

100202208 – 0742

Bogotá, D.C., 1 de junio de 2023

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptores: Compensación de pérdidas fiscales de sociedades
Fuentes formales: Artículos 20, 147 y 319-8 del Estatuto Tributario.
Artículo 66 de la Ley 2010 de 2019
Artículos 1.2.1.14.2. y 1.2.1.14.5. del Decreto 1625 de 2016

De conformidad con el artículo 55 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las peticiones de reconsideración de conceptos expedidos por la Subdirección de Normativa y Doctrina en materia tributaria, aduanera o de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la Entidad.

Mediante el radicado de la referencia, se solicita la reconsideración del Oficio No. 908121 - interno 1356 del 9 de noviembre de 2022 en el cual la Subdirección de Normativa y Doctrina concluyó que “no resulta viable que se compense pérdidas fiscales por parte de una sucursal integrada patrimonialmente con otra sucursal, ambas ubicadas en el país y pertenecientes a sociedades extranjeras que son objeto de fusión”.

Al respecto, el peticionario pone de presente, entre otras, las siguientes consideraciones:

“3.1. Para efectos comerciales, la sucursal es una extensión de la personalidad jurídica de la sociedad extranjera

(...)

Desde la perspectiva comercial, las sucursales se definen como establecimientos de comercio abiertos por una sociedad. Ello, en primera medida, indica que no son una persona jurídica distinta de la sociedad, sino que participan de su personalidad jurídica. De

Dirección de Gestión Jurídica

Carrera 8 # 6C-38. Piso 4. Edificio San Agustín | 6017428973 - 3103158107

Código postal 111711

www.dian.gov.co

Formule su petición, queja, sugerencia o reclamo en el Sistema PQSR de la DIAN

hecho, las sucursales tienen como finalidad el desarrollo de los negocios de la sociedad, o parte de ellos.

(...)

El caso de las sociedades extranjeras no es distinto (...) para que una sociedad extranjera pueda ejecutar negocios permanentes en Colombia, debe establecer una sucursal con domicilio en el país.

(...)

Ahora bien, para efectos fiscales, el legislador ha creado una ficción jurídica aplicable exclusivamente a la materia tributaria.

(...)

A manera de conclusión (...) el contribuyente para fines del impuesto es la (sic) sobre la renta en Colombia es la sociedad extranjera, bien sea que sus ingresos gravables sean obtenidos directamente o a través de su sucursal en Colombia. La única diferencia radica en que la base gravable del impuesto sobre la renta, en lo que se refiere a los ingresos gravables de la sucursal, se determina con fundamento en el método de atribución de rentas. Es pues, una especie de desdoblamiento de la personalidad jurídica tributaria, que en nada puede afectar la posibilidad de que tales sucursales incurran en pérdidas que también sean compensables contra las rentas gravables obtenidas en los períodos gravables futuros.

En consecuencia, lo dispuesto en el artículo 147 del ET para efectos de fusiones, necesariamente debe incluir a las sucursales de sociedades extranjeras, pues cuando estas entidades se fusionan, sus activos y pasivos correspondientes a sus sucursales en Colombia se consolidan.” (subrayado fuera de texto)

En el pronunciamiento objeto de disenso, además de lo ya señalado, se indicó a partir de una interpretación gramatical del artículo 147 del Estatuto Tributario:

“Mediante el radicado de la referencia, la peticionaria consulta acerca de la posibilidad de compensar pérdidas fiscales por parte de una sucursal que se integra patrimonialmente a otra sucursal en Colombia como resultado de una fusión entre dos entidades extranjeras.

(...)

