



MINHACIENDA



STN
D.O

Relatorio

www.legismovil.com 005

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá, D.C. 27 SET. 2016

100202208- - 0 9 4 1 ✓

CONCEPTO No.

AREA: Aduanera

DIAN No. Radicado 000S2016027187
Fecha 2016-09-29 07:15:59 AM
Remitente Sede NIVEL CENTRAL
Depen DIR GES JURIDICA
Destinatario ANDRES FORERO MEDINA
Anexos 0 Folios 4



Señor

ANDRÉS FORERO MEDINA

Forero Medina & Abogados Asociados

Carrera 13 N° 90-20 oficinas 210 y 211

aforero@forefomedina.com

Bogotá, D.C.

Ref.: Radicado 017978 del 13/06/2016

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, este despacho es competente 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.

Tema	Aduanas
Descriptores	Importación Temporal - Sustitución por Fusión de Sociedades
Fuentes formales	Código de Comercio, artículos 158, 172, 175, 177 y 178 Decreto 2685 de 1999, artículos 143, 147, 151, 153 y 156.

PROBLEMA JURIDICO:

¿Debe entenderse sustituida la modalidad de importación temporal de largo plazo o importación temporal de mercancías cuando en virtud de un Acuerdo de Fusión de Sociedades, la sociedad absorbente asume las obligaciones de la empresa titular del régimen de importación temporal, sin que se requiera la modificación de la declaración de importación, sustituyendo su posición a favor de la sociedad absorbente?

TESIS JURIDICA:

El importador que hace un Acuerdo de fusión por absorción, sustituye al importador solamente con el cumplimiento de las formalidades y los requisitos previstos para tal efecto, sin que se deba exigirse la modificación de las declaraciones de importación.

INTERPRETACION JURIDICA:

Con el oficio de la referencia solicita la reconsideración de la Doctrina expuesta con el oficio 019115 del 21 de marzo de 2014, reiterada y confirmada con el oficio 034519 del 2 de diciembre de 2015, argumenta la solicitud señalando que la doctrina de la DIAN cuya revisión se solicita impone a los usuarios una carga adicional no contemplada en la ley, exigiéndose a la sociedad importadora, **de manera previa a la fusión**, modificar la declaración y la garantía otorgada, sustituyendo su posición a favor de la sociedad absorbente.

Para el estudio conviene extraer la doctrina del oficio 019115 del 21 de marzo de 2014, así:

“Realizada una fusión por absorción – artículo 172 del Código de Comercio – entre dos compañías del sector aéreo ¿Se debe modificar la declaración de importación y la garantía otorgada respecto de aquellas aeronaves sometidas a importación temporal de largo plazo bajo contrato de arrendamiento financiero “Leasing” de las cuales antes era arrendataria la compañía absorbida y actualmente lo es la absorbente?

*Sobre el particular, el inciso 2° del artículo 172 del Código de Comercio establece que, ante la ocurrencia de una fusión por absorción, “[l]a absorbente o la nueva compañía **adquirirá los derechos y obligaciones** de la sociedad o sociedades disueltas al formalizarse el acuerdo de fusión” (negrilla fuera de texto).*

En el mismo sentido, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA, en sentencia del 7 de mayo de 2009, Radicación No. 08001-23-31-000-2001-00463-01 (16795) precisó que ésta modalidad de fusión que “ocurre cuando una o más sociedades se extinguen para transferir en bloque sus patrimonios a otra sociedad ya existente que subsiste como persona jurídica”.

Por otra parte, el artículo 151 del Decreto 2685 de 1999 dispone que “[e]n la importación temporal se podrá sustituir el importador, para lo cual se deberá modificar la Declaración de Importación, así como la garantía otorgada, sin que en ningún caso la sustitución conlleve prórroga del plazo o modificación de las cuotas” (negrilla fuera de texto).

