

FUSION DE SOCIEDADES - Noción. Efectos patrimoniales / FUSION DE ENTIDADES FINANCIERAS O ASEGURADORAS - Normativa aplicable / ACUERDO DE FUSION - Formalización. Efectos / FUSION DE SOCIEDADES - Surte efectos a partir de la formalización del acuerdo de fusión / FUSION PARA EFECTOS TRIBUTARIOS - Efectos

En primer lugar, es necesario señalar que conforme con el artículo 172 del Código de Comercio, la fusión de sociedades tiene ocurrencia cuando una o más sociedades se disuelven sin liquidarse para ser absorbidas por otra o para crear una nueva. La misma norma prevé que la sociedad absorbente o la nueva compañía adquiere los bienes, derechos y obligaciones de la sociedad o sociedades disueltas al formalizarse el acuerdo de fusión, es decir, que la nueva sociedad, una vez formalizada la misma, adquiere los bienes y los derechos de la absorbida e igualmente asume sus pasivos, tal como lo establece el artículo 178 del mismo Código. La fusión de entidades financieras o aseguradoras vigiladas por la Superintendencia Financiera se rige por las disposiciones contenidas en el Decreto 663 de 1993 - Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y, en lo no previsto, se aplicarán las demás normas de carácter especial lo dispuesto en el Código de Comercio y en la Ley 79 de 1988, según el caso. El artículo 60 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero establece que la formalización del acuerdo de fusión y el registro de la escritura pública en la Cámara de Comercio deberán efectuarse dentro de los cuarenta y cinco (45) días calendarios siguientes a la fecha en que venza el término para objetar que tiene la Superintendencia Financiera. Una vez formalizada la fusión, la entidad absorbente o la nueva adquiere de pleno derecho la totalidad de los bienes, derechos y obligaciones de las entidades disueltas, sin necesidad de trámite adicional alguno. De la normativa mencionada, es claro, para la Sala, que la fusión surte efectos a partir del momento en que se formalice el acuerdo, esto es, desde la fecha en que se eleve a escritura pública, suscrita por los representantes legales de las sociedades participantes. Respecto a la fusión, el artículo 14-1 del Estatuto Tributario dispone que *“Para efectos tributarios, en el caso de la fusión de sociedades, no se considerará que existe enajenación, entre las sociedades fusionadas. La sociedad absorbente o la nueva que surge de la fusión, responde por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses y demás obligaciones tributarias de las sociedades fusionadas o absorbidas”*. El Gobierno Nacional, mediante el Decreto 852 de 2006, reglamentó los efectos tributarios de la fusión, escisión y cesión de activos, pasivos y contratos. En el artículo 1° dispuso que a partir del momento en que se formalice el acuerdo de fusión, la sociedad absorbente, o la nueva que surge de la fusión, adquirirá los derechos de carácter tributario de la sociedad o sociedades absorbidas.

FUENTE FORMAL: CODIGO DE COMERCIO - ARTICULO 172 / CODIGO DE COMERCIO - ARTICULO 178 / DECRETO 663 DE 1993 - ARTICULO 60 / LEY 79 DE 1988 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 14-1 / DECRETO 852 DE 2006 - ARTICULO 1

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: El Banco Cafetero S.A. - Bancafé suscribió un contrato de estabilidad tributaria con la DIAN, por 10 años contados desde el 21 de diciembre de 2000. En el 2005 cedió sus activos, pasivos y contratos a Granbanco S.A., quien fue autorizado por la DIAN para aplicar dicho régimen de estabilidad tributaria. El 16 de febrero de 2007, el Banco Davivienda S.A. adquirió el 99.062% de las acciones de Granbanco S.A. - Bancafé. La DIAN autorizó a Davivienda S.A. a aplicar el régimen de estabilidad tributaria que amparaba a Granbanco S.A. - Bancafé, desde el día en que se formalizó el acuerdo de fusión y hasta el 31 de diciembre de 2009. Dicho acuerdo

