resulta imperioso estudiar el origen de esta limitación que vía doctrina se ha impuesto en el ordenamiento tributario colombiano desde el

pasado 6 de mayo de 2009.

La DIAN, para sustentar la difícil posición asumida con la conclusión que hace en el Concepto Nro. 036469 del 6 de mayo de 2009, realiza el siguiente análisis que lleva a pensar, necesariamente, que su conclusión no se sigue de las premisas en las cuales se basa.

Premisa 1: Según lo establecido en el artículo 3 de la ley 222 de 1995 *"las principales características de la escisión son: el traspaso patrimonial en bloque de por lo menos una de las partes fraccionadas del patrimonio, y la participación de los socios en la sociedad beneficiaria."*

Premisa 2: Según lo establecido en el artículo 9 de la ley 222 de 1995 *"A partir de la inscripción en el Registro Mercantil de la escritura de escisión, la sociedad o sociedades beneficiarias asumirán las obligaciones que les correspondan en el acuerdo de escisión y adquirirán los derechos y privilegios inherentes a la parte patrimonial que se les hubiera transferido"*.

Premisa 3: Según el artículo 14-2 del Estatuto Tributario *"Para efectos tributarios, en el caso de la escisión de una sociedad, no se considerará que existe enajenación entre la sociedad escindida y las sociedades en que se subdivide."*

Las nuevas sociedades producto de la escisión, serán responsables solidarias con la sociedad escindida, tanto por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses y demás obligaciones tributarias, de esta última, exigibles al momento de la escisión, como de los que se originen a su cargo con posterioridad, como consecuencia de los procesos de cobro, discusión, determinación oficial del tributo o aplicación de sanciones, correspondientes a períodos anteriores a la escisión. Lo anterior, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de los socios de la antigua sociedad, en los términos del artículo 794."

Premisa 4: Según el artículo 2 del Decreto 852

de 2006 *"Para efectos tributarios, en el caso de escisión, con o sin disolución de la sociedad escindida, a partir de la inscripción en el registro mercantil de la escritura de escisión, la sociedad o sociedades beneficiarias, adquirirán los bienes, derechos y obligaciones que les correspondan en el acuerdo de escisión de conformidad con la parte patrimonial que se les hubiere transferido"*.

Conclusión: La conclusión de la DIAN al analizar las disposiciones antes citadas es la siguiente:

"En este contexto, y dado el efecto que en el proceso de escisión conlleva el traspaso patrimonial en cuanto como ya se indicó las sociedades resultantes de esta reestructuración, adquirirán no solo las obligaciones que les corresponden en virtud de dicho acuerdo sino los derechos y privilegios inherentes a la parte patrimonial que se les hubiere transferido, es válido afirmar que así como para la determinación del impuesto de renta por el sistema de renta presuntiva se toma como base el total del patrimonio de la sociedad escidente, la sociedad beneficiaria de un proceso de escisión tiene el derecho a solicitar la compensación del exceso de la renta presuntiva en la parte correspondiente al patrimonio que se le transfiere, en los términos del parágrafo del artículo 189 ya mencionado.

Esto, teniendo siempre presente los períodos gravables transcurridos, las compensaciones ya efectuadas en cabeza de la sociedad escidente, y se reitera: "la parte patrimonial que se les hubiere transferido, conforme al acuerdo de escisión".

De lo anterior, puede concluirse lo siguiente:

1. La DIAN se basa en la ley societaria y en el decreto reglamentario del artículo 14-2 del Estatuto Tributario, que claramente establecen que las beneficiarias asumirán las obligaciones que les correspondan en el acuerdo de escisión al igual que los derechos *"inherentes"* a la *"participación patrimonial"* que les hubiera transferido, para concluir, en desconocimiento

frontal de una ley expresa que nada indica al respecto, que la palabra *"inherente"* ha de entenderse como sinónimo de "proporcional" o de *"a prorrata"*. Téngase en cuenta que el artículo 2 del Decreto 852 de 2006, reglamentario –como ya se indicó– del artículo 14-2 del Estatuto Tributario, al establecer que *"la sociedad o sociedades beneficiarias, adquirirán los bienes, derechos y obligaciones que les correspondan en el acuerdo de escisión de conformidad con la parte patrimonial que se les hubiere transferido"*, reglamentó precisamente el hecho de que, si bien para fines fiscales en la escisión no existe enajenación, la DIAN ha de poder determinar claramente cual entidad es titular de que bienes o derechos en relación con el patrimonio que le fuere transferido, tal y como ha de constar en el proyecto de escisión. Sostener lo contrario, o adoptar la interpretación y silogismo esgrimido por la Administración de Impuestos según la cual la *"proporción"* a la que alude esta entidad se predica de todas las porciones patrimoniales y/o extra patrimoniales a transferir, equivaldría a pretender que desde la óptica tributaria y vía pronunciamiento que no obliga al contribuyente, los asociados de las sociedades intervinientes en un proceso de escisión estarían limitados en la facultad de disposición de sus bienes, derechos, obligaciones y pasivos, potestad que le asigna expresa y claramente la ley.