A su vez, mediante Oficio No. 86086 del 3 de noviembre de 2011, la Administración Aduanera reiteró que “[l]a sustitución del importador permite el cambio del importador, y este último asume y responde por las obligaciones aduaneras que conlleva dicha importación por lo cual se debe modificar la garantía otorgada, sin afectar las cuotas de los tributos aduaneros liquidados ni prorrogar el plazo”. Asimismo, mediante Concepto No. 30 del 6 de marzo de 2002 se expresó que “no obstante encontrarse los bienes importados temporalmente bajo disposición restringida, es posible sustituir al importador de los mismos, para lo cual deberá procederse a modificar la Declaración de Importación y la garantía otorgada”.

*Así las cosas, y toda vez que en presencia de una fusión por absorción, la compañía absorbente recibe en su patrimonio los derechos y obligaciones de la compañía disuelta, en el caso sub examine la calidad de arrendataria de las aeronaves sometidas a importación temporal de unos bienes, sea diferente a la persona que aparece como exportador de tales bienes” (negrilla fuera de texto), de modo que, en el caso sub examine, **le asiste el deber a la sociedad importadora, de manera previa a la fusión, de modificar la declaración de importación y la garantía otorgada respecto de aquellos bienes.**”*

Posteriormente la doctrina precedente fue reconsiderada con el oficio 034519 del 2 de diciembre de 2015, confirmándola en los siguientes términos:

*“En efecto, de la doctrina emitida por esta Entidad – transcrita previamente – se desprende que a la finalización de la importación temporal para reexportación en el mismo estado, ya sea de corto o largo plazo, “no es posible que la persona que aparece como importador temporal de unos bienes, sea diferente a la persona que aparece como exportador de tales bienes” (negrilla fuera de texto), de modo que, en el caso sub examine, **le asiste el deber a la sociedad importadora, de manera previa a la fusión, de modificar la declaración de importación y la garantía otorgada, sustituyendo su posición a favor de la sociedad absorbente**, pues de lo contrario, se entendería “incumplida la obligación de dar por terminada la modalidad de importación por quien tiene el deber legal y por consiguiente sería procedente hacer efectiva la garantía” (negrilla fuera de texto) ante la inexistencia de la sociedad absorbida tras la fusión.” (Negrilla y subrayado nuestro)*

Como se observa en la doctrina inicial se reconoce la prevalencia del artículo 172 del C.Co. relacionado con la fusión de las sociedades y no tiene ningún reparo frente a los derechos y obligaciones que adquiere la nueva sociedad o sociedad absorbente, pero debemos procurar por realizar un análisis del negocio jurídico de la fusión y los efectos del mismo.

La doctrina inicial es reconsiderada y ratificada, adicionándose la siguiente obligación: *“le asiste el deber a la sociedad importadora, de manera previa a la fusión, de modificar la declaración de importación y la garantía otorgada,*

sustituyendo su posición a favor de la sociedad absorbente”.

Entrando en materia a revisar la doctrina que solicita reconsiderar, corresponde a este despacho, no perder de vista los pronunciamientos de la Superintendencia de Sociedades, en materia Comercial.

En el Oficio 220-090723 del 20 de mayo de 2016, relacionado con los **efectos de la fusión por absorción**, aportado por el consultante, se señala:

“solicita información acerca de los oficios sobre la doctrina vigente y los conceptos emitidos por esta Superintendencia frente dos temas relacionados con la fusión por absorción, a saber: i) efectos de la fusión en las obligaciones de la sociedad absorbida frente a las autoridades en general y, ii) momento a partir del cual se produce la transferencia de dichas obligaciones a la absorbente.

*Sobre el particular se debe señalar que si bien la Superintendencia de Sociedades ha emitido un gran número de oficios que tratan aspectos diversos relativos a la figura de la fusión, para los fines de su solicitud basta remitirse a los conceptos contenidos en los Oficios 220-10481 del 27 de marzo de 2001 y 220- 062689 del 12 de diciembre de 2012, que se han reiterado incontables veces, en tanto exponen el criterio vigente de la Entidad, producto del estudio detenido que en su oportunidad fue abordado desde la estructura jurídica a que responde la fusión y, en particular de los efectos que tal proceso acarrea en las sociedades involucradas, el que ha llevado a concluir que **la fusión es un negocio jurídico sujeto a reglas propias que implican transmisión universal de derechos y obligaciones, que se sustrae de la aplicación de disposiciones de otras relaciones jurídicas.***

En el entendido que el texto completo de los oficios citados se encuentra en la P. Web, donde se publican todos conceptos para posibilitar su consulta directamente por los interesados, viene al caso traer algunos apartes de las consideraciones que de una parte explican porque la nueva sociedad que surge de la fusión o la sociedad absorbente, se hace responsable ante todas las autoridades por las obligaciones a cargo de las sociedades absorbidas por ministerio de la ley, y de otra parte indican en qué momento se surten los efectos de la operación.