se formalizó mediante escritura pública del 29 de agosto de 2007 de la Notaría 71 del Círculo de Bogotá. El 24 de mayo de 2007 Davivienda presentó la declaración del impuesto al patrimonio por el año gravable 2007, en la que liquidó un impuesto a pagar de \$13.095.014.000, que pagó en dos cuotas iguales el 25 de mayo de 2007 y el 31 de enero de 2008. El 10 de junio de 2008 Davivienda solicitó la devolución de la segunda cuota del impuesto con el argumento de que se trataba de un pago de lo no debido, toda vez que no estaba obligada a declarar y pagar ese tributo porque durante el año 2007 estaba cobijada por el régimen de estabilidad tributaria. El 23 de julio de 2008, la DIAN ordenó la devolución de \$2.242.297.000 y negó la devolución de \$4.305.210.000, decisión que confirmó al resolver el recurso de reconsideración que Davivienda interpuso contra esa decisión. Davivienda promovió acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos que le negaron parcialmente la devolución y el Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó su nulidad. La Sala confirmó esa decisión porque concluyó que Davivienda sí estaba obligada a declarar y pagar el impuesto al patrimonio, porque a 1° de enero de 2007 su base gravable superaba la establecida en la ley para el efecto, de modo que no se configuró un pago de lo no debido, por cuanto el pago del tributo sí tuvo causa legal. Señaló que el banco solo adquirió la condición de beneficiario del contrato de estabilidad tributaria que poseía Granbanco S.A., a partir del 29 de agosto de 2007, cuando se formalizó el acuerdo de fusión, y no antes, porque tanto las normas comerciales como las financieras otorgan a la fusión de sociedades efectos a partir de dicha formalización, esto es, desde la fecha en que se eleve a escritura pública suscrita por los respectivos representantes legales.

REGIMEN DE ESTABILIDAD TRIBUTARIA - Creación. Noción / REGIMEN DE ESTABILIDAD TRIBUTARIA - Efectos en sociedades en fusión. Formalización de la fusión / IMPUESTO AL PATRIMONIO - Consagración legal. Base gravable. Obligados a pagarlo / PAGO DE LO NO DEBIDO - Configuración / DEVOLUCION DE PAGO DE LO NO DEBIDO - Improcedencia frente a tributos pagados por sociedad absorbente de sociedad beneficiaria del régimen de estabilidad tributaria antes de que se formalice el acuerdo de fusión

El régimen especial de estabilidad tributaria fue creado por el artículo 169 de la Ley 223 de 1995, que adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 240-1. Consistía en que el contribuyente, persona jurídica, que suscribiera el contrato de estabilidad tributaria con el Estado, hasta por diez años, quedaba excluido de cualquier tributo o contribución del orden nacional que se estableciera con posterioridad al mismo, o de cualquier incremento a las tarifas del impuesto sobre la renta y complementarios, siempre que se determinara una tarifa de este impuesto, superior en dos puntos porcentuales a la tarifa general vigente. Las solicitudes se debían presentar ante el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales o su delegado, quien debía suscribir el contrato respectivo, dentro de los dos (2) meses siguientes a la formulación de la solicitud. En el *sub exámine*, observa la Sala que mediante la Resolución 03408 del 10 de abril de 2006, la DIAN autorizó a Granbanco S.A. para aplicar el régimen de estabilidad tributaria que amparaba al Banco Cafetero S.A por los años gravables 2000 a 2009 y que el acuerdo de fusión entre la entidad demandante y Granbanco S.A. se protocolizó mediante la Escritura Pública N° 7019 del 29 de agosto de 2007 de la Notaría 71 del Círculo de Bogotá. Por lo tanto, el Banco Davivienda adquirió la condición de beneficiario del contrato de estabilidad tributaria, que poseía Granbanco S.A., a partir del 29 de agosto de 2007, no antes, como lo aduce la apelante, porque tanto las normas comerciales como las financieras otorgan, a la fusión de sociedades, efectos a partir de la formalización del acuerdo; acorde con lo anterior, la DIAN profirió la Resolución 7582 del 27 de junio de 2007, en la que autorizó al Banco

Davivienda S.A. para aplicar el régimen de estabilidad tributaria que amparaba a Granbanco S.A. - Bancafé, a partir del día en que se formalizara el acuerdo de fusión y hasta el 31 de diciembre de 2009. En ese contexto no está llamado a prosperar el cargo de apelación. En cuanto al pago del impuesto al patrimonio por el ejercicio fiscal 2007, respecto del cual se solicita la devolución, por pago de lo no debido, la Sala precisa: El artículo 17 de la Ley 863 de 2003, *“por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas”*, modificó el Capítulo V del Título II del Libro Primero del Estatuto Tributario, con el fin de establecer por los años gravables 2004, 2005 y 2006, el impuesto al patrimonio a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta. Luego, con la Ley 1111 de 2006 se extendió a los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010 para los patrimonios líquidos superiores a 3.000 millones de pesos, a la tarifa del 1.2% anual. En el artículo 28 se dispuso que la base imponible del impuesto al patrimonio está conformada por el valor del patrimonio líquido del contribuyente, poseído el 1º de enero del año 2007, determinado conforme con lo previsto en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario [...] De acuerdo con lo anterior, se reitera, la fusión se formalizó el 29 de agosto de 2007, lo que significa que a 1º de enero de 2007, la base gravable de la actora superaba la establecida en la ley para quedar obligada al pago del impuesto al patrimonio y, por lo tanto, no se configuró un pago de lo no debido, el que se materializa cuando el contribuyente o responsable ha realizado el pago sin causa legal y, en este caso, es indudable la obligación impuesta por la ley a la sociedad demandante.

