**OFICIO Nº 025600**

**02-09-2015**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D. C.

100208221-001192

**Ref.:** Radicado 008733 del 22/10/2014

**Tema:** Impuesto sobre la renta y complementarios.

**Descriptores:** Escisiones reorganizativas - enajenación de acciones - tenencia mínima.

**Fuente (sic) f ormales:** Estatuto Tributario, [artículo 319-6](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=29948) numeral 4

Cordial saludo, señor González.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, este despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

En radicado de la referencia consulta ¿“para el caso de la escisión reorganizativa, las acciones que están sujetas al cumplimiento del requisito de tenencia mínima aplica, solamente a las acciones de la sociedad beneficiaria de la escisión o también aplica a las acciones que se conservan en la sociedad escindente?”.

Para el efecto se considera:

El artículo 98 de la Ley 1607 de 2012 adicionó el Libro 1 del Estatuto Tributario con el Título IV regulando el tema de Reorganizaciones Empresariales, título que comprende las reorganizaciones empresariales a través de fusiones y/o escisiones. El [artículo 319-5](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=29947), prevé lo relativo a las fusiones y escisiones reorganizativas, así:

***“***[***ARTÍCULO 319-5***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=29947)***. FUSIONES Y ESCISIONES REORGANIZATIVAS.*** *Se entiende por tales, aquellas fusiones en las cuales las entidades participantes en la fusión estén vinculadas entre sí y aquellas escisiones en las cuales la entidad escindente y las entidades beneficiarias, si existieren al momento de la escisión, estén vinculadas entre sí. También tendrán el carácter de fusiones reorganizativas aquellas fusiones por absorción entre una sociedad matriz y sus subordinadas. Así mismo, tendrán el carácter de reorganizativas las escisiones por creación, siempre que el patrimonio de las sociedades beneficiarias creadas en virtud de la escisión esté constituido exclusivamente por el patrimonio escindindo (sic) existente al momento de la escisión. Para efectos de la determinación de la existencia o no de vinculación, se acudirá a los criterios establecidos en el* [*artículo 260-1*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10880) *de este Estatuto”.* (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el [artículo 319-6](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=29948) del Estatuto Tributario, señala, entre otros, los efectos de las escisiones reorganizativas, en los siguientes términos:

[***ARTÍCULO 319-6***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=29948)***. EFECTOS EN LAS FUSIONES Y ESCISIONES REORGANIZATIVAS ENTRE ENTIDADES.*** *Las Fusiones y Escisiones Reorganizativas tendrán los efectos que a continuación se señalan:*

*1. No se entenderá que las entidades intervinientes en la respectiva fusión o escisión, sea como absorbidas o escindentes (es decir, como enajenantes) o como absorbentes resultantes de la fusión o beneficiarias (es decir, como adquirentes), experimentan ingreso gravable alguno como consecuencia de la transferencia de activos entre sí, ni se entenderá que dicha transferencia constituye enajenación para efectos fiscales.*

*2. Para la entidad adquirente el costo fiscal de los bienes transferidos será el mismo que tenga la enajenante respecto de tales bienes, de lo cual se dejará constancia en el documento que contenga el acto jurídico de fusión o escisión. Para efectos de depreciación o amortización fiscal en cabeza de la entidad adquirente, no habrá lugar a extensiones o reducciones en la vida útil de los bienes transferidos, ni a modificaciones del costo fiscal base de depreciación o amortización.*

*3. Los bienes transferidos conservarán para efectos fiscales en la entidad adquirente, la misma naturaleza de activos fijos o movibles que tengan para la entidad enajenante en el momento de la respectiva fusión o escisión.*

*4. Respecto de los accionistas, socios o partícipes en las entidades participantes, no se entenderá que existe enajenación de acciones, cuotas o participaciones, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:*

*a) Que en el caso de la fusión, los accionistas, socios o partícipes titulares de por lo menos el ochenta y cinco por ciento (85%) de las acciones, cuotas, participaciones, derechos económicos y derechos políticos en cada una de las entidades fusionadas, participen luego de la fusión en la entidad absorbente o resultante de la fusión, con acciones, cuotas sociales, participaciones, derechos económicos y derechos políticos equivalentes en sustancia, a aquellos que tengan antes de la fusión aunque proporcionales a su participación en la entidad resultante de la fusión;*

*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 escindente, 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;*

*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 escindente 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 escindente 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;*

*d) Si los accionistas, socios o partícipes a que se refieren los literales a) y b) anteriores, enajenan o ceden a cualquier título las acciones, cuotas sociales, participaciones, derechos políticos o económicos antes de que finalice el segundo año gravable siguiente al año gravable en el cual se perfeccione la respectiva fusión o escisión, deberán pagar por concepto de impuesto sobre la renta y complementarios por el respectivo acto de enajenación o cesión, el que aplique al mismo acto de enajenación, adicionado en un treinta por ciento (30%), sin que en ningún caso dicho impuesto de renta resulte inferior al diez por ciento (10%) del valor asignado a las acciones, cuotas, participaciones o derechos del respectivo accionista, socio o partícipe en la fusión o escisión según el método de valoración adoptado para la misma. Las disposiciones contenidas en este literal c) no aplicarán a ventas forzadas, transferencias por causa de muerte, transferencias a título de escisión o fusión que cumpla con los mismos requisitos establecidos en este artículo y transferencias a título de liquidación;*