‘Como enunciado debe decirse que la sociedad absorbente o la nueva compañía adquiere los derechos y obligaciones de la sociedad o sociedades disueltas al formalizarse el acuerdo de fusión (Inciso segundo del artículo 172 C. Co.), que trae como consecuencia directa que las obligaciones de las sociedades absorbidas, con sus correspondientes garantías, subsistan solamente respecto de la sociedad absorbente (inciso segundo del Artículo 175 c.co).

*Preceptos que se confirman de manera expresa en el artículo 178 ibídem, que señala que es en virtud del perfeccionamiento del acuerdo de fusión, **que la sociedad absorbente adquiere los bienes y derechos de las sociedades absorbidas, y se hace cargo de pagar el pasivo interno y externo de las mismas.***

Y debe entenderse perfeccionada la fusión cuando la escritura pública que contiene el acuerdo y en la que se formalizan los documentos previstos en el artículo 177 ídem, se inscribe en el registro mercantil del domicilio de las sociedades, ya que por ser una reforma estatutaria debe cumplir con tal exigencia para que tenga efectos ante terceros (artículo 158 C. Co.).

Así que la escritura de formalización del acuerdo de fusión se erige en justo título para adquirir derechos y recibir obligaciones, efecto que opera por ministerio de la ley, en los términos de los artículos ya citados.

Ahora bien, como es un título traslativo de dominio, debe ajustarse a los requisitos establecidos por el modo de adquirir, así que siempre que se trate de un bien sujeto a registro, la fusión sólo dará o transferirá la posesión efectiva cuando se verifique este procedimiento. De allí que el artículo 178 ya mencionado, establezca que la tradición de los bienes inmuebles se hará por la misma escritura de fusión o por escritura separada si así lo acuerdan las partes, registrada conforme lo indique la ley; y la de los muebles se hará por inventario que habrá que adecuarse a las formalidades propias para que tengan efectos ante terceros, como la inscripción en el respectivo libro de accionistas.

Por lo tanto, es criterio de este Despacho que la fusión no es una compraventa, una novación o una subrogación, pues al igual que estos negocios tiene entidad propia y consagración legal particular, que lo erige en título para adquirir el dominio de los bienes, sin que pueda señalarse de él un carácter accesorio de otro contrato de los previstos en la ley; debido a que la legislación le ha definido de manera general, le ha establecido los requisitos de observancia rigurosa para su validez, le ha previsto formalidades propias para garantizar el cumplimiento con las obligaciones frente a los terceros, le ha consagrado supuestos de representación legal y señalado los efectos.

Por lo tanto al operarse la transmisión patrimonial como consecuencia de la fusión, la sociedad absorbente adquiere la totalidad de derechos y obligaciones de la sociedad absorbida, es su única causa jurídica, es su justo título.’

(...)

“En la fusión efectivamente se presenta la sustitución de empresarios, pero la empresa continúa. A esto se refiere el señalamiento de una cesión – sustitución que opera previa a los requisitos establecidos en la ley; la fusión subordina la cesión

desplazando sus requisitos.

Efecto que es coherente con la afirmación según la cual, la empresa permanece bajo el ropaje de un empresario diferente, razón por la cual la fusión es una reforma estatutaria que implica la disolución pero no la liquidación de la persona jurídica."

También conviene extractar el Concepto 220-10481 del 27 de marzo de 2001 de la Superintendencia de Sociedades, relacionado con el asunto: **La fusión es un negocio jurídico diferente a la cesión que implica la transmisión universal de derechos y obligaciones:**

Este estudio ha de ser abordado desde la estructura jurídica a que responde la fusión y en particular de los efectos que un proceso de tal naturaleza acarrea en las sociedades involucradas respecto de los contratos celebrados con terceros. Criterio que será expresado a la luz de la normatividad colombiana vigente.