FUENTE FORMAL: LEY 223 DE 1995 - ARTICULO 169 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 240-1 / LEY 863 DE 2003 - ARTICULO 17 / LEY 1111 DE 2006 - ARTICULO 28

NOTA DE RELATORIA: Sobre los efectos del régimen de estabilidad tributaria respecto de sociedades en fusión se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 25 de junio de 2012, Exp. 25000-23-27-000-2009-00210-01(18590), M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D. C., veintiséis (26) de febrero de dos mil quince (2015)

Radicación número: 25000-23-27-000-2009-00211-01(18759)

Actor: BANCO DAVIVIENDA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandante contra la sentencia del 27 de enero de 2011 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", que denegó las súplicas de la demanda.

ANTECEDENTES

El Banco Cafetero suscribió un contrato de estabilidad tributaria con la DIAN, por un período de diez (10) años contados a partir del 21 de diciembre de 2000.

El Banco Cafetero S.A. cedió la totalidad de los activos, pasivos y contratos a favor de Granbanco S.A., operación aprobada por la Superintendencia Financiera en la Resolución N° 410 del 7 de marzo de 2005.

La DIAN, mediante Resolución 03408 del 10 de abril de 2006, autorizó a Granbanco S.A a aplicar el régimen de estabilidad tributaria que amparaba al Banco Cafetero S.A.- Bancafé, por los años 2000 a 2009¹.

El 16 de febrero de 2007, el Banco Davivienda S.A., adquirió el 99.062% del total de acciones en circulación emitidas por Granbanco S.A. – Bancafé.

La DIAN profirió la Resolución N° 07582 del 27 de junio de 2007 por la cual autorizó al Banco Davivienda S.A. aplicar el régimen de estabilidad tributaria que amparaba a Granbanco S.A. – Bancafé, a partir del día en que se formalizó el acuerdo de fusión y hasta el 31 de diciembre de 2009².

El acuerdo de fusión de las sociedades antes anotadas se formalizó por Escritura Pública N° 7019 del 29 de agosto de 2007 de la Notaría 71 del Círculo de Bogotá³.

La demandante presentó la declaración del impuesto al patrimonio el 24 de mayo de 2007 liquidando un impuesto a pagar de \$13.095.014.000, pagado mediante los recibos de pago N° 51800050006902 del 25 de mayo del mismo año y 51800050023390 del 31 de enero de 2008.

¹ Folios 23 a 26 del cuaderno de antecedentes

² Folios 27 a 29 del cuaderno de antecedentes

³ Folios 30 a 32 del cuaderno de antecedentes

El 10 de junio de 2008, la actora solicitó la devolución, por pago de lo no debido, de la segunda cuota del impuesto al patrimonio del año 2007 por la suma de \$6.547.507.000.

La División de Recaudación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá expidió la Resolución N° 608-0888 del 23 de julio de 2008 en la que ordenó la devolución de \$2.242.297.000 y rechazó la suma de \$4.305.210.000⁴.

Contra la anterior decisión, la demandante interpuso recurso de reconsideración, acto administrativo que fue confirmado mediante la Resolución N° 001008 del 4 de junio de 2009.

LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, el Banco Davivienda, mediante apoderado, formuló las siguientes pretensiones⁵:

"PRIMERO.- *Que son nulos los siguientes actos administrativos:*

- A) *La Resolución N° 608-0888 del 23 de julio de 2008 dictada por la Jefe de la División de Recaudación de la Administración Especial de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá, D.C., (Hoy Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes) mediante la cual se rechazó parcialmente la devolución, como pago de lo no debido, del impuesto al Patrimonio (Segunda Cuota) del año gravable 2007; y*
- B) *La Resolución N° 001008 del 4 de junio de 2009, por medio de la cual la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos – Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos Grandes Contribuyentes falló el recurso de reconsideración interpuesto contra el acto administrativo de que trata el numeral anterior y confirmó dicho acto.*

SEGUNDO.- *Que la declaración de nulidad solicitada se haga como consecuencia de reconocer:*

- A) *Que el BANCO DAVIVIENDA S.A. fue titular, durante todo el año calendario 2007, del contrato de estabilidad tributaria celebrado entre el BANCO*

⁴ Folios 55 a 59 del cuaderno de antecedentes

⁵ Folios 2 al 20 del cuaderno principal

CAFETERO S.A. – BANCAFÉ y el Estado Colombiano, en virtud de la absorción que hizo de GRANBANCO S.A., el cual a su vez lo había heredado del BANCO CAFETERO S.A. – BANCAFÉ, por virtud de la cesión de activos, pasivos y contratos que le hizo éste último en el año 2005.