2. Se contradice la DIAN en su propia conclusión al establecer que la sociedad beneficiaria puede solicitar la compensación *"en la parte correspondiente al patrimonio que se le transfiere en los términos del artículo 189"*. Ello por cuanto el parágrafo del artículo 189 del Estatuto Tributario no hace referencia expresa o tácita al patrimonio, con lo cual mal se hace al mencionar en el más reciente Concepto una remisión a la proporcionalidad del patrimonio transferido. Como se dijo anteriormente la previsión del artículo 189 del Estatuto Tributario, sólo limita expresamente el procedimiento al número de años en que puede ser utilizado el exceso de renta presuntiva sobre renta líquida ordinaria.

3. Desconoce la DIAN que la razón para que el legislador haya limitado la compensación de pérdidas fiscales de sociedades en la fusión al patrimonio transferido y no haya hecho lo propio con los excesos de renta presuntiva sobre renta líquida ordinaria, obedece a que las pérdidas fiscales ya han afectado el patrimonio líquido fiscal de la sociedad, mientras que no ocurre lo propio con los excesos de renta presuntiva sobre renta líquida. Es por esto que en Concepto 25201 de 2006 la DIAN estableció que *"el exceso de renta presuntiva sobre renta ordinaria, para efectos de la compensación autorizada en el párrafo del artículo 191 del Estatuto Tributario, se determina comparando la renta presuntiva con la renta líquida ordinaria calculada después de restar las pérdidas fiscales compensadas por el contribuyente"*.

4. Yerra la DIAN por cuanto desconoce que las mismas normas que cita para fundamentar su conclusión, facultan al contribuyente para que en el proyecto de escisión determine libremente, y sin restricción alguna, los activos, pasivos y las fracciones patrimoniales y extra patrimoniales que serán objeto de disgregación y que obligarán a la escidente y a la escindida (previa aprobación de su máximo órgano social) a estarse a ellos.

La Extralimitación de la Dian al "Regular" Temas Comerciales y Contables

Según lo dispone el artículo 19 numeral 8 del Decreto 4048 de 2008, la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN tiene como función *"adoptar criterios para absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales (...)"*. Así lo reconoce el Concepto Nro. 036469 del 6 de mayo de 2009 emitido por la DIAN en su encabezado^{xiii}. Lo anterior es suficiente para acreditar que a esta entidad le está jurídicamente vedado pronunciarse sobre asuntos comerciales y/o contables. Así lo

reconoció expresamente la DIAN en Concepto No. 60766 de 1999 en donde estableció, en su último párrafo que *"Con relación a sus inquietudes de carácter contable no es competencia de esta Oficina, por lo que se sugiere dirigirse al Consejo Técnico de la Contaduría Pública"*.

Cuando la DIAN establece que la sociedad beneficiaria de un proceso de escisión tiene el derecho a solicitar la compensación del exceso de la renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria en la parte correspondiente al patrimonio que se le transfiere, está evidentemente regulando un tema comercial y contable.

La regulación que hace la DIAN es una regulación de un tema comercial (y que deviene en una "modificación de facto" del mismo) toda vez que los artículos 3 y 4 (numeral 4) de la ley 222 de 1995 sólo establecen que en la escisión se transfiere una o varias partes de un patrimonio a otras sociedades y que el proyecto de escisión deberá contener la discriminación y valoración de los activos y pasivos que se integran al patrimonio de la sociedad o sociedades beneficiarias, sin establecer, para ello, límite o condicionamiento alguno.