A. NATURALEZA JURÍDICA DE LA FUSIÓN

· Es una Reforma Estatutaria

El artículo 162 del ordenamiento mercantil establece que la fusión es una reforma estatutaria y desde esta perspectiva habrá de analizarse su consideración.

Esta característica responde a las peculiaridades de un proceso que se sucede simultáneamente en varias personas jurídicas al incidir directamente en diferentes estatutos sociales. En las que se disuelven porque conlleva una modificación sustancial del contrato al llevar a las sociedades involucradas a su disolución y a la consecuente extinción de la persona jurídica, sin que el conjunto de bienes dedicados a la actividad empresarial se liquide, y en la que absorbe, porque en su estructura sufrirá una serie de modificaciones como la inclusión de nuevos socios, adhesión de un patrimonio destinado a la realización de una actividad empresarial que puede ser la misma o una diferente, y eventualmente otra serie de modificaciones en las cláusulas que regulan la sociedad.

Se trata entonces de un negocio jurídico que se adelanta simultáneamente por varios sujetos y cuyo perfeccionamiento producirá diferentes efectos jurídicos previstos en la ley que regula su estructura.

· Tiene naturaleza contractual corporativa

Se trata de un acto interno llamado a consolidarse a través del perfeccionamiento de la fusión y que trasciende la esfera misma del contrato social, como consecuencia del contrato celebrado entre dos o más personas jurídicas de carácter societario con la finalidad de consolidar su patrimonio sea a través de la creación de una nueva sociedad o por la absorción que una sociedad hace de la otra u otras.

B. EFECTOS DE LA FUSIÓN

Entre las diferentes implicaciones de un proceso de tal naturaleza pueden enumerarse: la modificación al contrato social; la disolución de las sociedades sin implicar la inmediata liquidación de su patrimonio social; la extinción de entes jurídicos y la transmisión patrimonial, consecuencia esta última de la cual se va a ocupar este punto del estudio.

Como enunciado debe decirse que la sociedad absorbente o la nueva compañía adquiere los derechos y obligaciones de la sociedad o sociedades disueltas al formalizarse el acuerdo de fusión (Inciso segundo del artículo 172 C.Co), que trae como consecuencia directa que las obligaciones de las sociedades absorbidas, con sus correspondientes garantías subsistan solamente respecto de la sociedad absorbente (inciso segundo del Artículo 175 c.co).

Preceptos que se confirman de manera expresa en el artículo 178 íbidem, que señala que es en virtud del perfeccionamiento del acuerdo de fusión, que la sociedad absorbente adquiere los bienes y derechos de

las sociedades absorbidas, y se hace cargo de pagar el pasivo interno y externo de las mismas.

Y debe entenderse perfeccionada la fusión cuando la escritura pública que contiene el acuerdo y en la que se formalizan los documentos previstos en el artículo 177 ídem, **se inscribe en el registro mercantil del domicilio de las sociedades, ya que por ser una reforma estatutaria debe cumplir con tal exigencia para que tenga efectos ante terceros** (artículo 158 C.Co).

Así que la escritura de formalización del acuerdo de fusión se erige en justo título para adquirir derechos y recibir obligaciones, efecto que opera por ministerio de la ley, en los términos de los artículos ya citados.

Ahora bien, como es un título traslativo de dominio, debe ajustarse a los requisitos establecidos por el modo de adquirir, así que siempre que se trate de un bien sujeto a registro, la fusión sólo dará o transferirá la posesión efectiva cuando se verifique este procedimiento. De allí que el artículo 178 ya mencionado, establezca que la tradición de los bienes inmuebles se hará por la misma escritura de fusión o por escritura separada si así lo acuerdan las partes, registrada conforme lo indique la ley; **y la de los muebles se hará por inventario que habrá que adecuarse a las formalidades propias para que tengan efectos ante terceros, como la inscripción en el respectivo libro de accionistas.**

Por lo tanto, es criterio de este Despacho que la fusión no es una compraventa, una novación o una subrogación, pues al igual que estos negocios tiene entidad propia y consagración legal particular; que lo erige en título para adquirir el dominio de los bienes, sin que pueda señalarse de él un carácter accesorio de otro contrato de los previstos en la ley; debido a que la legislación le ha definido de manera general, le ha establecido los requisitos de observancia rigurosa para su validez, le ha previsto formalidades propias para garantizar el cumplimiento con las obligaciones frente a los terceros, le ha consagrado supuestos de representación legal y señalado los efectos.