- B) Que, en tal virtud, el BANCO DAVIVIENDA S.A. quedó exonerado por todo el año calendario 2007 de la obligación de declarar y pagar impuesto al patrimonio, en la misma forma que esa institución cumplió las obligaciones a su cargo derivadas del contrato por todo el año 2007, entre ellas la de adicionar dos puntos porcentuales (2%) a la tarifa del impuesto de renta y complementarios general vigente para ese año y pagarle al Estado el mayor impuesto resultante de dicha adición.*
- C) Que el BANCO DAVIVIENDA S.A. tiene derecho a que se le devuelva la totalidad de lo pagado indebidamente por el año calendario 2007 por concepto de impuesto al patrimonio junto con sus respectivos intereses.*

TERCERO.- *Como medidas para el restablecimiento del derecho, solicito que se le ordene a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por intermedio de quien resulte competente para ello dentro de su estructura:*

- A) Devolver, mediante el acto administrativo apropiado, la cantidad de CUATRO MIL TRESCIENTOS CINCO MILLONES DOSCIENTOS DIEZ MIL PESOS MCTE. (\$4.305.210.000) que hace parte del total de SEIS MIL QUINIENTOS CUARENTA Y SIETE MILLONES QUINIENTOS SIETE MIL PESOS MCTE. (\$6.547.507.000) pagados indebidamente por el BANCO DAVIVIENDA S.A. el 31 de enero de 2008 a título de segunda cuota del impuesto al patrimonio, correspondiente al periodo gravable 2007.*
- B) Liquidar y pagar los intereses que, por no haber efectuado oportunamente la devolución, se están causando sobre la suma indicada en el ordinal anterior, por disposición del Art. 863 del E.T., a la tasa que esté señalada en el Art. 844, aplicable al impuesto de patrimonio por mandato del Art. 298-2”.*

Invocó como normas violadas los artículos 14-1 y 850 del Estatuto Tributario; 169 de la Ley 223 de 1995; 172 y 178 del Código de Comercio y 25 de la Ley 1111 de 2006.

El concepto de la violación lo desarrolló con los siguientes argumentos:

Expuso la actora, que en virtud de la fusión por absorción, el Banco Davivienda S.A. quedó como titular del contrato de estabilidad tributaria que amparaba a Bancafé, cuyos derechos y obligaciones fueron transferidos a Granbanco y luego a Davivienda, el cual cumplió, en el año 2007, pues incrementó la tarifa del impuesto sobre la renta en dos puntos, lo que le otorgaba el derecho a que se respetara el contrato y no tuviera que pagar el impuesto al patrimonio, pues este derecho no nació desde la formalización de la fusión sino en años anteriores.

Consideró que el impuesto al patrimonio no podía fraccionarse, y por esa razón, la devolución del valor de la segunda cuota que pagó, no podía realizarse en proporción a la

parte correspondiente entre la fecha de formalización del acuerdo de fusión, 29 de agosto de 2007 y el 31 de diciembre de 2007.

Manifestó que el acto que desató el recurso de reconsideración cambió íntegramente la motivación de la resolución impugnada, pues indicó que fue errado el reconocimiento de la devolución parcial del valor solicitado como pago de lo no debido, toda vez que con dicho proceder se fracciona el cumplimiento de la obligación tributaria originada por el impuesto al patrimonio como si fuera de período o causado durante todo el año 2007.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La apoderada de la parte demandada⁶, en escrito de contestación a la demanda, se opuso a las pretensiones de la demanda.

Señaló que de acuerdo con el artículo 95 de la Constitución Política, el Banco Davivienda S.A. tenía el deber de contribuir con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado pagando el impuesto al patrimonio por el 2007, porque al primero de enero de ese año cumplía las condiciones establecidas en el Estatuto Tributario para estar obligada a hacerlo, esto es, tratarse de una persona jurídica que a esa fecha poseía un patrimonio líquido superior a \$3.000.000.000; que, por lo tanto, el pago de la segunda cuota es válido en su totalidad y no hay lugar a la devolución.

Advirtió que el impuesto al patrimonio es instantáneo, esto es, que se causa simultáneamente con la realización del hecho imponible, para lo cual transcribió apartes de la sentencia de la Corte Constitucional C-1006 de 2003.

Dijo que, de acuerdo con la naturaleza del impuesto y para el caso que nos ocupa, el impuesto se causó el 1° de enero de 2007, fecha en la cual el beneficiario del régimen de estabilidad tributaria era Granbanco – Bancafé, pues no se había formalizado el acuerdo de fusión con el Banco Davivienda S.A., por lo cual la obligación del pago del impuesto se causó en cabeza del Banco Davivienda.