La regulación que hace la DIAN también es una regulación de un tema contable puesto que según lo dispone el Plan Único de Cuentas^{xiii} para comerciantes, los excesos de renta presuntiva sobre renta líquida ordinaria por amortizar han de registrarse en las cuentas de orden fiscales, específicamente en las cuentas contables 82 (deudoras fiscales)^{xiv} y 92 (acreedoras fiscales). Ello en concordancia con lo establecido en el artículo 44^{xiv} del Decreto Reglamentario 2649 de 1993^{xi}. Por lo tanto, al estar estos excesos de renta presuntiva sobre renta líquida ordinaria registrados en cuentas extra contables, y dado que no afectan ni el patrimonio comercial ni el patrimonio líquido o bruto fiscal, no le es dable a la DIAN hacer apreciaciones sobre éste particular, puesto que ello le correspondería hacerlo, por la materia tratada, única y exclusivamente al

Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

Es preciso traer a colación en este punto lo indicado por la propia DIAN en Concepto Nro. 007710 de febrero 10 de 2004, estableció que: *"es claro que los procesos de fusión de sociedades se rigen por normas comerciales y contables que son las que, en principio, determinan las condiciones de participación de las sociedades fusionadas en la sociedad absorbente o resultante, sin perjuicio de la aplicación de las normas tributarias en lo que tiene que ver con la determinación de hechos generadores, bases gravables e impuestos a cargo de los contribuyentes"*

Es claro que la DIAN, al establecer que la sociedad beneficiaria de un proceso de escisión tiene el derecho a solicitar esta compensación sólo en proporción a la parte correspondiente al patrimonio que se le transfiere, no está interpretando una norma tributaria consistente en determinar un hecho generador, base gravable, o tarifa sino que está extralimitando su competencia interpretativa pues se está abrogando facultades regulatorias que por lo antes dicho son de competencia del Congreso, y facultades interpretativas que, por las materias tratadas, pertenecen a la Superintendencia de Sociedades y del Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

CONCLUSIONES

La Superintendencia de Sociedades, entidad responsable del desarrollo de la doctrina en materia societaria en Colombia, ha predicado y sostenido la libertad absoluta que tienen los asociados para transferir, en los procesos de escisión, los rubros patrimoniales y extra patrimoniales en la forma y cuantía que los mismos determinen en el proyecto de escisión.

La DIAN ha sido errante en la fijación de su posición respecto a si procede o no la libre asignación de cuentas patrimoniales o extra patrimoniales en la escisión; en un principio negó que ello fuere viable, luego, ante el decaimiento del acto administrativo que así lo establecía se permitió y luego revocó expresamente una doctrina ya inexistente para limitarlo sin que procediera tal restricción.

Al concluir la Administración de Impuestos en su último Concepto que la compensación aquí referida ha de realizarse *"en proporción al patrimonio transferido"* está desconociendo el principio de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria, toda vez que está regulando (mas no interpretando), a través de su doctrina, un asunto que no ha sido reglado por el legislador correspondiéndole a éste hacer lo propio, y que, por ende, está abierto a la interpretación que el contribuyente considere apropiada.

Esta *"regulación"* que hace la DIAN es inadecuada, toda vez que –además de no corresponderle tal atribución o función– la hace interpretando infundadamente una norma anterior y general (ley 222 de 1995) y no una norma de carácter especial y posterior^{xlvii} como lo es el parágrafo del artículo 189 del Estatuto Tributario que claramente deja el tema abierto, siendo un derecho del contribuyente –salvo norma expresa en contrario– interpretarlo y aplicarlo según sus mejores intereses.

La DIAN hace, de forma indirecta, una analogía

de una disposición restrictiva y desfavorable cual es la regulación que tiene la compensación de pérdidas fiscales de sociedades en materia de escisiones, y con base en ello concluye que tal disposición también le es aplicable al tema de la compensación de exceso de renta presuntiva sobre renta líquida ordinaria. Esto lo hace desconociendo que la razón práctica por la cual las pérdidas fiscales tienen tal tratamiento es porque ya afectaron el patrimonio líquido fiscal del contribuyente, por lo que de no fijar tal limitante en la escisión, podría generarse un doble favorecimiento fiscal en cabeza del mismo. Cosa diferente sucede con los excesos de renta presuntiva sobre renta líquida ordinaria, los cuales, al no haber afectado el patrimonio líquido fiscal, pueden transferirse libremente a la(s) sociedad(es) beneficiaria(s) y ser compensados por esta(s) sin restricción adicional alguna a aquella expresamente establecida en la ley.

En base a lo aquí expuesto, es propio concluir que la doctrina que fija la posición actual de la DIAN en esta materia ha de ser revocada expresamente por dicha entidad o, en caso contrario, podría ser anulada como efecto de la interposición de una acción de nulidad simple con tal propósito.

