

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera ponente: LIGIA LÓPEZ DÍAZ

Bogotá, D.C., ocho (8) de noviembre de dos mil siete (2007)

Radicación número: 25000-23-27-000-2003-91847-01(15316)

Actor: TERMOFLORES S.A. E.S.P.

Demandado: CAMARA DE COMERCIO DE BOGOTA

Referencia: APELACIÓN SENTENCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la Sentencia del 20 de enero de 2005, mediante la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, negó las pretensiones referidas a la solicitud de devolución de lo pagado por Impuesto de Registro a la Cámara de Comercio de Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Mediante escritura pública número 15.943 otorgada el 27 de diciembre de 2002, se perfeccionó la fusión de las sociedades Flores Holding Ltda, Flores II S.A., Flores III S.A., Flores II S.A. y CIA SCA ESP; y Flores III S.A. y Cia SCA ESP.

Con tal instrumento se perfeccionaba a términos del artículo 177 del Código de Comercio la reforma de estatutos de las sociedades integradas, siendo el objeto de dicha escritura, única y exclusivamente la fusión de ellas por creación de Termoflores, S.A. ESP.

La Escritura fue presentada para su inscripción en el registro mercantil de la Cámara de Comercio de Bogotá el 27 de diciembre de 2002.

El 27 de diciembre de 2002 la demandante efectuó el pago de las sumas liquidadas por la Cámara de Comercio por concepto de impuesto de registro.

La liquidación de la Cámara de comercio se basó en que el acto objeto de registro suponía no sólo el de fusión sino también el de “constitución” de una nueva sociedad, por lo que sometió cada uno a un tratamiento independiente.

Inconforme con la liquidación efectuada y entendiendo que había un pago de sumas no debidas respecto de lo que la Cámara liquidó como “constitución” de sociedad, Termoflores S.A. ESP presentó con fecha 23 de enero de 2003 la solicitud de devolución del impuesto pagado no debido.

Por medio de la Resolución No. 033 del 27 de febrero de 2003, la Presidente Ejecutiva de la Cámara de Comercio de Bogotá, resolvió la solicitud presentada negando la solicitud de devolución, por establecer que la liquidación fue válida porque la reforma de fusión por creación supone un acto de constitución de sociedad.

El 29 de abril de 2003 la sociedad interpuso el recurso de reconsideración en contra de la anterior resolución, precisando que la fusión por creación tiene por objeto la creación de una nueva sociedad, que no hay acto de constitución de sociedad sino de fusión y que el tratamiento dado por la Cámara de Comercio suponía dar a un mismo hecho económico un doble tratamiento fiscal.

El recurso fue resuelto mediante la Resolución No. 140 del 16 de julio de 2003, en la que la Presidente Ejecutiva de la Cámara de Comercio de Bogotá resuelve confirmar el acto recurrido, agotando de esta forma la vía gubernativa.

DEMANDA

El apoderado judicial de la sociedad, demandó a la Cámara de Comercio de Bogotá y al Departamento de Cundinamarca ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó:

“a. Que se declare la nulidad de la Resolución No. 033 del veintisiete (27) de febrero de dos mil tres (2003) (Anexo 3), proferida por la Presidente Ejecutiva de la Cámara de Comercio de Bogotá, mediante la cual esa entidad resolvió no acceder a la devolución de las sumas pagadas y no debidas por impuesto de registro respecto de la inscripción en el registro público de comercio de la Escritura Pública No. 15.943, otorgada el 27 de diciembre de 2002 en la Notaría Quince del círculo de Bogotá; y la nulidad de la Resolución 140 del dieciséis (16) de julio de dos mil tres (2003) (Anexo 4), proferida por la misma funcionaria, que confirmó la Resolución No. 033 anterior y agotó la vía gubernativa.

“b. Como consecuencia de dicha declaratoria, como restablecimiento del derecho se ordene a las entidades demandadas:

- La devolución de la suma de cuatrocientos cuarenta y cuatro millones ochocientos setenta y un mil novecientos pesos (\$444.871.900.00), suma cancelada a título de impuesto de registro no debido por la pretendida “constitución” de la sociedad Termoflores, S.A. ESP; y
- En aplicación del artículo 863 del Estatuto Tributario, el pago de los intereses moratorios causados sobre la suma anterior, desde el 30 de enero de 2003, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación, a la tasa de interés vigente en esa fecha.

“...

“c. Que se condene en costas a las demandadas, de acuerdo con las normas legales”.

Con la actuación administrativa, el accionante considera vulneradas las siguientes normas:

“Los actos demandados son violatorios del artículo 228 de la Constitución Política, del Artículo 229 de la Ley 223 de 1995, Los Artículos 98 y 172 del Código de Comercio, y del Literal g) del Artículo 6 del Decreto Reglamentario 650 de 1996”.

El concepto de violación se resume así:

A. La fusión por creación no involucra un negocio jurídico de “constitución” de sociedad.

Dado que el artículo 2 del Decreto Reglamentario No. 650 de 1996 precisa que el impuesto de registro se causa en el momento de la solicitud y se paga por cada acto, contrato o negocio jurídico sujeto a registro, los actos demandados plantean el problema jurídico de si en la fusión por creación existe un acto de constitución de sociedad, independientemente de la fusión, que tenga como consecuencia que deba ser tratado para fines del impuesto de registro de manera separada; o si por el contrario, la fusión por creación es un solo acto que debe regirse por la norma especial que lo considera como un acto sin cuantía. (literal g) del artículo 6 del Decreto Reglamentario 650 de 1996).