Que el artículo 1° del Decreto 852 de 2006 consagró que a partir del momento en que se formalice el acuerdo de fusión, la sociedad absorbente o la nueva que surge de la fusión adquirirá los derechos de carácter tributario de la sociedad o sociedades absorbidas, por lo que, con fundamento en ese artículo, la DIAN expidió la Resolución 07582 de 2007 en la que precisó que los beneficios derivados del contrato de estabilidad operarían a partir del día en que se formalizara el acuerdo de fusión y hasta el 31 de diciembre de 2009.

⁶ Folios 63 a 70 del cuaderno principal

Afirmó que, por lo tanto, los beneficios tributarios adquiridos con ocasión de la fusión sólo tienen aplicación a futuro y no retroactivamente y así lo precisa el literal a) del artículo 4° del Decreto 852 de 2006. En consecuencia, para el caso, se aplican a partir del 29 de agosto de 2007, fecha en la que se elevó a escritura pública la fusión; acorde con lo anterior, como el impuesto al patrimonio del año gravable 2007 se causó el 1° de enero de esa anualidad, no quedó cobijado con el régimen de estabilidad tributaria.

Advierte que el inciso final del artículo 169 de la Ley 223 de 1995 no es aplicable en el presente caso porque el beneficio lo tenía Bancafé y no Davivienda.

De otro lado, precisó que en la resolución que desató el recurso de reconsideración se mejoraron los argumentos, pero los hechos son los mismos planteados en los actos administrativos demandados.

LA SENTENCIA APELADA

Mediante sentencia del 27 de enero de 2011, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta, Subsección "A"⁷ negó las súplicas de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos:

Luego del análisis de la naturaleza jurídica y los efectos de la fusión de sociedades y de los contratos de estabilidad tributaria, manifestó el *a-quo* que es a partir de la formalización del acuerdo de fusión que la sociedad absorbente adquiere los derechos de carácter tributario de la sociedad absorbida. Que en el presente caso, el mencionado acuerdo se formalizó el 29 de agosto de 2007, fecha en la que se entiende que la operación comienza a producir efectos frente a terceros.

Señaló que la DIAN, mediante la Resolución N° 07582 del 27 de junio de 2007, acto administrativo que se encuentra en firme, autorizó a la sociedad absorbente, Banco Davivienda S.A., a aplicar el régimen de estabilidad tributaria que amparaba a Granbanco S.A. – Bancafé, a partir del día de la formalización del acuerdo de fusión y hasta el 31 de diciembre de 2009.

Por consiguiente, concluyó que la Administración actuó conforme con las normas legales aplicables a la fusión, es decir, autorizó la aplicación del Régimen de Estabilidad Tributaria a partir del día en que se formaliza el acuerdo de fusión, y no

⁷ Folios 139 a 156 del cuaderno principal

el 1° de enero de 2007, fecha en que se causa el impuesto al patrimonio, época en que la actora era sujeto pasivo del dicho gravamen.

Adujo que la Administración, en los actos demandados, dio cumplimiento a la Resolución 07582 del 27 de junio de 2007, en la que determinó la forma en que la fusión surtiría efectos en la aplicación del régimen de estabilidad tributaria; acto que hasta el momento se presume legal sin que hay sido controvertido por la demandante.

Precisó que en el caso de la fusión no es posible otorgarle efectos retroactivos al régimen de estabilidad tributaria, dado que la norma, en forma expresa e inequívoca, se refiere a la aplicación futura de las condiciones del respectivo contrato de estabilidad tributaria, lo cual ya fue definido por la DIAN.

Indicó que, por lo expuesto, no son válidos los argumentos de la actora acerca de que la Administración desconoció el contrato de estabilidad tributaria vigente por los años 2000 a 2009. Concluyó que el Banco Davivienda S.A., es sujeto pasivo del impuesto al patrimonio por el período anterior a la formalización de la fusión y, por ende, los pagos efectuados por la sociedad no constituyen un pago de lo no debido y la Administración, con su actuar, no vulneró las disposiciones citadas por la demandante.

RECURSO DE APELACIÓN

La **actora**⁸ interpuso recurso de apelación en el que reiteró los cargos expuestos en la demanda y agregó que el Banco Davivienda, en su calidad de absorbente, asumió la posición de la absorbida, Granbanco S.A., a quien sucedió en todos los derechos y obligaciones derivados del contrato de estabilidad tributaria celebrado por Bancafé en el 2000, vigente por todo el 2007.