ⁱAbogado, Universidad de los Andes (2004). CILS, Temple University of Japan (2005). Especialista en Legislación Tributaria, UPB (2009). Abogado de la firma Ignacio Sanín Bernal y Cia. Abogados. Co-fundador y representante legal suplente de Nota Tributaria S.A.S. E-mail: jesanin@isanin.com

ⁱⁱⁱSUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES, Oficio Nro. 220-21987 de mayo 30 de 1998 en donde se establece que: "La figura de la escisión fue propuesta en el proyecto del Código de Comercio de 1958, la cual no tuvo acogida.

Su mención legal la encontramos en el artículo 75 del decreto 1026 de 1990 sobre emisión de bonos. Luego hubo un acercamiento a ella en la ley 45 de 1990, decreto 1730 de 1991, la ley 35 de 1993 y el decreto 663 de 1993, este último en su artículo 67 establece la escisión para las entidades financieras que están vigiladas por la Superintendencia Bancaria. El Estatuto Tributario, Ley 6a. de 1992, reguló esta institución en su artículo 14-2, que se ocupa de los efectos tributarios de la escisión.

En esta Superintendencia se aplicaban las normas de la fusión por analogía, luego, consciente de la importancia de la escisión, participó activamente en el estudio y preparación de un proyecto de ley que la consagró legalmente en el artículo 30. Capítulo II de la Ley 222 de 1995 mediante la cual "se reformó el libro II del Código de Comercio"

ⁱⁱⁱCODIGO DE COMERCIO DE COLOMBIA. Artículos 171 y siguientes.

^{iv}COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. LEY 222 DE 1995 "POR LA CUAL SE MODIFICA EL LIBRO II DEL CODIGO DE COMERCIO, SE EXPIDE UN NUEVO REGIMEN DE PROCESOS CONCURSALES Y SE DICTAN OTRAS DISPOSICIONES". Ver artículos 3 a 11.

^vAl establecer el artículo 3 de la ley 222 de 1995 que "los socios de la sociedad escindida participarán en el capital de las sociedades beneficiadas en la misma proporción que tengan en aquella, salvo que por unanimidad de las acciones, cuotas sociales o partes de interés representadas en la

asamblea o junta de socios de la escidente, se apruebe una participación diferente" claramente se protege con ello al accionista minoritario otorgándole un veto sobre la escisión. Ello sin menoscabar la autonomía de la voluntad de los accionistas en hacer lo contrario, siempre y cuando no se menoscaben derechos de terceros.

^{vi}Las autorizaciones gubernamentales que han de obtenerse en las escisiones son las siguientes: 1) La "no objeción" por parte de la Superintendencia de Industria y Comercio, tras el examen que esta entidad haga sobre prácticas comerciales restrictivas. Esta autorización resulta indispensable, según lo establecido en el artículo 8 numeral 1 de la ley 222 de 1995, en la ley 155 de 1959 (artículo 4º) y en los Decretos 1302 de 1964 y 2153 de 1992 y, 2) La autorización para realizar la escisión por parte de la Superintendencia de Sociedades, la cual surgirá con la acreditación que se haga del cumplimiento de una serie de requisitos formales y la cual será expresa si la operación no se enmarca dentro de los requisitos para optar al régimen de autorización general establecido en la Circular Externa 001 del 23 de marzo de 2007, o tácita, si cumple con los anteriores requisitos.

^{vii}HERNÁNDEZ ADASME, Ricardo. (2000) "Fusión, Transformación y División de Sociedades Anónimas, Efectos Tributarios". Editorial La Ley. Santiago de Chile. Primera Edición. P119

^{viii}SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES, Oficio 220-3637 del 30 de enero de 2000. "En consecuencia, no es preciso partir del supuesto según el cual la escisión, por estar regulada a propósito de las sociedades mercantiles, sea exclusiva de esta clase de comerciantes. Por el contrario, se trata de un instrumento que permite la reestructuración empresarial, al alcance no sólo de las sociedades, sino de todos los empresarios distintos de las personas naturales cuya naturaleza y estructura jurídicas sean compatibles con ésta. III. Así las cosas, empresas unipersonales, fundaciones, asociaciones no societarias y empresas industriales y comerciales del Estado,

pueden desarrollar actividades mercantiles, y a esa circunstancia, que los convierte en tan participantes en el mercado como las sociedades comerciales, se une la eventualidad consistente en que para la reorganización de una empresa los socios de una sociedad escidente determinen si la fragmentación patrimonial propia de la escisión dá lugar a una o varias personas jurídicas no societarias, hipótesis que es jurídicamente viable teniendo en cuenta que no existe ninguna restricción señalada expresamente en la ley que impida que los socios decidan que en virtud de la escisión la sociedad escidente transfiera en bloque porciones patrimoniales a este tipo de entes no societarios, (...).

