CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., diecinueve (19) de mayo de dos mil veintidós (2022)

Referencia:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación:	25000-23-37-000-2017-00402-01 (**26061**)
Demandante:	VD EL MUNDO A SUS PIES S.A.S. EN REORGANIZACIÓN
Demandado:	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Temas:	Renta 2010. Sanción por no declarar. Fusión societaria. Competencia emplazamiento.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 18 de marzo de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas[1].

ANTECEDENTES

Mediante escritura pública 162 del 24 de enero de 2011[2], registrada el 27 de enero del mismo año, se protocolizó la fusión mediante la cual la sociedad VD El Mundo a sus Pies S. A.[3], absorbió a Zapatos Suizos Ltda.

El 13 de abril de 2011[4], la sociedad VD El Mundo a sus Pies S.A. presentó su declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, corregida el 8 de octubre de 2013[5].

El 21 de noviembre de 2014, la División de Gestión de Fiscalización de Personas Jurídicas y Asimiladas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá formuló el emplazamiento para declarar 322402014000483[6], a la sociedad Zapatos Suizos Ltda., en relación con el impuesto sobre la renta del año gravable 2010. En dicho acto se indicó que *«la sociedad VD El Mundo a sus Pies debió presentar la declaración del impuesto sobre la renta indicando el nombre y razón social y NIT de la absorbida Zapatos Suizos Ltda.».*

[1] Cd a folio 178 c.p.
[2] Fl. 17 vto. c.p.
[3] Desde el 30 de noviembre de 2012, VD El Mundo a sus Pies S.A.S En Reorganización. Cuyo objeto social principal es la compra, venta, consignación, distribución, agencia, representación, franquicia, importación y exportación de toda clase de productos de cuero y productos afines (…).
[4] Fl. 33 c.p.
[5] Fl. 34 c.p.
[6] Fl. 35 a 40 c.p.

SC 5780-6

Previa respuesta al emplazamiento, el 12 de noviembre de 2015[7], la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional señalada, por Resolución 322412015000296, impuso sanción por no declarar de $3.982.271.000 a Zapatos Suizos Ltda., absorbida por VD El Mundo a sus Pies. La referida resolución precisó que era *«responsabilidad de la sociedad absorbente VD El Mundo a sus Pies (…) presentar las declaraciones por dichos periodos indicando el nombre y razón social y NIT de la absorbida (…), por lo cual es claro que por ser el periodo 2010 anterior al perfeccionamiento de la absorción se debió presentar las declaraciones de manera independiente»*.

Contra el acto sancionatorio se interpuso recurso de reconsideración[8], que fue decidido por la Resolución 008521 del 3 de noviembre de 2016, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la División de Gestión Jurídica de la DIAN, en el sentido de confirmar la resolución sanción[9].

DEMANDA

La actora, a través de apoderado y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones[10]:

> *«Con esta acción se pretende obtener de ese despacho público la anulación y restablecimiento del derecho con respecto a los actos administrativos proferidos por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión jurídica de la U.A.E. Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales, conforme lo establece el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, dado que la sociedad ZAPATOS SUIZOS LTDA. al haber sido Absorbida por Fusión por la Sociedad VD EL MUNDO A SUS PIES S.A.S. era esta la que estaba obligada a declarar todas las actividades desarrolladas por ZAPATOS SUIZOS LTDA. durante el año 2010 como en efecto así se cumplió.*
>
> *En consecuencia, los actos administrativos cuya nulidad se pretende son:*
>
> 1. *La Resolución Sanción por no declarar No. 322412015000296 de noviembre 12 de 2015.*
> 2. *La Resolución No. 8521 de noviembre 3 de 2016.»*

Invocó como disposiciones violadas los artículos 683 y 730-1 del Estatuto Tributario, y 172 del Código de Comercio.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

El emplazamiento para declarar a la sociedad absorbida *-Zapatos Suizos Ltda.-* es: i) nulo por falta de competencia, porque debió expedirlo la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, atendiendo la calidad de la sociedad absorbente VD El Mundo a sus Pies S.A.S; ii) improcedente, pues en la declaración de renta del año gravable 2010 la absorbente incluyó las operaciones de la sociedad absorbida, como se acreditó mediante certificación de revisor fiscal*;* e iii) ineficaz, porque cuando se expidió, Zapatos Suizos Ltda. había sido absorbida y las obligaciones tributarias recaían sobre la absorbente.