Indicó que lo que se pretende no es aplicar retroactivamente un derecho adquirido por el Banco Davivienda S. A., al momento de solemnizar la fusión, sino que el derecho de la sociedad es el mismo que tenía Granbanco a 1° de enero de 2007, cuando se causó instantáneamente el impuesto, aspecto que es el fundamental de la argumentación y que no analizó el *a quo*, pues se limitó a afirmar que el acto de fusión no puede tener el efecto retroactivo.

⁸ Folios 158 a 168 del cuaderno principal

Dijo que tanto la DIAN como el *a-quo* desconocieron los efectos de la fusión que la legitiman para exigir el reconocimiento de los derechos transferidos, de conformidad con los artículos 178 del Código de Comercio y 60 del Estatuto Orgánico del Sector Financiero y que es la única titular del citado contrato durante el 2007, pues no pueden existir dos titulares del mismo.

Mencionó que el Tribunal, en la sentencia, adujo que el artículo 169 de la Ley 223 de 1995, no es aplicable al caso, en cuanto a que los contratos de estabilidad tributaria deben referirse a ejercicios gravables completos. Al respecto, dijo que el mantenimiento del equilibrio del contrato, de acuerdo con el artículo 1602 del Código de Comercio, y las razones de justicia y equidad obligan al Estado a reconocerle al Banco Davivienda S.A., su derecho a ser exonerado del impuesto al patrimonio por todo el año 2007, en cumplimiento del artículo 169 *ibídem*, y a devolverle el impuesto que indebidamente pagó, conforme con el artículo 850 del Estatuto Tributario.

Finalmente, solicitó revocar la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca y que, en su lugar, se acceda a las súplicas de la demanda.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **entidad demandante**⁹ reiteró lo expuesto en la demanda y en el memorial del recurso de apelación.

La **entidad demandada**¹⁰ insistió en las razones expuestas en el escrito de contestación de la demanda.

El **Ministerio Público**¹¹ solicitó que se confirme la sentencia apelada, por lo siguiente:

Precisó que el apelante no ataca la sentencia del *a quo*, ni los actos demandados, sino la Resolución 07582 del 27 de junio de 2007, que autorizó a la actora a aplicar el régimen de estabilidad tributaria desde el momento en que se formalizó el acuerdo de fusión, el cual sirvió de fundamento a los actos demandados y cuya legalidad no ha sido cuestionada.

⁹ Folios 177 a 181 del cuaderno principal

¹⁰ Folios 182 a 187 del cuaderno principal

¹¹ Folio 195 a 199 cuaderno principal

Frente a la fusión y sus efectos tributarios, manifestó que la formalización del acuerdo está referida a la escritura pública, en virtud de lo cual, según el artículo 178 del Código de Comercio, la sociedad absorbente adquiere los derechos y obligaciones de la absorbida.

Que los artículos 55 y siguientes del Decreto 663 de 1993, Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, regulan el proceso de fusión entre entidades financieras y que el artículo 60 prevé que, una vez realizada la formalización de la misma, la entidad absorbente o la nueva adquiere, de pleno derecho la totalidad de los bienes, derechos y obligaciones de las entidades disueltas sin necesidad de trámite adicional alguno.

Que, en ese contexto, únicamente cuando queda formalizada la fusión, la entidad absorbente adquiere la totalidad de los derechos y obligaciones que tenía la disuelta, lo que también dispone en materia tributaria, el Decreto 852 de 2006, que reguló en forma especial los efectos de la fusión, normativa que dispuso que a partir del momento en que se formalizara el acuerdo la entidad absorbente adquiriría los derechos tributarios de la absorbida.

Precisó que, en el presente caso, la fusión, mediante la cual la demandante absorbió a Granbanco, se formalizó el 29 de agosto de 2007 y que la demandante declaró el impuesto al patrimonio que, de conformidad con lo previsto en los artículos 26 y 27 de la Ley 1111 de 2006, se causaba por la posesión de riqueza al 1° de enero de 2007, fecha para la cual la sociedad actora estaba obligada a declararlo y a pagarlo.

Advirtió que la sociedad actora no podía aducir, en esa fecha, la condición de beneficiaria del contrato de estabilidad tributaria, pues no había adquirido los derechos derivados de ese contrato que traía la absorbida.

Que, en tales condiciones, el acuerdo de fusión entre Davivienda y Granbanco no podía generar efectos antes del 29 de agosto de 2007, porque tanto las normas mercantiles como las financieras le otorgaban ese derecho después de formalizado el acuerdo, como se expresó en la Resolución 07582 de 2007, proferida por la DIAN.

De modo que la demandante realizó el pago en su condición de sujeto pasivo del impuesto al patrimonio que poseía al 1° de enero de 2007 y hasta el 29 de agosto de 2007, quedando exonerada del mismo sólo a partir de la formalización del acuerdo, por lo que no se configura un pago de lo no debido.

