



FUSIÓN DE SOCIEDADES - Existencia. Reiteración de jurisprudencia. Está sometida a una formalidad ad solemnitatem (escritura pública) para que exista como negocio jurídico y sea eficaz entre los sujetos negociales / ACUERDO DE FUSIÓN DE SOCIEDADES - Formalización. Reiteración de jurisprudencia. Para los tipos societarios en los que las reformas estatutarias se llevan a cabo mediante escritura pública ocurre al elevar a escritura pública el acuerdo de fusión correspondiente, con el lleno de los requisitos y procedimientos previstos legalmente / FUSIÓN DE SOCIEDADES - Oponibilidad. Reiteración de jurisprudencia. La oponibilidad o efectos jurídicos ante terceros está restringida hasta tanto se inscriba el acuerdo de fusión en el registro mercantil / FUSIÓN DE SOCIEDADES – Existencia, perfeccionamiento y eficacia entre las partes. Reiteración de jurisprudencia. El negocio jurídico de fusión se perfecciona y es eficaz para las partes desde que el acuerdo de fusión se formaliza mediante escritura pública, independientemente de cuándo se inscriba en el registro mercantil, lo que solo tiene fines de oponibilidad / EFECTOS TRIBUTARIOS O FISCALES DEL PERFECCIONAMIENTO DE LA FUSIÓN DE SOCIEDADES – Precisión jurisprudencial. Con motivo del perfeccionamiento de la fusión no hay lugar a la terminación anticipada del periodo de causación o de declaración del impuesto, ni una declaración por fracción del respectivo periodo, sino que el cumplimiento del deber formal de presentar la declaración asociada al periodo en que ocurrió el perfeccionamiento de la fusión tiene como obligado a la sociedad absorbente / FUSIÓN DE SOCIEDADES - Efectos tributarios o fiscales respecto de la sociedad absorbente. Reiteración de jurisprudencia. Una vez perfeccionada la fusión, la absorbente adquiere los derechos y las obligaciones de la sociedad o sociedades disueltas al formalizarse el acuerdo de fusión / EFECTOS TRIBUTARIOS O FISCALES DE LA FUSIÓN DE SOCIEDADES – Titularidad del derecho a la devolución de saldos a favor declarados por la sociedad absorbida. Reiteración de jurisprudencia / IMPUTACIÓN IMPROCEDENTE DE SALDO A FAVOR - No configuración / ARTÍCULO 14-1 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO - Derogatoria

3- Sobre el momento del perfeccionamiento de las fusiones y sus efectos tributarios, la Sala tuvo la oportunidad de pronunciarse mediante sentencia del 30 de julio de 2020, exp. 21606, CP: Julio Roberto Piza, cuyo criterio se reiterará, en lo pertinente, para resolver el problema jurídico *sub examine*. En esa oportunidad, esta Sección consideró que la existencia y perfeccionamiento del negocio jurídico de fusión ocurre «*al formalizarse el acuerdo de fusión*», lo cual, para aquellos tipos societarios en los cuales las reformas estatutarias se llevan a cabo mediante escritura pública –como es el caso que ocupa a la Sala–, sucede al protocolizar mediante escritura pública el acuerdo de fusión correspondiente, según el artículo 177 del CCo. Una vez perfeccionada en esos términos la fusión, la absorbente adquirirá los derechos y obligaciones de la sociedad o sociedades disueltas al formalizarse el acuerdo de fusión, según preceptúan los artículos 172 y 178 *ibidem*. También allí se precisó la diferencia entre perfeccionamiento y existencia del negocio jurídico de fusión frente a su oponibilidad ante terceros. En ese sentido, el pronunciamiento en cita señaló que la fusión está sometida a una formalidad *ad solemnitatem* (i.e. escritura pública) para que exista como negocio jurídico y sea eficaz entre los sujetos negociales, pero su oponibilidad ante terceros está restringida hasta tanto sea inscrito en el registro mercantil (artículos 28.9, 158 y 901 *eiusdem*). De manera que, para tipos societarios como el analizado (i.e. sociedad anónima), el negocio jurídico de fusión se perfecciona y es eficaz para las partes (i.e. absorbente y absorbida) desde que el acuerdo de fusión se formaliza mediante escritura pública, independientemente de cuándo se inscriba en el registro