[7] Fl. 47 a 54 c.p.
[8] Fl. 57 a 64 c.p.
[9] Fl. 74 c.p.
[10] Fl. 3 del c.p.

SC 5780-6

OPOSICIÓN

La DIAN, se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

El emplazamiento para declarar no está viciado de nulidad, porque, como la fusión societaria se perfeccionó el 27 de enero de 2011, se debía presentar la declaración de renta de la sociedad absorbida por el año gravable 2010, cuya competencia para fiscalizarla correspondía a la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá; y que el referido emplazamiento era procedente y eficaz, pues, las obligaciones tributarias consolidadas antes del perfeccionamiento de la fusión, deben ser declaradas *«por la absorbente, indicando el nombre y razón social y NIT de la sociedad absorbida (…), por lo cual es claro que por ser el periodo 2010 anterior al perfeccionamiento de la absorción se debió presentar las declaraciones de manera independiente»*.

AUDIENCIA INICIAL

En la audiencia inicial celebrada el 31 de enero de 2019[11], no se presentaron excepciones ni se advirtieron irregularidades o nulidades en lo actuado, se allegaron las pruebas aportadas por las partes en la demanda y su contestación, se negó la prueba solicitada por la actora correspondiente a inspección judicial de las operaciones comerciales de la sociedad absorbida del año gravable 2010 y, el litigio se fijó en determinar la legalidad de los actos administrativos demandados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, con base en lo siguiente:

La investigación tributaria adelantada contra Zapatos Suizos Ltda. se circunscribió a las operaciones realizadas durante el año 2010, la sociedad estaba domiciliada en Bogotá, no tenía la calidad de gran contribuyente y aún no había sido absorbida por VD el mundo a sus pies, por lo que la competencia era de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá.

El emplazamiento para declarar es procedente, porque cuando las obligaciones tributarias son causadas antes de la formalización del proceso de fusión, la absorbente debe responder por su cumplimiento en nombre de la absorbida *«de forma individual, indicando razón social y NIT de la sociedad Zapatos Suizos Ltda.»*.

Y por lo demás, la certificación de revisor fiscal aportada para demostrar que las operaciones de la sociedad absorbida fueron declaradas por la actora, es insuficiente, pues no se allegaron soportes contables que la sustentaran.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** interpuso recurso de apelación, por los siguientes motivos:

[11] Fls. 142-146 del c.p.

SC 5780-6

Reiteró que la competencia para investigar a la sociedad absorbida correspondía a la Dirección de Grandes Contribuyentes, pues al proferirse el emplazamiento para declarar a Zapatos Suizos Ltda. la fusión estaba consolidada -lo cual era conocido por la demandada- y no le era posible presentar la declaración cuestionada a través de los medios previstos por la administración, y que las operaciones realizadas por la absorbida fueron declaradas por la absorbente «en una sola declaración», como lo certificó el revisor fiscal de la compañía.

Agregó que, como el *a quo* negó la práctica de inspección judicial a sus libros de contabilidad, no se pudo corroborar la información certificada por el revisor fiscal.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Comoquiera que no se requiere decretar pruebas en segunda instancia, no se dio traslado para alegar (artículo 247 CPACA). El Ministerio Público no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde decidir sobre la legalidad de los actos administrativos que impusieron sanción por no declarar a la sociedad Zapatos Suizos Ltda. - absorbida por VD El Mundo a sus Pies, respecto de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010.

En los términos del recurso de apelación, se deben determinar los efectos del proceso de fusión entre VD El Mundo a sus Pies S. A. (absorbente) y Zapatos Suizos Ltda. (absorbida), en el cumplimiento de los deberes formales de esta última en relación con el año gravable 2010 y en la competencia de fiscalización.

Obligaciones tributarias derivadas de procesos de fusión. Reiteración de jurisprudencia[12]

Sobre los efectos de los procesos de fusión societaria, la Sala precisó lo siguiente:

El artículo 14-1 del Estatuto Tributario, establecía[13] que las fusiones societarias no implicaban enajenación entre las partes intervinientes, por lo que no estaba gravada con el impuesto sobre la renta la transferencia y adquisición de activos, pasivos y derechos de la sociedad absorbida a la absorbente -*artículo 178 del Código de Comercio*-, sin perjuicio de lo cual la sociedad absorbente adquiría la condición de deudora solidaria de las obligaciones tributarias causadas antes del perfeccionamiento de la fusión de las que fuera sujeto pasivo la sociedad absorbida, según el inciso segundo del artículo en cita y el literal c del artículo 793 del Estatuto Tributario.