(...) atendiendo al método de interpretación gramatical establecido en los artículos 27 y 28 del Código Civil, es de colegir que la compensación de pérdidas fiscales, en el marco de procesos de fusión, únicamente es aplicable por parte de sociedades y no de sus sucursales, como se consulta.” (subrayado fuera de texto)

Antes de estudiar la solicitud de reconsideración, es necesario precisar el entendimiento de la operación sobre la que se consulta. La siguiente gráfica resume nuestro entendimiento:

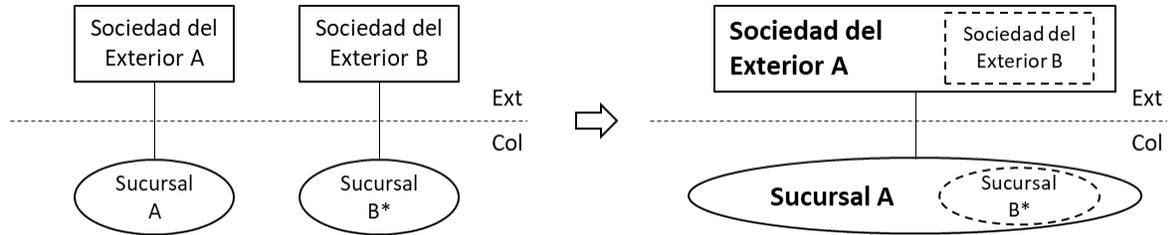
Dirección de Gestión Jurídica

Carrera 8 # 6C-38. Piso 4. Edificio San Agustín | 6017428973 - 3103158107

Código postal 111711

www.dian.gov.co

Formule su petición, queja, sugerencia o reclamo en el Sistema PQSR de la DIAN



En la gráfica, tanto las sociedades del exterior A y B tienen, cada una, una sucursal en Colombia. La “Sucursal A” genera rentas líquidas gravables, en tanto que la “Sucursal B” tiene pérdidas fiscales. Con ocasión de la fusión por absorción de la “Sociedad del Exterior B” por parte de la “Sociedad del Exterior A”, se pregunta, desde el punto de vista del impuesto sobre la renta, si la “Sucursal A” puede compensar con sus rentas líquidas las pérdidas fiscales de la “Sucursal B”.

El artículo 20 del Estatuto Tributario señala que, salvo ciertas excepciones, las sociedades y entidades extranjeras -de cualquier naturaleza- son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios respecto de sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional; esto, independientemente de que perciban dichas rentas directamente o a través de sucursales o establecimientos permanentes ubicados en el país.

Seguidamente, en el segundo inciso indica que, para tales efectos, “se aplica el régimen consagrado para las sociedades anónimas nacionales, salvo cuando tenga restricciones expresas” (subrayado fuera de texto).

De otra parte, de acuerdo con el artículo 20-1 del Estatuto Tributario, las sucursales de sociedades del exterior son un tipo de establecimiento permanente. Por lo anterior, su tributación se somete a lo previsto en el artículo 66 de la Ley 2010 de 2019 que establece que:

“Para efectos de lo establecido en los artículos 20, 20-1 y 20-2 del Estatuto Tributario, los establecimientos permanentes de individuos, sociedades o entidades extranjeras de cualquier naturaleza, ubicados en el país, serán gravados sobre las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y extranjera que le sean atribuibles” (subrayado fuera de texto).

En concordancia con lo anterior, los artículos 1.2.1.14.2. y 1.2.1.14.5. del Decreto 1625 de 2016 señalan:

ARTÍCULO 1.2.1.14.2. ESTUDIO PARA LA ATRIBUCIÓN DE LAS RENTAS Y GANANCIAS OCASIONALES A ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES Y SUCURSALES. De conformidad con lo establecido en el artículo 20-2 del Estatuto Tributario, para efectos de la determinación de los activos, pasivos, capital, ingresos,

costos y gastos atribuibles a un establecimiento permanente o sucursal durante un año o periodo gravable, se deberá elaborar un estudio, de acuerdo con el Principio de Plena Competencia, en el cual se tengan en cuenta las funciones, activos, personal y riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente o sucursal y de las otras partes de la empresa de la que el establecimiento permanente o sucursal forma parte, en la obtención de rentas y de ganancias ocasionales.

(...)