mercantil, lo que solo tiene fines de oponibilidad. Esa premisa sobre la existencia y eficacia de la fusión subyace en el artículo 319-9 del *ejusdem*, por cuanto preceptúa que, desde el momento en que dicho negocio jurídico «se perfeccione», la absorbente adquiere la calidad de deudora solidaria de las obligaciones fiscales a cargo de la absorbida, incluyendo «*intereses, sanciones, anticipos, retenciones, contingencias y demás obligaciones tributarias*». Incluso, desde esa fecha la absorbente no solo asume la referida «*solidaridad*», sino que también adquiere los derechos de la absorbida, tal como lo estimó esta Sección en sentencia del 19 de octubre de 2017, exp. 19221, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez, cuando juzgó que a partir de la fecha de la escritura pública de fusión, la absorbente es responsable por el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales y deberes formales que surjan o sean exigibles a partir de esa fecha, al tiempo que «*adquiere los derechos que se deriven de dicha relación*». Con base en lo cual, en esa oportunidad la Sección decidió que la sociedad absorbente tenía derecho a la devolución del saldo a favor declarado por la absorbida «*en virtud de la transferencia en bloque del patrimonio de la sociedad absorbida a favor de la sociedad absorbente, con ocasión del proceso de fusión*». Conforme a las consideraciones antes expuestas, la Sala concluye que, desde la fecha del perfeccionamiento de la fusión, la absorbente es titular del derecho sobre el saldo a favor del IVA que en el periodo inmediatamente anterior hubiese sido autoliquidado por la absorbida. Consecuentemente, la absorbente se encuentra facultada para imputar dicho saldo a favor en la declaración de IVA del periodo durante el cual se formalizó la fusión, o para solicitarlo en compensación y/o devolución. (...) De conformidad con la premisa del fundamento jurídico nro. 3 de la presente providencia, y dado que el 27 de diciembre de 2013 la fusión se perfeccionó y surtió efectos entre las partes del negocio jurídico, en esa fecha la demandante —como absorbente— adquirió el derecho sobre el saldo a favor del IVA que la absorbida autoliquidó en su declaración privada del 5.º bimestre del año 2013 por cuantía de \$220.442.000. Perfeccionada la fusión durante el transcurso del bimestre 6.º del año 2013, la absorbente tenía derecho a disponer del referido saldo a favor mediante imputación en la declaración del IVA del 6.º bimestre del año 2013, conforme a lo preceptuado en el artículo 815, letra a., del ET. Es pertinente traer a colación que las obligaciones tributarias sustanciales que se causen, así como los deberes formales exigibles, con posterioridad al perfeccionamiento a la fusión tendrán como obligado tributario a la absorbente, tal como lo señaló esta Sección en la sentencia del 19 de octubre de 2017, exp. 19221, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez, y en el fundamento jurídico nro. 5 de la sentencia del 30 de julio de 2020, exp. 21606, CP: Julio Roberto Piza; con lo cual, en esta oportunidad se precisa lo enunciado en el fundamento jurídico nro. 7 de la mencionada sentencia del 30 de julio de 2020, para indicar que con motivo del perfeccionamiento de la fusión no hay lugar a la terminación anticipada del periodo de causación del impuesto o de declaración del impuesto, ni una declaración por fracción del respectivo periodo, sino que el cumplimiento del deber formal de presentar la declaración asociada al periodo en que ocurrió el perfeccionamiento de la fusión tiene como obligado a la sociedad absorbente. Por consiguiente, si bien el IVA es un impuesto de causación instantánea pero con declaración o liquidación periódica, corresponde a la demandante, que no a la absorbida, el deber formal de presentar la declaración del IVA correspondiente al 6.º bimestre en el *sub examine*. En último lugar, tal como fue señalado por la apelante, el artículo 14-1 del ET no es aplicable a los hechos juzgados, toda vez que para ese entonces (*i.e.* año 2013) no se encontraba vigente, en virtud de que fue derogado por la Ley 1607 de 2012. No obstante, dicha disposición jurídica no hace parte del fundamento jurídico que adopta esta providencia para juzgar el *sub lite*, el cual, en esencia, se deriva de los artículos 172, 177 y 178 del CCo y 319-9 del ET.