*e) Los accionistas, socios o partícipes a que se refieren los literales a) y b) anteriores, tendrán como costo fiscal respecto de las acciones, cuotas sociales o participaciones que reciban en la entidad adquirente respectiva, el mismo costo fiscal que tenían respecto de las acciones, cuotas sociales o participaciones en la entidad enajenante, sin que se entienda que existe solución de continuidad en la propiedad sobre la inversión, ni que haya lugar a cambio alguno en cuanto a la naturaleza de la inversión como activo fijo o movible;*

*f) Si como contraprestación por todas o parte de las acciones, cuotas sociales, participaciones o derechos que cualquiera de los accionistas, socios o partícipes de cualquiera de las entidades enajenantes, estos recibieran dinero u otras especies distintas de acciones, cuotas sociales, participaciones o derechos en la entidad adquirente, la totalidad de las acciones, cuotas sociales, participaciones o derechos que tengan en el momento de la fusión o escisión en la entidad enajenante, se entenderán enajenadas bajo las reglas generales establecidas en este Estatuto y en otras leyes y estarán sometidas a los impuestos aplicables.* (Subrayado fuera de texto).

***Parágrafo 1°.*** *Para efectos tributarios se entenderá que se está frente a un proceso de escisión cuando el patrimonio escindido de la(s) entidad(es) escindente(s) o enajenante(s) califique como una o más unidades de explotación económica o como uno o más establecimientos de comercio, y no como activos individualmente considerados o como contrapartida para segregar cuentas patrimoniales, caso en el cual la respectiva escisión tendrá el tratamiento aplicable a la enajenación de activos.*

***Parágrafo 2°.*** *Las disposiciones contenidas en este artículo se aplicarán a las fusiones y escisiones reorganizativas que involucren entidades nacionales y extranjeras siempre que, en el caso de la fusión, la entidad absorbente o adquirente sea una entidad nacional, y que, en el caso de la escisión, la(s) entidad(es) beneficiaria(s) o adquirente(s) sea(n) entidad(es) nacional(es.)*

Por su parte, la Ley 222 de 1995, que modificó el Código de Comercio, en su artículo 3°, se refiere a las modalidades de escisión, así:

***“ARTÍCULO 3º. MODALIDADES.*** *Habrá Escisión cuando:*

*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.*

*La sociedad o sociedades destinatarias de las transferencias resultantes de la escisión, se denominarán sociedades beneficiarias.” (Subrayado fuera de texto).*

Lo anterior implica que pueden darse varias situaciones en el caso de la escisión. Es así como la sociedad escindente puede transferir una o varias partes de su patrimonio a otras sociedades ya existentes (escisión por absorción parcial) o para crear nuevas sociedades (escisión por creación parcial), conservando parte del patrimonio, o puede dividir su patrimonio y destinarlo a sociedades existentes (escisión por absorción total) o nuevas (escisión por creación total), sin conservar para sí parte del mismo.

Cuando la sociedad escindente ceda o transfiera todo su patrimonio, estaríamos frente a una escisión total. Cuando la sociedad escindente conserva o mantiene parte del patrimonio, estaríamos frente a una escisión parcial. En todo caso, la enajenante es la sociedad que se escinde en cualquiera de estas alternativas y, beneficiarias o adquirentes, las que reciben los bloques de la escindente en alguna de estas alternativas.

Ahora bien, en términos generales, se observa que el [artículo 319-6](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=29948) del Estatuto Tributario, establece para el caso de las escisiones reorganizativas que cumplan con los supuestos allí señalados, que las entidades que intervienen no experimentan ingreso gravable como producto de la transferencia de activos entre sí.

El [artículo 319-6](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=29948) ibídem, dados unos supuestos, establece los efectos de la escisión para las sociedades intervinientes (numerales 1 a 3); y así mismo, prevé en el numeral 4 los efectos respecto de los accionistas, socios o partícipes, señalando **que no se entenderá que existe enajenación, de acciones, cuotas o participaciones siempre que se cumplan los requisitos que se indican en los siguientes literales**.

Es decir, que tratándose de escisiones reorganizativas, lo cual implica vinculación entre las entidades intervinientes, tendría respecto de los socios un efecto neutro, en tanto se cumplan los requisitos del mencionado numeral, requisitos que tienen que ver con participación mínima (titularidad), literal b); contraprestación mínima, literal c) y tenencia mínima, literal d).