Respecto de la existencia del negocio jurídico de fusión y de la reforma estatutaria que conlleva, el artículo 172 del Código de Comercio establece que ocurren cuando la

[12] Sentencias del 30 de julio de 2020, Exp. 21606, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez y del 11 de marzo de 2021, Exp. 22533 C.P. Milton Chaves García. Sentencias del 3 y 24 de junio de 2021, Exps. 24898 y 24966, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, Actor: VD El Mundo a sus Pies.
[13] Previo a la modificación efectuada por la Ley 1607 de 2012.

SC 5780-6

entidad absorbente adquiere los derechos y obligaciones de las entidades disueltas «*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*-, ocurre, por virtud del artículo 177 *ibídem*, al elevar a escritura pública el acuerdo de fusión, con el lleno de los requisitos y procedimientos establecidos por la normativa aplicable[14].

Así, la fusión está sometida a una formalidad *ad solemnitatem* (escritura pública) para que exista como negocio jurídico y sea eficaz entre los sujetos negociales, y su oponibilidad está restringida a que se inscriba en el registro mercantil (artículos 158 y 901 *ejusdem*)[15].

Por lo expuesto, para aquellos tipos societarios en los cuales las reformas estatutarias se formalizan mediante escritura pública, es a partir del perfeccionamiento de la fusión que la absorbente adquiere los derechos y obligaciones de la absorbida (artículos 172 y 178 *ibidem*).

En ese sentido, en sentencia del 19 de octubre de 2017[16], la Sección precisó que las obligaciones tributarias que se causen con posterioridad al perfeccionamiento de la fusión, tendrán como contribuyente a la sociedad absorbente, pues «*a partir de la fecha de la escritura pública con la que se formaliza el proceso de fusión, nace para la sociedad absorbente la responsabilidad por el cumplimiento de las obligaciones tributarias, tanto de carácter formal como sustancial, que surjan o se consoliden con posterioridad a dicha fecha, pero, a su vez, esta adquiere los derechos que se deriven de dicha relación*».

Además, señaló[17] que la sociedad absorbida es sujeto de las obligaciones tributarias de períodos anteriores a la fusión societaria -como ocurre en el presente caso respecto del impuesto de renta del año 2010- y que, frente a periodos posteriores *«la sociedad absorbida no estaba obligada a presentar declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2013, por no ser contribuyente del impuesto para ese periodo en atención a la fusión perfeccionada en el 2012; […]».*

En ese orden, comoquiera que por efectos de la fusión la sociedad absorbida se disuelve, las obligaciones que ésta había contraído con anterioridad son asumidas por la sociedad absorbente.

De lo anterior se colige que, como lo expresó la Sección en la citada sentencia del 3 de junio de 2021[18], en un proceso con identidad fáctica y jurídica, entre las mismas partes, aquellas obligaciones tributarias de carácter formal surgidas con anterioridad al proceso de fusión, deben ser cumplidas por la sociedad absorbente, de manera independiente, indicando el nombre, razón social y Nit de la sociedad absorbida.

Así mismo, teniendo en cuenta que con anterioridad al perfeccionamiento de la fusión las sociedades intervinientes en el proceso tenían existencia independiente, las facultades de fiscalización no cambian por efecto de la fusión.

---

[14] Cfr. Sentencia de Unificación del 29 de octubre de 2020, Exp. 23419, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.
[15] 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*».
[16] Exp. 19221, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.
[17] Sentencia del 30 de julio de 2020, Exp. 21606, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.
[18] Exp. 24898, reiterada en la sentencia del 24 de junio de 2021, Exp. 24966, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

SC 5780-6

Caso concreto

Es un hecho no discutido por las partes, que la fusión societaria en la que la demandante absorbió a Zapatos Suizos Ltda., se perfeccionó con la escritura pública 162 del 24 de enero de 2011, con lo cual las obligaciones tributarias formales y sustanciales que surjan o se consoliden con posterioridad a dicha fecha, corresponden a la sociedad absorbente.