FUENTE FORMAL: CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 28 NUMERAL 9 / CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 158 / CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 172 / CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 177 / CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 178 / CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 901 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 319-9 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 815 LITERAL A

CONDENA EN COSTAS - Improcedencia. Falta de prueba de su causación

[D]ebido a que de conformidad con el ordinal 8.º del artículo 365 del CGP «*solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*», la Sala se abstendrá de condenar en costas, porque en el expediente no existe prueba de su causación.

FUENTE FORMAL: LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) - ARTÍCULO 365 NUMERAL 8

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., tres (03) de junio de dos mil veintiuno (2021)

Radicación número: 08001-23-33-000-2015-00622-01(24475)

Actor: SAINT GOBAIN SEKURIT COLOMBIA SA.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 19 de octubre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Decisión Oral, Sección B que resolvió (ff. 191 y 192 cp2):

Primero: Declárese la nulidad del artículo 1.º de la Resolución de Devolución y/o Compensación No. 0000258, del 16 de junio de 2014, expedida por el Grupo Interno de Devoluciones de la División de Gestión de Recaudo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN – Seccional Barranquilla y su confirmatoria, Resolución No. 9000.005, del 2 de junio de 2015, a través de las cuales se resolvió la solicitud de devolución de saldo a favor liquidado en la declaración de renta del año gravable 2011, presentada por la sociedad Saint Gobain Sekurit de Colombia S.A.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, se ordena la devolución de \$ 220.442.000, correspondiente al saldo a favor generado por la demandante Saint Global Sekurit de Colombia S.A., en la declaración de impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2011, dado que no existe obligación tributaria a cargo de esa sociedad susceptible de compensación.



Tercero: La suma de dinero cuya devolución se ordena en esta sentencia, se efectuará junto con los intereses moratorios, acorde lo previsto en el artículo 863 del Estatuto Tributario.

Cuarto: Sin costas.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante Resolución nro. 0000258, del 16 de junio de 2014, la Administración accedió a la solicitud de devolución del saldo a favor del impuesto sobre la renta autoliquidado por la demandante para el año gravable 2011, previa compensación de \$220.442.000; dicha compensación se adoptó motivada en que la actora imputó en su declaración de IVA del 6.º bimestre del 2013, sin tener derecho a ello, el saldo favor que por la misma suma autoliquidó en la declaración del 5.º bimestre del año 2013 una sociedad que absorbió mediante un proceso de fusión (ff. 39 y 42 a 44 cp2). La anterior decisión fue confirmada con la Resolución nro. 900.005, del 02 de junio de 2015 (ff. 42 a 44 cp2).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló como pretensiones las siguientes (ff. 97 a 119 cp2):

A. Respetuosamente, solicito que se declare la nulidad del artículo 1º de la Resolución de Devolución y/o Compensación No. 0000258, del 16 de junio de 2014, expedida por el Grupo Interno de Devoluciones de la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla de la DIAN y la Resolución No. 900.005, del 02 de junio de 2015 que resuelve el recurso de reconsideración contra la Resolución No. 0000258, del 16 de junio de 2014, proferida por el Jefe de la División de Gestión Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla de la DIAN, mediante las cuales se ordenó compensar la suma de \$220.442.000 al Bimestre sexto de 2013, del impuesto sobre las ventas.

B. Que a título de restablecimiento del derecho, se ordene la devolución del saldo a favor de manera cómo fue solicitada, a saber:

1. Ordenar la devolución de \$220.442.000, correspondientes al saldo a favor generado en la Declaración de Renta y Complementarios del año gravable 2011.
2. Abstenerse de compensar dicho saldo a favor con cualquier obligación tributaria a cargo de Saint Gobain de Colombia S.A., por tratarse la misma de una sociedad inexistente sin obligaciones claras, expresas y exigibles a cargo y cuyo patrimonio se encuentra ahora en cabeza de Saint Gobain Sekurit Colombia S.A.
3. Que se reconozcan, liquiden y paguen los intereses moratorios que se causaron entre el vencimiento del término para resolver la solicitud de devolución, hasta la fecha del pago efectivo, de la forma contemplada en el artículo 863 del Estatuto Tributario.