Las anteriores consideraciones permiten concluir afirmativamente sobre la posibilidad jurídica que tiene una persona de naturaleza no societaria para ser beneficiaria en una escisión de sociedad comercial.

^{ix}SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES, Oficio Nro. 220-52377 del 30 de diciembre de 2001. "(...)es posible no sólo una participación diferente sino incluso una participación cero de los accionistas en la nueva creada o beneficiaria, según lo haya previsto el compromiso de escisión. En opinión de esta Superintendencia, la participación de los socios de una sociedad escindida en el capital de todas y cada una de las sociedades beneficiarias no es un elemento esencial de la escisión, en los términos del artículo 1501 del C.C., aplicable a los actos y contratos comerciales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 822 del Código de Comercio (en adelante, "C.Co."), se trata de un elemento de su naturaleza, y como tal admite una decisión en contrario, adoptada por unanimidad, según la exigencia especial y expresa del artículo 3º de la Ley 222 de 1995 sobre el particular, y en el entendido de que dicha reforma estatutaria se ajuste en todos sus otros aspectos a la ley."

^xSUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES, Oficio Nro. 220-37964 del 30 de julio de 1998 "El voto afirmativo expresado en forma unánime por el máximo órgano social no pude desconocer una norma imperativa como es la participación

de los socios en el capital de la beneficiaria. La unanimidad exigida por la ley es aplicable solamente para variar la proporción de la participación en el capital de las sociedades tanto escidente como beneficiaria, pero no para desconocerla, pues se estarían vulnerando sus derechos"

^{xi}COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. Sección Cuarta. Sentencia de fecha 15 de noviembre de 2007. Consejero Ponente: Dr. Hector J. Romero Díaz. Radicado: 25000-23-27-000-2004-90558-01(15315). En esta providencia el Consejo de Estado manifiesta que cuando se crea una sociedad en virtud de una escisión por creación, para efectos de liquidar el impuesto de registro se dan dos hechos generadores; la escisión y la constitución de la sociedad creada. Esto cobra especial relevancia si se tiene en cuenta que según el artículo 6 del decreto 650 de 1996, para efectos de la liquidación y pago del impuesto de registro, la inscripción de reformas relativas a la escisión que no impliquen aumentos de capital ni cesión de cuotas o partes de interés se considera como un acto sin cuantía, mientras que el artículo 8 del mismo decreto, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 229 de la ley 223 de 1995, establece que en la constitución de sociedades anónimas el impuesto se liquidará sobre el valor del capital suscrito. En similar sentido se pronunció el Consejo de Estado en sentencia de fecha 8 de noviembre de 2007 (expediente 15316 Consejera Ponente Dra. Ligia López Díaz) en la cual se concluyó que en la fusión por absorción también existían dos actos sujetos a registro; la fusión de una sociedad, que para efectos del impuesto de registro es un acto sin cuantía, y la constitución de una sociedad, que causa el impuesto de registro teniendo como base el monto del capital suscrito.

^{xii}COLOMBIA. CONSTITUCIÓN POLITICA DE COLOMBIA. Artículos 13 y 363.

^{xiii}COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia del 24 de mayo de 2005. M.P. Dr. Humberto Antonio Sierra Porto. (Sentencia C-540, Expediente D-5436).

^{xiv}Ibídem.

^{xv}Ibídem.

^{xvi}Ibídem.

^{xvii}Con la expedición de la Ley 788 de 2002, se eliminó el tratamiento de deducción para el reconocimiento de excesos de renta presuntiva sobre renta líquida ordinaria y se estableció en el párrafo del artículo 191 del Estatuto que tales excesos se tratarían como compensación. Adicionalmente el término para obtener este beneficio se amplió de tres (3) a cinco (5) años.