En el caso, la DIAN inició investigación a través de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, en contra de la sociedad Zapatos Suizos Ltda., absorbida por VD El Mundo a sus Pies, por no declarar el impuesto sobre la renta del año gravable 2010 *-anterior al proceso de fusión-*.

En la actuación administrativa acusada, la demandada señaló que *«la sociedad VD El Mundo a sus Pies debió presentar la declaración del impuesto sobre la renta indicando el nombre y razón social y NIT de la absorbida Zapatos Suizos Ltda.»* y que era *«responsabilidad de la sociedad absorbente VD El Mundo a sus Pies (…) presentar las declaraciones por dichos periodos indicando el nombre y razón social y NIT de la absorbida (…), por lo cual es claro que por ser el periodo 2010 anterior al perfeccionamiento de la absorción se debió presentar las declaraciones de manera independiente»*.

La apelante alegó que, por su condición de gran contribuyente, la investigación y posterior sanción debió adelantarla la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes de la DIAN, con lo cual los actos proferidos por la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá son nulos por falta de competencia y que las operaciones del año gravable 2010 realizadas por la sociedad absorbida fueron incluidas en la declaración de la absorbente «en una sola declaración», sin que se configure la sanción por no declarar.

La demandada manifestó que la investigación corresponde al año gravable 2010, frente a las operaciones realizadas por la sociedad Zapatos Suizos Ltda., que no ostentaba la calidad de gran contribuyente y, por ello, la competencia era de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, y que las obligaciones tributarias consolidadas antes del perfeccionamiento de la fusión, deben ser declaradas *«por la absorbente, indicando el nombre y razón social y NIT de la sociedad absorbida (…), por lo cual es claro que por ser el periodo 2010 anterior al perfeccionamiento de la absorción se debió presentar las declaraciones de manera independiente»*.

En el caso concreto, los hechos investigados ocurrieron durante el año 2010, *-con anterioridad a la fusión societaria-*, durante el cual la sociedad absorbida Zapatos Suizos Ltda. tenía su domicilio en la ciudad de Bogotá, sin estar catalogada como Gran Contribuyente, por lo que la competencia para fiscalizar dicho periodo era de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, de conformidad con lo dispuesto en el Decreto 4048 de 2008 y la Resolución 7234 del 10 de julio de 2009[19] expedida por la Dirección General de la DIAN.

En ese sentido, aunque la fusión estuviera perfeccionada al momento de proferirse el emplazamiento para declarar -como lo señala la recurrente-, se reitera que para el año gravable 2010, la obligación formal de presentar la declaración de renta era de Zapatos Suizos Ltda., cuya presentación debió hacerse por conducto de la sociedad

[19] *«**La competencia de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá comprende el territorio del Distrito Capital, respecto de las personas jurídicas y sus asimiladas y personas naturales y sus asimiladas allí domiciliadas** y en el territorio del departamento de Cundinamarca, excepto los municipios correspondientes a la competencia territorial de las Direcciones de Impuestos y Aduanas de Girardot y Villavicencio, respecto de las personas naturales y jurídicas domiciliadas en los mismos».*

SC 5780-6

absorbente -VD El Mundo a sus Pies SAS- en nombre de aquella -*de manera independiente, indicando el nombre, razón social y NIT de la sociedad absorbida*-; como ello no ocurrió, la sanción por no declarar se ajustó a derecho.

Así pues, como se expresó en la sentencia del 3 de junio de 2010[20], teniendo en cuenta que en este caso se discute la omisión del deber formal de declarar que derivó en la imposición de la sanción en los actos acusados, y que está demostrado que a la sociedad absorbida Zapatos Suizos Ltda. le correspondía presentar la declaración de renta del año gravable 2010, por conducto de la sociedad absorbente, y no lo hizo, resulta indiferente estudiar si esta última en su declaración registró o no los hechos económicos de la primera.

Con fundamento en las razones expuestas, la Sala confirmará la sentencia apelada.

De conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso[21], no procede la condena en costas en esta instancia (gastos del proceso y agencias en derecho), por cuanto en el expediente no se encuentran probadas.

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 del 18 de marzo de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A.

2.- Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.
La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

[20] Exp. 24898, reiterada en la sentencia del 24 de junio de 2021, Exp. 24966, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.
[21] C.G.P. «*Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (…) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».*

SC 5780-6