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 172, 173, 177, 178 y 179 del Cco (Código de Comercio, Decreto 410 de 1971) y; 319-5, 319-6, 594-2 y 861 del ET (Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989).



El concepto de violación planteado se resume así (ff. 9 a 25 cp2):

Manifestó que, de conformidad con los artículos 172 y 173 del CCo y 1.º del Decreto 852 de 2006, a partir del momento en el que se protocolizó la Escritura Pública nro. 3133 (i.e. el 27 de diciembre de 2013), adquirió todos los derechos tributarios de la sociedad absorbida, razón por la cual, estaba facultada para imputar, en la declaración de IVA del 6.º bimestre del año 2013, el saldo a favor que la sociedad absorbida autoliquidó para el 5.º bimestre del IVA de ese mismo año. Agregó que si bien la absorbida presentó una declaración de IVA por el 6.º bimestre del año 2013, la misma carece de validez conforme al artículo 594-2 del ET, toda vez que para la fecha de presentación ya se había perfeccionado la fusión y, por consiguiente, dicha sociedad no tenía personalidad jurídica.

Argumentó que, en los términos del artículo 816 del ET, la compensación como mecanismo de extinción de la obligación tributaria opera cuando existe una deuda clara, expresa y exigible a favor de la Autoridad de impuestos. A partir de esa consideración, expuso que, si en gracia de discusión se admite que en la declaración de IVA correspondiente al 6.º bimestre del año 2013, imputó de forma indebida el saldo a favor liquidado por la absorbida en la declaración de IVA del 5.º bimestre de ese mismo año, lo procedente era que la demandada modificara la declaración que presentó por el 6.º bimestre, antes de proceder a compensar una deuda no reflejada en un título jurídico.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 89 a 91 cp2), para lo cual:

Señaló que la demandante no se encontraba facultada para imputar en la declaración de IVA del 6.º bimestre del año 2013 el saldo a favor liquidado en la declaración de IVA del 5.º bimestre del mismo año presentada por la absorbida, en la medida en que la fusión por absorción celebrada entre dichas sociedades no produjo efecto tributario alguno, por cuanto, a su juicio, previa celebración del negocio jurídico no se cumplió con el requisito del visto bueno del director de la DIAN, en los términos de la letra a. del artículo 4.º del Decreto 852 de 2006.

Agregó que ambas sociedades estaban obligadas a cumplir, entre otros deberes, con la obligación de presentar las declaraciones de IVA correspondientes al 6.º bimestre del año 2013 y, por ende, la liquidación privada presentada por la absorbida estaba llamada a producir todos los efectos que le resultan propios.

Concluyó que la actora le adeudaba el valor del saldo a favor imputado de forma indebida en la liquidación privada de IVA del 6.º bimestre del año 2013, por lo cual, la compensación era un mecanismo procedente para extinguir la deuda generada por la mencionada imputación improcedente.

Sentencia apelada

El tribunal accedió a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas (ff. 168 a 192 cp2), por las razones que pasan a exponerse:

Consideró que, con fundamento en el artículo 14-1 del ET y 1.º del Decreto 852 de 2006, tras la celebración de una fusión por absorción, le corresponde a la sociedad



absorbente asumir las obligaciones tributarias que se encontraban a cargo de la sociedad absorbida, razón por la cual, en el *sub examine*, a partir de la protocolización de la Escritura Pública nro. 3133 (i.e. el 27 de diciembre de 2013), la demandante estaba facultada para imputar en la declaración del 6.º bimestre del año 2013 el saldo a favor que determinó la absorbida en la declaración de IVA del 5.º bimestre de ese mismo año. Agregó que, según lo preceptuado por el artículo 172 del CCo y el ordinal 2.º del artículo 3.º de la Ley 222 de 1995, protocolizada la escritura pública la sociedad absorbida perdió su personalidad jurídica, de manera que, al tenor del artículo 594-2 del ET, la declaración de IVA correspondiente al 6.º bimestre del año 2013 presentada por la sociedad absorbida no surtió efecto jurídico alguno. Por todo lo anterior, concluyó que la Administración no estaba facultada para realizar la compensación censurada, además de que la norma del Decreto 852 de 2006 invocada por la demandada solo resulta aplicable cuando alguna de las sociedades fusionadas es suscriptora de un contrato de estabilidad tributaria.