^{xviii}Ver acápite de Interpretación Jurídica del Concepto DIAN Nro. 60766 de 1999 "INTERPRETACIÓN JURÍDICA: De conformidad con los artículos 175 y 188 del Estatuto Tributario el contribuyente puede tomar como deducción el exceso de la renta presuntiva sobre la renta líquida determinada por el sistema ordinario dentro de los cinco años siguientes. El contenido de la norma es claro al decir que quien tiene derecho a la deducción es el contribuyente. Si bien es cierto, de conformidad con el artículo 14-2 del mismo cuerpo legal al hablar de los efectos de la escisión señala que las nuevas sociedades son solidarios con la sociedad escindida por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones, intereses y demás obligaciones tributarias exigibles al momento de la escisión como de las que se originen con posterioridad no significa estos que también las nuevas sociedades se beneficien de derechos de la sociedad escindida. Así las cosas, las sociedades surgidas con ocasión de la escisión de una sociedad no pueden tomar ninguno de los beneficios fiscales (sic) establecidos para la escindida. Sin embargo, en el evento en que la sociedad que gozaba del derecho de la deducción no se liquide puede hacer seguir (sic) gozando del beneficio. Con relación a sus inquietudes de carácter contable no es competencia de esta Oficina, por lo que se sugiere dirigirse al Consejo Técnico de la Contaduría Pública" (negritas y abreviaciones originales del texto).

^{xix}Ha de tenerse en cuenta que al momento de ser proferida esta opinión estaba vigente la ley 788 de 2008, modificatoria del artículo 147 del Estatuto Tributario, cuyo inciso primero establecía que "Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales ajustadas por inflación, determinadas a partir del año gravable 2003, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren dentro de los ocho (8) períodos gravables siguientes, sin exceder anualmente del veinticinco por ciento (25%) del valor de la pérdida fiscal y sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. Las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a los socios." Este inciso fue derogado expresamente por la ley 1111 de 2006 quedando el inciso 1 del artículo 147 de Estatuto Tributario así "Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales reajustadas fiscalmente, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren en los períodos gravables siguientes sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. Las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a los socios".

^{xx}Entiéndase hoy como el párrafo del artículo 189 del Estatuto Tributario.

^{xxi}COLOMBIA. MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. DECRETO 1265 DE 1999 "Por el cual se organiza internamente y se distribuyen las funciones de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales". Artículo 11.

^{xxii}COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-430 de julio 1 de 2009. M.P. Dr. Juan Carlos Henao Pérez (Expediente D-7645) "(...)"La Corte recordó que es principio normativo general que las leyes –en sentido material– rigen a partir de su promulgación, aspecto que fue recogido en el artículo 52 del Código de Régimen Político y Municipal, de manera que sólo la ley está autorizada para señalar efectos distintos respecto de la aplicación de una determinada disposición en el tiempo. Sin embargo, en materia tributaria esta elasticidad se encuentra limitada por el artículo 363 de la Constitución que establece de manera perentoria, que las leyes tributarias no se

aplican con retroactividad –sin diferenciar si son o no favorables al contribuyente– y el artículo 338 superior, según el cual, tratándose de leyes que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, sólo pueden aplicarse a partir del período fiscal que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, con lo cual se proscribe de manera categórica cualquier efecto hacia el pasado. No obstante, se ha discutido por la doctrina acerca de la posibilidad de otorgar efectos retroactivos a disposiciones que consagren beneficios o situaciones favorables al contribuyente, que es lo que ocurre en este caso, en el que se verifica una modificación a favor del sujeto pasivo de la contribución parafiscal en materia de salud, la cual si bien no constituye una exención porque no afecta la base gravable de la cotización, sí representa la disminución de la tarifa del tributo parafiscal – de 12.5% a 12% de la mesada pensional–. Al respecto, la jurisprudencia constitucional ha reconocido que el principio de irretroactividad de la ley tributaria tiene como justificación la defensa del contribuyente frente a la imposición repentina de nuevas o más gravosas cargas. Sin embargo, asume que su aplicación no puede ser absoluta cuando se trate de modificaciones que resulten benéficas al contribuyente, acogiendo un carácter eminentemente garantista. Así, la Corte ha señalado que si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad, sí puede aplicarse en el mismo período sin quebrantar el artículo 338 de la Carta. Esta aplicación inmediata de modificaciones que beneficien al contribuyente debe referirse a situaciones que no se hayan consolidado, evento en el cual se está frente al fenómeno de restrospectividad de la ley y no de irretroactividad propiamente dicha, lo cual significa que se deja a salvo la prohibición de aplicación retroactiva de la ley tributaria contenida en el artículo 363 superior. De ahí que no sea posible aplicar retroactivamente modificaciones fiscales favorables frente a gravámenes de aplicación inmediata, esto es, que se causan y se pagan

de manera instantánea, en la medida que se genera automáticamente un crédito a favor del beneficiario del gravamen, el cual se convierte en titular de un situación jurídica consolidada (art. 58 C.P.), al amparo de la ley vigente al momento de su causación y aplicación".