En el literal b) de este numeral 4, para el caso de la escisión reorganizativa, se indica que los socios, partícipes o accionistas titulares de por lo menos el 85% de los derechos en la sociedad escindente, participen después de la escisión, bien sea en la misma escindente o en las beneficiarias con derechos equivalentes a los que tenían antes de la escisión. Es decir, que en conjunto los titulares de las acciones, cuotas o participaciones mantengan su participación y no pase a terceros. (Titularidad).

El literal c) indica que los accionistas de las sociedades intervinientes en la escisión deben recibir como retribución en la operación por lo menos el 99% en acciones bien sea en la escindente o en las beneficiarias; (contraprestación mínima).

El literal d) se refiere a la tenencia mínimo por los dos años siguientes al perfeccionamiento de la escisión, so pena de pagar el valor del impuesto incrementado en un 30% sobre las acciones que se enajenen. (Tenencia mínima).

Este último literal, hace referencia en general a las escisiones reorganizativas y se remite al literal b) que contempla el requisito de participación mínima (titularidad), en los términos ya vistos.

Ahora bien, cuando el literal e) del numeral 4 del [artículo 319-6](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=29948) del Estatuto Tributario, dispone que: *“Los accionistas, socios o partícipes a que se refieren los literales a) y b) anteriores, tendrán como costo fiscal respecto de las acciones, cuotas sociales o participaciones que reciban en la entidad adquirente respectiva, el mismo costo fiscal que tenían respecto de las acciones, cuotas sociales o participaciones en la entidad enajenante, sin que se entienda que existe solución de continuidad en la propiedad sobre la inversión, ni que haya lugar a cambio alguno en cuanto a la naturaleza de la inversión como activo fijo o movible”,* es claro que en el marco de estas operaciones, los socios (bien sea personas jurídicas o naturales), en la práctica entregan sus títulos representativos de la participación en el capital de la sociedad absorbida, escindida o dominada recibiendo títulos representativos de la participación en la sociedad beneficiaria o adquirente del patrimonio escindido (sin perjuicio de la reorganización del capital de la entidad escindente) y, que la participación que recibe el socio en la sociedad beneficiaria o adquirente a cambio de títulos representativos del capital social de esta última sociedad, implican precisamente una operación neutra desde el punto de vista fiscal, en tanto para efectos fiscales, las participaciones, acciones o cuotas recibidas en la sociedad adquirente, tienen el mismo costo fiscal que tenían los títulos antes de la escisión.

En este sentido, la tributación por la utilidad que podría resultar por efectos de la operación, queda suspendida, no obstante, se causará si tiene lugar la enajenación antes del término de dos años siguientes a la escisión (tenencia mínima). Si bien, fiscalmente por efectos de la escisión en tanto se cumplan las condiciones del [artículo 319-6](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=29948), se reconoce el mismo valor de origen bajo el entendido que la operación no constituye enajenación, de otra parte, en el evento que las acciones, cuotas sociales o participaciones que se reciban en la entidad adquirente, se enajenen, tiene lugar el incumplimiento y, por tanto, el impuesto en las condiciones señaladas en el literal d) del numeral 4 de este artículo.

En la medida que el literal e) del numeral 4 del [artículo 319](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=397), alude a los accionistas, socios o partícipes a que se refiere el literal b), y se refiere al costo fiscal de las acciones, cuotas sociales o participaciones **que estos reciban en la entidad adquirente respectiva**, tienen el mismo costo fiscal que tenían respecto de las acciones, cuotas sociales o participaciones en la entidad enajenante, es claro que, el principio de neutralidad fiscal en la operación está referido a las acciones que se reciben en la sociedad adquirente; por tanto, debe entenderse, que la limitación temporal, en cuanto a la tenencia al menos por los dos años siguientes a la escisión para que opere este tratamiento, recae sobre las acciones, participaciones o cuotas que se recibe en la entidad beneficiaria o adquirente y, son estas las acciones, participaciones o cuotas que de enajenarse antes del término legalmente indicado supondrían el pago del impuesto de renta incrementado en el 30%, sin que en ningún caso este impuesto resulte inferior al 10% del valor asignado a las acciones, cuotas, participaciones o derechos del respectivo accionista, socio o partícipe en la escisión, según el método de valoración adoptado para la misma.

En este contexto, si la escisión reorganizativa es parcial, lo que supone que la sociedad escindente permanece con parte de las acciones, cuotas o participaciones, la restricción temporal en el sentido de mantenerse por dos años siguientes a la escisión no se hace extensiva a las acciones, cuotas o participaciones que los socios mantienen en esta. La limitación temporal aplica a las acciones, cuotas o participaciones que se reciben por los accionistas en la entidad adquirente o beneficiaria como se desprende de la interpretación del literal e) del numeral 4 del [artículo 319-6](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=29948) del Estatuto Tributario, en concordancia con el literal d) del mismo artículo.

Atentamente,

**El Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (e),**

*Pedro Pablo Contreras Camargo.*

**Publicado en D.O. 49.658 del 7 de octubre de 2015.**