No condenó en costas.

Recurso de apelación

La demandada apeló la sentencia (ff. 199 a 201 cp2) en los siguientes términos:

Argumentó que, conforme con el artículo 158 del CCo, la fusión por absorción celebrada por la demandante como absorbente fue oponible a la Administración después de que la escritura pública de fusión se encontrara inscrita en el registro mercantil (i.e. 21 de enero de 2014), motivo por el cual, la declaración de IVA que presentó la sociedad absorbida por el 6.º bimestre del año 2013 surtió todos los efectos jurídicos del caso. Por ello, sostuvo que la actora no estaba facultada para imputar como suyo el saldo a favor que determinó la absorbida en la declaración de IVA del 5.º bimestre de ese mismo año y, por consiguiente, procedía la compensación efectuado mediante los actos acusados.

Aclaró que la fusión fue celebrada por las partes bajo la vigencia de las normas que sobre ese tema introdujo la Ley 1607 de 2012, de modo que, el artículo 14-1 del ET no es aplicable al *sub lite*.

Alegatos de conclusión

La actora reiteró lo expuesto en las anteriores etapas procesales y afirmó que, con posterioridad a la fecha de presentación del escrito de demanda, la Autoridad de impuestos profirió el auto de archivo con el que reconoció que la sociedad absorbida no estaba obligada a presentar la declaración de IVA correspondiente al 6.º bimestre del año 2013, habida cuenta que, en virtud de los artículos 172 y 178 del CCo y 319-9 del ET, dicho deber formal estaba a cargo de la sociedad absorbente (ff. 16 a 26 cp1).

La demandada reiteró lo argumentado en las anteriores etapas procesales (ff. 27 y 28 cp1).

El ministerio público no se pronunció.

CONSIDERACIONES DE LA SALA



1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo al único cargo de apelación formulado por la parte demandada contra la sentencia de primera instancia, que accedió a las pretensiones y no condenó en costas. Así, corresponde determinar cuándo se perfeccionó y surtió sus efectos jurídicos la fusión celebrada por la demandante en calidad de absorbente, para juzgar si esa sociedad podía imputar en su declaración de IVA del 6.º bimestre del año 2013 el saldo a favor que, antes de la fusión, fue autoliquidado en el bimestre inmediatamente anterior por la absorbida. Lo anterior con miras a definir si la demandada podía extinguir mediante compensación de oficio, a través de los actos demandados, la deuda equivalente al saldo a favor en mención que estimó existente bajo la consideración de que aquel fue imputado de manera improcedente por la absorbente.

2- La apelante plantea que la fusión le fue oponible desde el momento en que la escritura pública de la fusión fue inscrita en el registro mercantil (*i.e.* el 21 de enero de 2014), a partir de lo cual argumenta que la declaración de IVA del 6.º bimestre presentada por la absorbida surtió todos los efectos del caso y la parte demandante no estaba facultada para imputar en su declaración de IVA del 6.º bimestre del año 2013 el saldo a favor que la absorbida autoliquidó en la declaración de IVA del 5.º bimestre del mismo año. Bajo las anteriores premisas, la Administración determinó que era procedente la compensación de la deuda que estimó existente a su favor, debido a la imputación del saldo a favor efectuada por la demandante que consideró improcedente.