^{xxiii}El entonces artículo 175 del Estatuto Tributario (antes de ser derogado expresamente por la ley 633 de 2000), establecía que: "Los contribuyentes que a partir del año gravable de 1990 hayan determinado un impuesto a su cargo con base en el sistema de renta presuntiva, podrán restar de la renta bruta determinada, dentro de los dos años siguientes, el valor equivalente al exceso de la renta presuntiva sobre la renta líquida calculada por el sistema ordinario.

Lo dispuesto en este artículo, se aplicará sin perjuicio de la presunción mínima de rentabilidad que se debe calcular en el año en el cual se efectúe la deducción".

^{xxiv}El fenómeno del decaimiento del acto administrativo esta regulado expresamente en el ordenamiento jurídico colombiano. Así pues, el artículo 66 del Código Contencioso Administrativo establece que: "Salvo norma expresa en contrario, los actos administrativos serán obligatorios mientras no hayan sido anulados o suspendidos por la jurisdicción en lo contencioso administrativo, pero perderán su fuerza ejecutoria en los siguientes casos: (...) 2) Cuando desaparezcan sus fundamentos de hecho o de derecho".

^{xxv}COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-155 de 2003 M.P. Dr. Eduardo Montealegre Lynett.

^{xxvi}COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-227 de 2002 M.P. Dr. Jaime Córdoba Triviño

^{xxvii}COLOMBIA. PROCURADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Concepto No. 4788 del día 2 de junio de 2009, emitido por el Dr. Alejandro Ordóñez Maldonado, Procurador General de la Nación, a la Honorable Corte Constitucional en razón

de la demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 68 (parcial) de la ley 863 de 2003. Expediente D-7688. M.P. Dra. Clara Elena Reales.

^{xxviii}Resolución 80 de 2000, art. 1 (4): "Conceptos: mediante estos escritos de carácter general, externos y/o internos, se precisan, aclaran o resuelven aspectos de carácter técnico, de manera oficiosa o por solicitud de los funcionarios o particulares interesados en algún tema en especial".

^{xxix}Resolución 80 de 2000, art. 1 (6): "Oficios: son comunicaciones internas o externas, utilizadas para solicitar o transmitir información entre dependencias de los diferentes niveles administrativos, o entre la DIAN y los usuarios externos."

^{xxx}COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Cfr. Sentencias C-227 de abril 2 de 2002, M.P. Dr. Jaime Cordoba Triviño (Expediente D-3699), Sentencia C-1097 del 10 de octubre del 2001 M.P. Dr. Jaime Araujo Rentarúa (Expediente D-3490), Sentencia C-978 de 1999, Sentencia C-084 de 1995 M.P. Dr. Alejandro Martínez Caballero, Sentencia C-390 del 22 de agosto de 1996 M.P. Dr. José Gregorio Hernández Galindo (Expediente D-1165) y Sentencia C-084 de 1995 y Sentencia C-004 del 14 de enero de 1993 M.P. Dr. Ciro Angarita Barón.

^{xxxi}Op. cit. xxix "Es posible atribuir tres significados a la noción de sujeto activo de un tributo. Así, de un lado, es posible hablar del sujeto activo de la potestad tributaria, que es la autoridad que tiene la facultad de crear y regular un determinado impuesto. De otro lado, es posible hablar del sujeto activo de la obligación tributaria, que es el acreedor concreto de la suma pecuniaria en que, en general se concreta el tributo, y quien tiene entonces la facultad de exigir esa prestación. Y finalmente, podemos hablar del beneficiario del tributo, que es la entidad que finalmente puede disponer de esos recursos".

^{xxxii}Op. cit. xxix "La Corte ha distinguido los sujetos

pasivos "de iure" de los sujetos pasivos "de facto". A los primeros corresponde formalmente pagar el impuesto, mientras que los segundos son quienes en últimas deben soportar las consecuencias económicas del gravamen. En los tributos directos, en general, ambos sujetos coinciden pero, en cambio, en los impuestos indirectos el sujeto pasivo de iure no soporta económicamente la contribución, pues traslada su costo al consumidor final".