Por lo tanto al operarse la transmisión patrimonial como consecuencia de la fusión, la sociedad absorbente adquiere la totalidad de derechos y obligaciones de la sociedad absorbida, es su única causa jurídica, es su justo título.

"Afirmamos que la fusión supone una transmisión in universum ius del patrimonio de todas las sociedades fusionadas a favor de la nueva sociedad o de la absorbente. Al *transmitir en bloque* su patrimonio las sociedades transmitentes se extinguen, y al extinguirse se opera una sucesión universal a favor de la absorbente o de la nueva. Los nexos obligacionales, los derechos reales, los derechos sobre bienes inmateriales, etc., se transmiten subsumidos en ese bloque patrimonial que constituye una unidad jurídica. Pero esa unidad de derecho continúa siendo idéntica a sí misma, inalterada; únicamente ha cambiado su titular jurídico. El poder de disposición ha pasado de una sociedad a otra, eso es todo. No hay, por consiguiente, transmisión de singularidades que integran el patrimonio: enajenación o permuta de bienes muebles, inmuebles, cesión de créditos, asunción de deudas, etc.; como tampoco cabe hablar de una verdadera novación subjetiva por cambio de deudor, a menos que descompongamos la transmisión en bloque en otras de todos y cada uno de sus elementos patrimoniales. Las consecuencias jurídicas que traen su causa de esta concepción son tantas y de tal gravedad que conviene parar un momento la atención a fin de reflexionar las razones que motivan esta sucesión patrimonial a título universal que se da en la fusión

Desde luego, **en el caso de los inmuebles el título de tradición no es la compraventa o la dación en pago o una sentencia judicial, sino que el título que causa de tradición de la propiedad es la fusión**; así mismo, la causa de que ahora sea otra sociedad la que responda por obligaciones contraídas por una diferente, no es la novación o la subrogación, sino la fusión, pues adjudicar el efecto a distintos negocios jurídicos es tanto como desconocer la existencia de la fusión.

Así las cosas, en la fusión se da un cambio de titular, proceso por el cual puede afirmarse que existe una cesión de todas las relaciones jurídicas de la sociedad absorbida a la absorbente.

Pero tal cesión, no es la que establece el artículo 888 del código de comercio, sino la que se entiende en su tenor gramatical, es decir, la transmisión que opera de un sujeto a otro. Lo que ocurre es que en este caso dicha transferencia se da como consecuencia de la fusión sin que requiera reunir requisitos adicionales previstos en la ley para otro tipo de actos jurídicos. (...)"

Conforme lo expuesto se puede resumir, señalando que las disposiciones relacionadas con los acuerdos

de fusión de las compañías son especiales. Negocio jurídico en el cual la sociedad absorbente adquiere los derechos y obligaciones de la sociedad absorbida, desde el momento en que se perfecciona el acuerdo con la escritura pública, la cual debe estar inscrita en el registro mercantil del domicilio de las sociedades, para que se constituya en justo título para adquirir derechos y recibir obligaciones, todo lo anterior opera por ministerio de la ley.

En otro ámbito, la normatividad aduanera consagra distintas disposiciones para la importación temporal de largo plazo y temporal de leasing, prevista en el literal b) del artículo 143 y el inciso primero del artículo 153 del Decreto 2685 de 1999, que respectivamente señalaron:

"b) De largo plazo, cuando se trate de bienes de capital, sus piezas y accesorios necesarios para su normal funcionamiento, que vengan en el mismo embarque. El plazo máximo de esta importación será de cinco (5) años contados a partir del levante de la mercancía."

