

Subdirección de Normativa y Doctrina

**RADICACIÓN VIRTUAL No.
000S2022901821**

100208192-290

Bogotá, D.C. **09/03/2022**

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptores: Zonas Francas
Reorganizaciones
Obligaciones Formales
Fuentes formales: Artículos 240, 240-1 y 632 del Estatuto Tributario

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario formula unas inquietudes, que serán resueltas en el orden planteado, respecto a una reorganización (fusión) en la cual una sociedad ubicada en el territorio aduanero nacional absorbe a una sociedad ubicada en zona franca.

Sobre el particular, las consideraciones generales de este Despacho son las siguientes, no sin antes reiterar que no le corresponde pronunciarse sobre situaciones de carácter particular ni prestar asesoría específica, por lo que corresponderá al peticionario definir, en su caso particular, las obligaciones tributarias sustanciales y formales a las que haya lugar.

1. ***“La renta líquida gravable que obtenga la Sociedad B en el año en que se presente la fusión, mientras sea un usuario industrial de zona franca, y que con motivo de la fusión estará incluida en la declaración de renta de la Sociedad A, ¿a qué tarifa debería ser gravada?”***

Al respecto, se debe tener en cuenta que el artículo 240 del Estatuto Tributario establece la tarifa general del impuesto sobre la renta para personas jurídicas en los siguientes términos:

Subdirección de Normativa y Doctrina

“ARTÍCULO 240. TARIFA GENERAL PARA PERSONAS JURÍDICAS. *La tarifa general del impuesto sobre la renta aplicable a 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 del impuesto sobre la renta y complementarios, será del treinta y cinco por ciento (35%), a partir del año gravable 2022”.*

Por su parte, el artículo 240-1 *ibídem* establece la tarifa del impuesto sobre la renta aplicable a las personas jurídicas que sean usuarios de zona franca, indicando:

“ARTICULO 240-1. TARIFA PARA USUARIOS DE ZONA FRANCA. *A partir del 1o de enero de 2017, la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios para las personas jurídicas que sean usuarios de zona franca será del 20%.*
Parágrafo 1°. La tarifa del impuesto sobre la renta gravable aplicable a los usuarios comerciales de zona franca será la tarifa general del artículo 240 de este Estatuto”.

Al respecto, este Despacho en Oficio No. 062831 del 1 de julio de 2008, en donde se reiteró el Oficio No. 079064 del 2 de octubre de 2007, se pronunció sobre la aplicación de la tarifa del impuesto sobre la renta de los usuarios de zona franca establecida en el artículo 240-1 del Estatuto Tributario señalando:

“El impuesto sobre la renta y complementarios, es un impuesto de periodo y de acuerdo con el artículo 1° del Decreto 187 de 1975, el año, periodo o ejercicio impositivo en materia del impuesto sobre la renta y complementarios, es el mismo año calendario que comienza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre, y se tendrán como equivalentes las expresiones años o periodos gravables, ejercicio gravable y año, periodo o ejercicio impositivo o fiscal.

*En consecuencia, la tarifa de impuesto sobre la renta a que hace referencia el artículo 5 de la Ley 1004 de 2005, que modificó el artículo 240-1 del Estatuto Tributario **abarca el periodo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre**, en los términos expuestos en párrafos anteriores y por lo tanto, la tarifa diferencial es aplicable a los usuarios calificados como usuarios industriales de zona franca durante el respectivo año gravable”.* (Subrayado y negrilla fuera de texto)

Ahora bien, respecto del escenario de aplicación de la tarifa del impuesto sobre la renta en los casos de pérdida de calificación de las personas jurídicas como usuarios de zona franca, en Oficio No. 091303 del 17 de septiembre de 2008 este Despacho manifestó:

“De acuerdo con la doctrina expuesta en el Oficio No. 062831 del 1° de julio de 2008 y con lo previsto en el artículo 393-27 del Estatuto Aduanero, se precisa entonces que si dentro del ejercicio fiscal, no se produce el acto administrativo que ordene la pérdida de la calificación como usuario industrial de servicios, la persona jurídica que ostenta tal calidad podrá tributar en el impuesto sobre la renta, a la tarifa del quince por ciento (15%) de acuerdo con lo establecido en el artículo 240-1 del Estatuto Tributario.

Por el contrario, cuando sea declarada dentro del ejercicio fiscal la pérdida de calificación como usuario industrial de bienes o servicios, se deberá tributar a la tarifa general del 33%”. (Negrilla fuera de texto).

En ese orden de ideas, se considera que dicha interpretación es igualmente aplicable al caso

Subdirección de Normativa y Doctrina

bajo el cual una sociedad usuaria de zona franca es absorbida en un proceso de fusión por una sociedad ubicada en el territorio aduanero nacional. Esto, teniendo en cuenta que la causación del impuesto sobre la renta es anual.