^{xxxiii}Op. cit. xxix "Es el elemento que mejor define el perfil específico de un tributo, puesto que, como lo señala la doctrina, y lo ha precisado la jurisprudencia, este concepto hace referencia a la situación de hecho, que es indicadora de una capacidad contributiva, y que la ley establece de manera abstracta como situación susceptible de generar la obligación tributaria, de suerte que si se realiza concretamente ese presupuesto fáctico, entonces nace al mundo jurídico la correspondiente obligación fiscal".

^{xxxiv}Op. cit. xxix "Se entiende como la magnitud o la medición del hecho gravado, a la cual se le aplica la correspondiente tarifa, para de esta manera liquidar el monto de la obligación tributaria. En otras palabras, constituye el quantum del hecho generador sobre el que se aplica la tarifa".

^{xxxv}Op. cit. xxix "Es el monto que se aplica a la base gravable y en virtud de la cual se determina el valor final en dinero que debe pagar el contribuyente".

^{xxxvi}Op. cit. xxix "Se define por el hecho de no ser un simple agregado desordenado de elementos sino por constituir una totalidad, caracterizada por una determinada articulación dinámica entre sus partes. Supone coherencia interna para relacionar entre sí los componentes de un conjunto, que en el ámbito tributario representan la combinación de reglas y directrices necesarias para determinar los costos y beneficios de una obra o servicio, así como la forma de hacer su distribución"

^{xxxvi}Op. cit. xxix "Está referido a los pasos o pautas que deben observarse para que los componentes del sistema se proyecten extrínsecamente. Así, constituye el procedimiento a seguir con el objeto de determinar en concreto el monto de la obligación tributaria"

^{xxxviii} Vid. Supra. PROCURADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Concepto No. 4788 del día 2 de junio de 2009. P.7.

^{xxxix}COLOMBIA. PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA. Decreto 624 de Marzo 30 de 1989 "Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales". Ver artículo 147.

^{x1}COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. LEY 222 DE 1995 "Por la cual se modifica el libro II del Código de Comercio, se expide un nuevo régimen de procesos concursales y se dictan otras disposiciones"

^{x1i}Estatuto Tributario, Art. 189 parágrafo.

^{x1ii}COLOMBIA. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. DIRECCIÓN DE GESTIÓN JURÍDICA. Ver Concepto DIAN Nro. 036469 del 6 de mayo de 2009 el cual establece que: "(...) esta Dirección es competente para absolver en sentido general las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, así como las que se formulen en materia presupuestal, contractual, laboral, de comercialización y disciplinarios por los funcionarios competentes al interior de la Entidad".

^{x1iii}COLOMBIA. MINISTERIO DE DESARROLLO ECONÓMICO. DECRETO NÚMERO 2650 DE DICIEMBRE 29 DE 1993 "Por el cual se modifica el plan único de cuentas para los comerciantes".

^{x1iv}La dinámica de la cuenta 82 establecida en el Decreto 2650 de 1993 antes relacionado se define así "Registra las diferencias existentes entre

el valor de las cuentas de naturaleza activa según la contabilidad y las de igual naturaleza utilizadas para propósitos de declaraciones tributarias. Comprende conceptos tales como diferencias entre costo contable y fiscal, entre corrección monetaria contable y fiscal, pérdidas fiscales por amortizar y exceso entre renta presuntiva y renta líquida por amortizar".

^{x1v}COLOMBIA. PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA. DECRETO 2649 DE DICIEMBRE 29 DE 1993 "Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios generalmente aceptados en Colombia", Ver. artículo 44 "Cuentas de orden fiscales. Las cuentas de orden fiscales deben reflejar las diferencias de valor existentes entre las cifras incluidas en el balance y en el estado de resultados, y las utilizadas para la elaboración de las declaraciones tributarias, en forma tal que unas y otras puedan conciliarse."

^{x1vi}COLOMBIA. PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA. DECRETO 2649 DE DICIEMBRE 29 DE 1993 "Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios generalmente aceptados en Colombia".

^{x1vii}COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA. LEY 153 DE 1887 "Por la cual se adicionan y reforman los códigos nacionales, la ley 61 de 1886 y la ley 57 de 1887". Ver Artículo 2 en donde se establece que "La ley posterior prevalece sobre la ley anterior".