Por último, agregó que el hecho de que los contratos de estabilidad tributaria debían suscribirse respecto de periodos gravables completos, no tiene el alcance de desconocer la regulación especial prevista en las normas antes mencionadas ni de darle efectos retroactivos a la fusión, como lo pretende la demandante.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Debe la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 27 de enero de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que denegó las súplicas de la demanda.

La controversia jurídica versa en determinar si procede la devolución, a favor de la demandante, del valor que pagó por concepto de la segunda cuota del impuesto al patrimonio del ejercicio fiscal 2007, correspondiente al período anterior a la fusión realizada en el mes de agosto del mismo año, por efectos del régimen de estabilidad tributaria que amparaba a la entidad que absorbió.

Para proceder al análisis señalado, la Sala reitera las consideraciones expuestas en la Sentencia del 25 de junio de 2012, dictadas en el proceso 18590, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, al resolver el mismo asunto entre las mismas partes, en relación con el valor pagado por la primera cuota del impuesto al patrimonio por el año 2007.

En primer lugar, es necesario señalar que conforme con el artículo 172 del Código de Comercio, la fusión de sociedades tiene ocurrencia cuando una o más sociedades se disuelven sin liquidarse para ser absorbidas por otra o para crear una nueva.

La misma norma prevé que la sociedad absorbente o la nueva compañía adquiere los bienes, derechos y obligaciones de la sociedad o sociedades disueltas al

formalizarse el acuerdo de fusión, es decir, que la nueva sociedad, una vez formalizada la misma, adquiere los bienes y los derechos de la absorbida e igualmente asume sus pasivos, tal como lo establece el artículo 178 del mismo Código¹².

La fusión de entidades financieras o aseguradoras vigiladas por la Superintendencia Financiera¹³ se rige por las disposiciones contenidas en el Decreto 663 de 1993 – Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y, en lo no previsto, se aplicarán las demás normas de carácter especial lo dispuesto en el Código de Comercio y en la Ley 79 de 1988, según el caso.

El artículo 60 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero establece que la formalización del acuerdo de fusión y el registro de la escritura pública en la Cámara de Comercio deberán efectuarse dentro de los cuarenta y cinco (45) días calendarios siguientes a la fecha en que venza el término para objetar que tiene la Superintendencia Financiera. Una vez formalizada la fusión, la entidad absorbente o la nueva adquiere de pleno derecho la totalidad de los bienes, derechos y obligaciones de las entidades disueltas, sin necesidad de trámite adicional alguno.

De la normativa mencionada, es claro, para la Sala, que la fusión surte efectos a partir del momento en que se formalice el acuerdo, esto es, desde la fecha en que se eleve a escritura pública, suscrita por los representantes legales de las sociedades participantes.

Respecto a la fusión, el artículo 14-1 del Estatuto Tributario dispone que *“Para efectos tributarios, en el caso de la fusión de sociedades, no se considerará que existe enajenación, entre las sociedades fusionadas. La sociedad absorbente o la nueva que surge de la fusión, responde por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses y demás obligaciones tributarias de las sociedades fusionadas o absorbidas”*.

¹² **“EFECTOS PATRIMONIALES. Art. 178.** *En virtud del acuerdo de fusión, una vez formalizado, 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. La tradición de los inmuebles se hará por la misma escritura de fusión o por escritura separada, registrada conforme a la ley. La entrega de los bienes muebles se hará por inventario y se cumplirán las solemnidades que la ley exija para su validez o para que surtan efectos contra terceros”*.

¹³ *Por Decreto 4327 de 25 de noviembre de 2005, se fusionó la Superintendencia Bancaria en la de Valores, con el nombre de Superintendencia Financiera de Colombia*

El Gobierno Nacional, mediante el Decreto 852 de 2006, reglamentó los efectos tributarios de la fusión, escisión y cesión de activos, pasivos y contratos. En el artículo 1° dispuso que a partir del momento en que se formalice el acuerdo de fusión, la sociedad absorbente, o la nueva que surge de la fusión, adquirirá los derechos de carácter tributario de la sociedad o sociedades absorbidas.

El régimen especial de estabilidad tributaria fue creado por el artículo 169 de la Ley 223 de 1995, que adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 240-1. Consistía en que el contribuyente, persona jurídica, que suscribiera el contrato de estabilidad tributaria con el Estado, hasta por diez años, quedaba excluido de cualquier tributo o contribución del orden nacional que se estableciera con posterioridad al mismo, o de cualquier incremento a las tarifas del impuesto sobre la renta y complementarios, siempre que se determinara una tarifa de este impuesto, superior en dos puntos porcentuales a la tarifa general vigente.