ARTÍCULO 1.2.1.14.5. APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN LA ATRIBUCIÓN DE RENTAS Y GANANCIAS OCASIONALES A ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES Y SUCURSALES. Una vez efectuada la atribución de rentas y ganancias ocasionales de conformidad con los artículos anteriores se procederá a la determinación de la obligación tributaria de conformidad con lo previsto en el Estatuto Tributario, y las normas que lo modifiquen, adicionen, sustituyan o reglamenten, incluyendo las normas sobre deducciones y sus limitaciones y las normas de precios de transferencia que aplican tanto para las operaciones internas realizadas entre el establecimiento permanente o sucursal y otras partes de la empresa de la que forma parte, así como para las operaciones entre el establecimiento permanente o sucursal y otras empresas vinculadas. (subrayado fuera de texto)

A partir de las normas transcritas puede verse que el ejercicio de la atribución de rentas y ganancias ocasionales, de fuente nacional y extranjera, también comprende una determinación de los costos y gastos -además de otros conceptos- atribuibles al establecimiento permanente o sucursal. Estos, en un determinado ejercicio fiscal, podrían dar lugar a la liquidación de una pérdida fiscal. De ahí que, el artículo 20 del Estatuto Tributario, haga referencia al régimen consagrado para las sociedades nacionales y el artículo 1.2.1.14.5 del Decreto 1625 de 2016 incluya una referencia expresa a la determinación de la obligación tributaria de acuerdo con las reglas del Estatuto Tributario.

Estas dos referencias son posibles porque, a pesar de la separación entre la sociedad del exterior y la sucursal para efectos del impuesto sobre la renta, lo cierto es que no son personas jurídicas independientes. En consecuencia, las pérdidas fiscales de la “Sucursal B” corresponden en última instancia a la “Sociedad del Exterior B”, ya que la sucursal y la sociedad del exterior no son personas jurídicas independientes.

En consecuencia, las pérdidas fiscales de la “Sociedad del Exterior B”, generadas a través de su “Sucursal B”, son susceptibles de ser compensadas por la “Sociedad del Exterior A”, a través de la “Sucursal A”, de acuerdo con lo previsto en el artículo 147 del Estatuto Tributario. Esto, siempre que se cumpla con los requisitos allí previstos y se haga en los precisos términos del artículo.

Así, ante la fusión de sociedades extranjeras, cada una con establecimientos permanentes o sucursales en el país, se **aclara que la sociedad absorbente o resultante de este proceso de reorganización empresarial podría compensar las pérdidas fiscales que se hubiesen liquidado en cabeza de alguno de estos establecimientos permanentes o sucursales, como consecuencia de la integración**

patrimonial, para lo cual debe atenderse lo previsto en el citado artículo 147 del Estatuto Tributario en concordancia con el artículo 20-2 del Estatuto Tributario y las normas reglamentarias correspondientes; es decir, el estudio de atribución de rentas.

Por ende, con este nuevo entendimiento no se está reconociendo que otros contribuyentes, diferentes a las sociedades, puedan compensar pérdidas fiscales en los términos del artículo 147 del Estatuto Tributario; por el contrario, este entendimiento se **reafirma**.

Todo lo anterior, sin perjuicio de que se deba considerar la posibilidad de que en el momento de la fusión entre las sociedades del exterior se den los supuestos de hecho previstos en el artículo 319-8 del Estatuto Tributario.

En virtud de lo anterior, se **reconsidera** el Oficio No. 908121 - interno 1356 del 9 de noviembre de 2022.

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,

GUSTAVO ALFREDO PERALTA FIGUEREDO

Director de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Proyectó: Estefanía Jaimes Dávila – Subdirección de Normativa y Doctrina
Revisó: Julián David López Avella – Asesor de la Subdirección de Normativa y Doctrina
Lorenzo Castillo Barvo – Asesor del Director General
Alfredo Ramírez Castañeda – Subdirector de Normativa y Doctrina