En cambio, la actora y el *a quo* consideran que la sociedad absorbente adquirió todos los derechos y obligaciones de la absorbida, incluyendo los de carácter tributario, desde la fecha en que se otorgó la escritura pública de fusión (*i.e.* 27 de diciembre de 2013); razón por la cual concluyen que la absorbente tenía derecho a imputar en la declaración de IVA del 6.º bimestre de 2013 el saldo a favor que, antes de celebrarse la fusión, la absorbida determinó en su declaración de IVA del 5.º bimestre del mismo año. Por lo cual, concluyen que no ocurrió una imputación improcedente del saldo a favor que diera lugar a una deuda objeto de compensación.

En esencia, corresponde a la Sala determinar si la sociedad absorbente era titular del derecho del saldo a favor del IVA que imputó y que un periodo de declaración previo fue autoliquidado por la sociedad absorbida, para así juzgar si la premisa de los actos acusados (*i.e.* imputación improcedente por parte de la absorbente del saldo a favor del IVA de la absorbida) para compensar de oficio se ajusta al ordenamiento tributario.

3- Sobre el momento del perfeccionamiento de las fusiones y sus efectos tributarios, la Sala tuvo la oportunidad de pronunciarse mediante sentencia del 30 de julio de 2020, exp. 21606, CP: Julio Roberto Piza, cuyo criterio se reiterará, en lo pertinente, para resolver el problema jurídico *sub examine*. En esa oportunidad, esta Sección consideró que la existencia y perfeccionamiento del negocio jurídico de fusión ocurre «*al formalizarse el acuerdo de fusión*», lo cual, para aquellos tipos societarios en los cuales las reformas estatutarias se llevan a cabo mediante escritura pública –como es el caso que ocupa a la Sala–, sucede al protocolizar mediante escritura pública el acuerdo de fusión correspondiente, según el artículo 177 del CCo. Una vez perfeccionada en esos términos la fusión, la absorbente adquirirá los derechos y obligaciones de la sociedad o sociedades disueltas al formalizarse el acuerdo de fusión, según preceptúan los artículos 172 y 178 *ibidem*.

También allí se precisó la diferencia entre perfeccionamiento y existencia del negocio jurídico de fusión frente a su oponibilidad ante terceros. En ese sentido, el



pronunciamiento en cita señaló que la fusión está sometida a una formalidad *ad solemnitatem* (i.e. escritura pública) para que exista como negocio jurídico y sea eficaz entre los sujetos negociales, pero su oponibilidad ante terceros está restringida hasta tanto sea inscrito en el registro mercantil (artículos 28.9, 158 y 901 *ejusdem*)¹. De manera que, para tipos societarios como el analizado (i.e. sociedad anónima), el negocio jurídico de fusión se perfecciona y es eficaz para las partes (i.e. absorbente y absorbida) desde que el acuerdo de fusión se formaliza mediante escritura pública, independientemente de cuándo se inscriba en el registro mercantil, lo que solo tiene fines de oponibilidad.

Esa premisa sobre la existencia y eficacia de la fusión subyace en el artículo 319-9 del *ejusdem*, por cuanto preceptúa que, desde el momento en que dicho negocio jurídico «se perfeccione», la absorbente adquiere la calidad de deudora solidaria de las obligaciones fiscales a cargo de la absorbida, incluyendo «*intereses, sanciones, anticipos, retenciones, contingencias y demás obligaciones tributarias*». Incluso, desde esa fecha la absorbente no solo asume la referida «*solidaridad*», sino que también adquiere los derechos de la absorbida, tal como lo estimó esta Sección en sentencia del 19 de octubre de 2017, exp. 19221, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez², cuando juzgó que a partir de la fecha de la escritura pública de fusión, la absorbente es responsable por el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales y deberes formales que surjan o sean exigibles a partir de esa fecha, al tiempo que «*adquiere los derechos que se deriven de dicha relación*». Con base en lo cual, en esa oportunidad la Sección decidió que la sociedad absorbente tenía derecho a la devolución del saldo a favor declarado por la absorbida «*en virtud de la transferencia en bloque del patrimonio de la sociedad absorbida a favor de la sociedad absorbente, con ocasión del proceso de fusión*».