"Se podrán importar temporalmente al país bienes de capital, sus piezas y accesorios necesarios para su normal funcionamiento que vengan en un mismo embarque, cuando sean objeto de un contrato de arrendamiento con o sin opción de compra, ingresen por un plazo superior a seis (6) meses y liquiden los tributos aduaneros vigentes en la fecha de presentación y aceptación de la Declaración."

El tratamiento aduanero para las importaciones temporales son similares, toda vez, que la responsabilidad del cumplimiento de las obligaciones derivadas de cada régimen se encuentra en cabeza del declarante importador, quien debe liquidar los tributos aduaneros en dólares de los Estados Unidos a la tarifa vigente a la fecha de presentación y aceptación de la declaración de importación, y efectuar los pagos en cuotas iguales por el término máximo de cinco (5) años, debiendo terminar la modalidad cuando corresponda conforme lo dispone el artículo 153 del Decreto 2685 de 1999.

De otra parte, el artículo 151 del Decreto 2685 de 1999, dispone: **"En la importación temporal se podrá sustituir el importador, para lo cual se deberá modificar la Declaración de Importación, así como la garantía otorgada, sin que en ningún caso la sustitución conlleve prórroga del plazo o modificación de las cuotas."** Norma que permite a la autoridad aduanera autorizar que el importador pueda ser sustituido, cuando el mismo requiera disponer de la propiedad del bien en una venta o cualquier otro negocio, o se solicite la modificación de la declaración de importación porque el tenedor del bien optó por la opción de compra en el contrato de "Leasing".

Como se observa del análisis del artículo 151, este se emplea cuando indudablemente se requiere sustituir al importador. Sustitución que no se configura cuando nos referimos al negocio jurídico de la fusión por absorción, que conforme lo establece el artículo 162 del ordenamiento mercantil la fusión es una reforma estatutaria, y en consideración a los alcances y efectos que tiene el proceso de fusión por absorción, como son: que la sociedad absorbente se hace responsable ante todas las autoridades por las obligaciones a cargo de las sociedades absorbidas por ministerio de la ley; que es un negocio jurídico sujeto a reglas propias que implican transmisión universal de derechos y obligaciones; que en virtud del perfeccionamiento del acuerdo de fusión, la sociedad absorbente adquiere los bienes y derechos de las sociedades absorbidas, y se hace cargo de pagar el pasivo interno y externo de las mismas.

De otra parte, tengamos en cuenta que el artículo 147 del Decreto exige al importador la constitución de una garantía a favor de la Nación con el objeto de responder por la cancelación de los tributos aduaneros, los intereses moratorios y las sanciones que se generen por el incumplimiento de las obligaciones prevista para el régimen suspensivo.

No sobra advertir que, en el evento de afectarse con la reforma de los estatutos, el nombre o la identificación de la sociedad importadora que figura en las declaraciones de importación y en la garantía exigida como requisito para amparar las obligaciones del régimen suspensivo. Una vez formalizado el acuerdo de fusión por absorción, corresponde a la sociedad absorbente realizar la oportuna modificación de la garantía global o específica constituida en los términos del artículo 147 del Decreto 2685 de 1999

Teniendo en cuenta lo expuesto, se concluye que el importador que realiza un Acuerdo de Fusión por absorción, sustituye al importador solamente con el cumplimiento de las formalidades y los requisitos

previstos para tal efecto, sin que se deba exigir la modificación de las declaraciones de importación en los términos que señala el artículo 151 del Decreto 2685 de 1999. La sociedad absorbente que adquiere las obligaciones aduaneras del régimen suspensivo deberá modificar la garantía global o específica, continuar con el pago de los tributos aduaneros estipulados y terminar el régimen temporal dentro del plazo señalado, conforme lo dispuesto en las normas.

Finalmente, este despacho revoca los oficios 019115 del 21 de marzo de 2014 y la reconsideración de este, realizada mediante el oficio 034519 del 2 de diciembre de 2015.

Atentamente,



LILIANA ANDREA FORERO GÓMEZ

Directora de Gestión Jurídica

Proyectó: Oscar Ferrer Marin
Revisó: Pedro Pablo Contreras Camargo
Cnyd.