Así, ante la pérdida de calificación del usuario de zona franca, ya sea por declaración o porque la sociedad fue absorbida en un proceso de fusión, la entidad resultante deberá tributar a la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios en dicho año gravable. Lo anterior, en el entendido que la sociedad resultante continuará desarrollando sus actividades y objeto social en el territorio aduanero nacional.

Finalmente, debe tenerse en cuenta lo señalado en Oficio No. 034464 de 2005, el cual ha sido reiterado en múltiples oportunidades, en el cual se señaló respecto al cumplimiento de deberes formales en los procesos de fusión:

“De esta manera, la presentación de las declaraciones de renta, ventas y de retención en la fuente una vez efectuada la fusión y cuya obligación deba cumplirse con posterioridad al otorgamiento de la escritura pública mediante la que se formaliza este modo de reorganización societaria, corresponderá a la sociedad absorbente, con su NIT y su razón social. Una vez otorgada y registrada la escritura pública que formaliza el acuerdo de fusión, en la misma fecha, se debe solicitar la cancelación del NIT de la sociedad absorbida, tal como lo consagra el Concepto 031688 de abril 7 de 1999. No obstante, es preciso tener en cuenta que la cancelación de la inscripción en el RUT de la absorbida no es inmediata, sino que está sujeta a verificaciones respecto del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias conforme con lo previsto por el último inciso del artículo 11 del Decreto 2788 de 2004, razón por la cual, si bien es cierto que la absorbente desde el momento de la formalización de la fusión responde por las obligaciones tributarias de la absorbida, es un hecho que en los períodos gravables anteriores a la legalización y perfeccionamiento del acuerdo, existían de manera independiente los entes societarios, razón por la cual la absorbente debe declarar dichos períodos indicando el nombre y razón social y NIT de la absorbida. Esto teniendo en cuenta que si bien jurídicamente se consolidan, en la práctica la cuenta comente así como las obligaciones de la absorbida por los períodos fiscales anteriores a la fusión tienen origen en personas jurídicas diferentes, identificadas cada una tributariamente, así la absorbente a partir de la formalización de la fusión deba cumplir las obligaciones formales y sustanciales de la primera por los períodos fiscales en que aquella tuvo vida jurídica”. (Subrayado fuera de texto)

2. ***“Si resulta posible utilizar la tarifa reducida aplicable a usuarios industriales de zona franca para la renta que obtuvo Sociedad B (entidad absorbida) durante el tiempo que tuvo dicha calidad en el año gravable ¿cómo se debería presentar la declaración de renta por parte de la Sociedad A (entidad absorbente) para poder solicitar esta tarifa reducida en la declaración de renta a presentar, en donde también incluiría la renta líquida gravable propia antes de la fusión, y la renta de la Sociedad A resultante después de la fusión, las cuales no tendría la tarifa preferencial de usuario industrial de zona franca?”***

Por favor remitirse a la respuesta anterior.

3. ***“¿Estaría obligada la Sociedad A (entidad absorbente) a reportar en su declaración informativa y su documentación comprobatoria de precios de transferencia las operaciones realizadas con la Sociedad B (entidad absorbida) antes del***

Subdirección de Normativa y Doctrina

perfeccionamiento de la fusión y de la renuncia de la Sociedad B a su calificación como usuario industrial de zona franca?

Sobre el particular, la Dirección de Gestión Jurídica en Oficio No. 901167 [int. 015] del 15 de febrero de 2022, el cual anexamos para su conocimiento, manifestó:

“Así, en aras de unificar lo establecido para el cumplimiento de las obligaciones formales en materia de precios de transferencia con las demás obligaciones en materia tributaria, este Despacho se permite aclarar que, en el caso de reorganizaciones por fusión, la entidad absorbente continuará dando cumplimiento a las obligaciones formales de la entidad absorbida en los términos antes señalados”.

De acuerdo con lo anterior, será la entidad absorbente quien deberá seguir dando cumplimiento a las obligaciones de la entidad absorbida, en el presente caso, la presentación de las obligaciones formales en materia de precios de transferencia.

4. ***“De no existir obligación de reportar estas operaciones en la declaración informativa ni en la documentación comprobatoria para la Sociedad A (entidad absorbente), ¿debería la entidad absorbente conservar algún documento soporte sobre las operaciones realizadas con la entidad absorbida antes del perfeccionamiento de la fusión y de su renuncia a su calificación como usuarios industriales de zona franca? ¿Cuál sería la documentación apropiada para tal fin?”***

Tal como se señaló en la respuesta anterior, la sociedad absorbente deberá dar cumplimiento a las obligaciones en materia de precios de transferencia. Adicionalmente, respecto a la conservación de información y documentación soporte deberá observarse lo dispuesto en el artículo 632 del Estatuto Tributario y el Capítulo 2 del Título 2 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín
Tel: 6079999 Ext: 904101
Bogotá D.C.

Proyectó: Estefanía Jaimes Dávila
Revisó: María Elena Botero Mejía
Anexo: Oficio No. 901167 [int. 015] del 15 de febrero de 2022