Conforme a las consideraciones antes expuestas, la Sala concluye que, desde la fecha del perfeccionamiento de la fusión, la absorbente es titular del derecho sobre el saldo a favor del IVA que en el periodo inmediatamente anterior hubiese sido autoliquidado por la absorbida. Consecuentemente, la absorbente se encuentra facultada para imputar dicho saldo a favor en la declaración de IVA del periodo durante el cual se formalizó la fusión, o para solicitarlo en compensación y/o devolución.

4- Para determinar cuándo se perfeccionó la fusión y si la demandante adquirió el derecho al saldo a favor de la absorbida, la Sala encuentra probados los siguientes hechos relevantes:

(i) El 05 de diciembre de 2013, la demandante solicitó la devolución del saldo a favor originado en la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2011 (f. 2 y 3 cp2).

(ii) Mediante Escritura Pública nro. 3133, del 27 de diciembre de 2013, se protocolizó una fusión por absorción que tuvo como absorbente a la demandante (ff. 606 a 610

¹ Hinestrosa, Fernando. Tratado de las obligaciones II. De las fuentes de las obligaciones: el negocio jurídico. Volumen II. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2015. P. 837. «*Inoponible es el negocio que no puede producir efectos respecto de alguien o, dicho de otra manera, que no es eficaz en su contra, por el motivo que sea, y los hay muy variados ... A este propósito conviene tener en cuenta que la publicidad no es una solemnidad, sino un trámite para que el público pueda conocer la disposición particular o, mejor, un requisito para que las partes puedan oponer el negocio a terceros como situación cierta creada por ellas. Solo excepcionalmente la inscripción del título en el registro público es a un mismo tiempo solemnidad constitutiva*».

² Criterio reiterado en sentencia del 30 de julio de 2020, exp. 21606, CP: Julio Roberto Piza.



caa3).

(iii) Según el certificado de existencia y representación legal, expedido por la Cámara de Comercio, la escritura pública en comentario fue inscrita en el registro mercantil el 21 de enero de 2014 (f. 29 cp2).

(iv) La declaración de IVA, que por el 5.º bimestre del año 2013 presentó la absorbida, autoliquidó un saldo a favor por valor de \$220.442.000 —renglón 85 de la liquidación privada— (f. 61 cp2).

(v) En el renglón 80 —saldo a favor del período fiscal anterior—, de la autoliquidación del IVA, correspondiente al 6.º bimestre del año 2013 (f. 59 cp 2), la demandante imputó el saldo a favor contenido en la declaración privada de IVA del 5.º bimestre del mismo año de la sociedad absorbida, por valor de \$220.442.000.

(vi) Mediante Resolución nro. 0000258, del 16 de junio de 2014, la Administración accedió a la solicitud de devolución antes mencionada, previa compensación de \$220.442.000, tras considerar que la actora no tenía derecho a imputar en la declaración de IVA del 6.º bimestre del 2013 el saldo a favor que por la misma suma autoliquidó en la declaración del 5.º bimestre del año 2013 la sociedad absorbida (ff. 39 y 42 a 44 cp2).

5- Del anterior recuento fáctico, la Sala encuentra que la fusión se perfeccionó el 27 de diciembre de 2013, toda vez que en esa fecha fue otorgada la escritura pública que formalizó el acuerdo de fusión, según lo preceptuado por el artículo 177 del CCo.

De conformidad con la premisa del fundamento jurídico nro. 3 de la presente providencia, y dado que el 27 de diciembre de 2013 la fusión se perfeccionó y surtió efectos entre las partes del negocio jurídico, en esa fecha la demandante —como absorbente— adquirió el derecho sobre el saldo a favor del IVA que la absorbida autoliquidó en su declaración privada del 5.º bimestre del año 2013 por cuantía de \$220.442.000. Perfeccionada la fusión durante el transcurso del bimestre 6.º del año 2013, la absorbente tenía derecho a disponer del referido saldo a favor mediante imputación en la declaración del IVA del 6.º bimestre del año 2013, conforme a lo preceptuado en el artículo 815, letra a., del ET.