Las solicitudes se debían presentar ante el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales o su delegado, quien debía suscribir el contrato respectivo, dentro de los dos (2) meses siguientes a la formulación de la solicitud.

En el *sub exámine*, observa la Sala que mediante la Resolución 03408 del 10 de abril de 2006, la DIAN autorizó a Granbanco S.A. para aplicar el régimen de estabilidad tributaria que amparaba al Banco Cafetero S.A por los años gravables 2000 a 2009 y que el acuerdo de fusión entre la entidad demandante y Granbanco S.A. se protocolizó mediante la Escritura Pública N° 7019 del 29 de agosto de 2007 de la Notaría 71 del Círculo de Bogotá.

Por lo tanto, el Banco Davivienda adquirió la condición de beneficiario del contrato de estabilidad tributaria, que poseía Granbanco S.A., a partir del 29 de agosto de 2007, no antes, como lo aduce la apelante, porque tanto las normas comerciales como las financieras otorgan, a la fusión de sociedades, efectos a partir de la formalización del acuerdo; acorde con lo anterior, la DIAN profirió la Resolución 7582 del 27 de junio de 2007, en la que autorizó al Banco Davivienda S.A. para aplicar el régimen de estabilidad tributaria que amparaba a Granbanco S.A. – Bancafé, a partir del día en que se formalizara el acuerdo de fusión y hasta el 31 de diciembre de 2009.

En ese contexto no está llamado a prosperar el cargo de apelación.

En cuanto al pago del impuesto al patrimonio por el ejercicio fiscal 2007, respecto del cual se solicita la devolución, por pago de lo no debido, la Sala precisa:

El artículo 17 de la Ley 863 de 2003, “*por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas*”, modificó el Capítulo V del Título II del Libro Primero del Estatuto Tributario, con el fin de establecer por los años gravables 2004, 2005 y 2006, el impuesto al patrimonio a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta.

Luego, con la Ley 1111 de 2006 se extendió a los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010 para los patrimonios líquidos superiores a 3.000 millones de pesos, a la tarifa del 1.2% anual.

En el artículo 28 se dispuso que la base imponible del impuesto al patrimonio está conformada por el valor del patrimonio líquido del contribuyente, poseído el 1º de enero del año 2007, determinado conforme con lo previsto en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario.

En el *sub exámine* se observa lo siguiente:

- El 24 de mayo de 2007, el Banco Davivienda S.A. presentó la declaración del impuesto al patrimonio por el año gravable 2007.
- EL 25 de mayo del mismo año pagó la primera cuota de dicho impuesto, por valor de \$6.547.507.000, mediante el Recibo de Pago N° 5180005006902.
- El 31 de enero de 2008 pagó la segunda cuota, por la suma de \$6.547.507.000, mediante el Recibo de Pago N° 518000500023390.
- El 10 de junio de 2008 la apelante solicitó la devolución de \$6.547.507.000, como pago de lo no debido por concepto de la segunda cuota del impuesto al patrimonio del año 2007.

- La Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, mediante la Resolución 608-0888 del 23 de julio de 2008, ordenó la devolución de \$2.242.297.000 y rechazó la suma de \$4.305.210.000.

De acuerdo con lo anterior, se reitera, la fusión se formalizó el 29 de agosto de 2007, lo que significa que a 1° de enero de 2007, la base gravable de la actora superaba la establecida en la ley para quedar obligada al pago del impuesto al patrimonio y, por lo tanto, no se configuró un pago de lo no debido, el que se materializa cuando el contribuyente o responsable ha realizado el pago sin causa legal y, en este caso, es indudable la obligación impuesta por la ley a la sociedad demandante.

En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.

Finalmente, en cuanto a la aplicación del artículo 169 de la Ley 223 de 1995, que establece que los contratos de estabilidad tributaria se refieren a ejercicios fiscales completos, advierte la Sala que en el presente caso no es posible exigir su aplicación, pues el proceso de fusión no se inició ni se materializó el 1° de enero de 2007, lo que, como quedó antes anotado, ocurrió el 29 de agosto de 2007, fecha a partir de la cual la sociedad demandante quedó autorizada para disponer de los beneficios de dicho contrato.

Por lo expuesto, la Sala no dará prosperidad al recurso de apelación interpuesto por la demandante y confirmará la decisión del *a-quo*.

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

F A L L A

Primero: CONFÍRMASE la sentencia del 27 de enero de 2011, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", proferida dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por la entidad financiera Banco Davivienda S.A. contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

Segundo: Reconócese personería a la abogada Carmen Adela Cruz Molina, como apoderada de la DIAN, en los términos del poder que aparece en el folio 188 del cuaderno principal.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