Es pertinente traer a colación que las obligaciones tributarias sustanciales que se causen, así como los deberes formales exigibles, con posterioridad al perfeccionamiento a la fusión tendrán como obligado tributario a la absorbente, tal como lo señaló esta Sección en la sentencia del 19 de octubre de 2017, exp. 19221, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez, y en el fundamento jurídico nro. 5 de la sentencia del 30 de julio de 2020, exp. 21606, CP: Julio Roberto Piza; con lo cual, en esta oportunidad se precisa lo enunciado en el fundamento jurídico nro. 7 de la mencionada sentencia del 30 de julio de 2020, para indicar que con motivo del perfeccionamiento de la fusión no hay lugar a la terminación anticipada del periodo de causación del impuesto o de declaración del impuesto, ni una declaración por fracción del respectivo periodo, sino que el cumplimiento del deber formal de presentar la declaración asociada al periodo en que ocurrió el perfeccionamiento de la fusión tiene como obligado a la sociedad absorbente. Por consiguiente, si bien el IVA es un impuesto de causación instantánea pero con declaración o liquidación periódica, corresponde a la demandante, que no a la absorbida, el deber formal de presentar la declaración del IVA correspondiente al 6.º bimestre en el *sub examine*.



En último lugar, tal como fue señalado por la apelante, el artículo 14-1 del ET no es aplicable a los hechos juzgados, toda vez que para ese entonces (*i.e.* año 2013) no se encontraba vigente, en virtud de que fue derogado por la Ley 1607 de 2012. No obstante, dicha disposición jurídica no hace parte del fundamento jurídico que adopta esta providencia para juzgar el *sub lite*, el cual, en esencia, se deriva de los artículos 172, 177 y 178 del CCo y 319-9 del ET.

Por todo lo anterior, no prospera el recurso de apelación de la demandada. En consecuencia, se confirma la sentencia apelada por las razones antes expuestas.

6- Finalmente, debido a que de conformidad con el ordinal 8.º del artículo 365 del CGP «solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación», la Sala se abstendrá de condenar en costas, porque en el expediente no existe prueba de su causación.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. **Reconocer** personería jurídica a Carolina Jerez Montoya como abogado de la parte demandada, de conformidad con el poder otorgado (f. 49 cp1).
3. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente
Aclaro voto

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

ACLARACIÓN DE VOTO / FUSIÓN DE SOCIEDADES - Oponibilidad. Se hace



efectiva en el momento del registro mercantil de la operación, no de la suscripción de la escritura / SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR DE SOCIEDAD ABSORBIDA - Titularidad. El derecho a solicitarlo corresponde a la sociedad absorbente

[C]onsidero que, aunque en el presente caso no se modifica la conclusión a la que llegó la sala, la oponibilidad frente a terceros de la fusión se hace efectiva en el momento del registro, no de la suscripción de la escritura. La DIAN como tercero ajeno a la operación, solo tiene la posibilidad de conocer la fusión una vez se haga el registro mercantil de la operación. En todo caso, es la sociedad absorbente la que tiene la facultad de solicitar el saldo a favor, por lo que comparto el sentido de la decisión.

CONSEJO DE ESTADO

SALA PLENA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Radicación: 08001-23-33-000-2015-00622-01(24475)

Demandante: SAINT GOBAIN SEKURIT COLOMBIA S.A.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN

ACLARACIÓN DE VOTO DEL CONSEJERO MILTON CHAVES GARCÍA A LA SENTENCIA DEL 3 DE JUNIO DE 2021, C.P. JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Apruebo y suscribo la sentencia de la referencia, pero debo aclarar que considero que, aunque en el presente caso no se modifica la conclusión a la que llegó la sala, la oponibilidad frente a terceros de la fusión se hace efectiva en el momento del registro, no de la suscripción de la escritura. La DIAN como tercero ajeno a la operación, solo tiene la posibilidad de conocer la fusión una vez se haga el registro mercantil de la operación.

En todo caso, es la sociedad absorbente la que tiene la facultad de solicitar el saldo a favor, por lo que comparto el sentido de la decisión.

En los anteriores términos dejo expresadas las razones de mi aclaración de voto parcial.

(Con firma electrónica)
MILTON CHAVES GARCÍA