Estimó que las decisiones adoptadas en el seno de la asamblea general de accionistas, como la de reformar los estatutos para la fusión de la sociedad, configuran un “acuerdo” o “acto unilateral colegiado o complejo”, en consecuencia no se trata de un

contrato, sino de una manifestación de voluntad de un órgano societario.

Señaló: “...la afirmación de que existe ‘...un acto independiente derivado de la voluntad de los asociados de crear una nueva persona jurídica’, como afirma la entidad en los actos acusados, carece de sustento, pues, reiteramos, se trata de una decisión unilateral societaria y no de una convención o cruce de voluntades entre los asociados”.

Conforme al artículo 170 del código de Comercio, el objeto de la fusión por creación es disolver la sociedad, que desaparezca su personalidad, de modo que tal patrimonio sea asumido por una entidad jurídica existente o creada para el efecto; es decir, no existe desplazamiento del patrimonio, transferencia del mismo, ni por parte de la sociedad fusionada, o de sus asociados, o la nueva, sino una decisión al interior de la misma que permite el cambio de identidad del titular del mismo patrimonio social.

En la fusión si bien existe cambio en la identidad del titular del patrimonio social, este tránsito opera al margen de la idea de enajenación; por ello no puede hablarse de aportes, ya que para que éstos existan, debe existir transferencia de activos al capital de un tercer ente societario.

Como quiera que la fusión societaria por creación implica circulación automática y en bloque de los activos y pasivos, desde la sociedad o sociedades que desaparecen, hacia la nueva sociedad que las releva, el capital y el patrimonio de la nueva compañía, resultante de la fusión, no se conforman con aportes que con motivo de la fusión hayan sido cubiertos por los asociados. Se integran con los elementos y relaciones patrimoniales que se repite, ope legis y en bloque, se han desplazado hacia la nueva entidad, todo lo cual es incompatible con el escenario de aportación propio de la constitución societaria.

Precisó: "...no habiendo contrato de sociedad, ni tampoco un aporte, no puede menos que concluirse que en la fusión por creación no se reúne ninguno de los elementos esenciales del negocio jurídico contractual de constitución de sociedad, por lo que mal puede atribuírsele los efectos jurídicos y fiscales propios de tal negocio".

B. En la fusión por creación, el acuerdo creador de la entidad absorbente es parte integrante de la fusión misma, no es un acto separable e independiente.

Conforme al artículo 172 del Código de Comercio, no puede concebirse una “fusión por creación” que no implique la “creación” de la nueva sociedad, ya que, si ella no existe no es posible formalizar fusión alguna.

En consecuencia, la creación de la nueva sociedad es parte de la reforma de fusión por creación. Frente a las normas del impuesto de registro, no hay más que un hecho gravado, la fusión, para la cual la normativa del impuesto de registro ha definido especial tratamiento en materia de tarifa correspondiente a los actos sin cuantía (literal g) del artículo 6 del Decreto 650 de 1996).

C. El tratamiento fiscal dado a la fusión como acto sin cuantía es exclusivo, independientemente del tipo de fusión, por tratarse de un solo hecho económico.

Al referirse el artículo 6º del Decreto 650 de 1996 como acto sin cuantía a aquel que no incorpore ‘derechos apreciables pecuniariamente a favor de particulares’ está reconociendo en concordancia con la ley (artículo 229 de la Ley 223 de 1995), que debe existir en el acto una manifestación de capacidad económica, reflejada en que el mismo contenga, incluya o evidencie, derechos de contenido patrimonial.

Señaló: “...la fusión por creación es un solo acto, la fusión, que se rige por la norma especial que lo considera como uno sin cuantía, el literal g) del Artículo 6 del Decreto Reglamentario 650 de 1996; de la misma manera, conforme a tales disposiciones, no es procedente dar a la fusión por creación para fines del impuesto de registro, un tratamiento diferente al de la fusión por absorción, existiendo, repetimos un único tratamiento fiscal para la fusión en cualquier modalidad”.

OPOSICIÓN

El Departamento de Cundinamarca se opuso a las pretensiones de la demanda señalando que el artículo 226 de la ley 223 de 1995 establece el hecho generador del impuesto de registro así: “Está constituido por la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos documentales en los cuales sean parte o beneficiarios los particulares y que, de conformidad con las disposiciones legales, deban registrarse en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos o en las Cámaras de Comercio”.

Con fundamento en el artículo 2º del decreto 650 de 1996, según el cual: “cuando un mismo documento contenga diferentes actos sujetos a registro, el impuesto se liquidará sobre cada uno de ellos, aplicando la base gravable y la tarifa establecida en la ley”,

concluyó que la Cámara de comercio de Bogotá, al efectuar por una parte la inscripción de la fusión de las empresas Flores Holding Ltda, Flores II S.A., Flores III S.A., Flores II S.A., y cia SCA ESP y Flores III S.A. y Cia S.A. ESP, y por otra parte la constitución de la empresa “Termoflores S.A. ESP”, contenidas en la escritura No. 15943 de diciembre 27 de 2002, procedió en derecho a liquidar, cobrar y recaudar el impuesto de registro, en consideración a que en los términos del artículo 2, inciso segundo del Decreto 650 de 1996, se trata de dos actos diferentes contenidos en un mismo documento sujeto a registro; aclarándose que el primero, es decir, la fusión es un acto sin cuantía según el literal g) del artículo 6 del Decreto 650 de 1996; y el segundo acto, esto es la inscripción, con cuantía, en aplicación del artículo 229 de la ley 223 de 1995, en lo atinente a la constitución de una sociedad anónima; máxime si se tiene en cuenta que del texto de la escritura No. 15943 de diciembre 27 de 2002, se desprende que con ella se formalizó la fusión de acuerdo con el contenido establecido en el artículo 177 del Código de Comercio y se crea una nueva sociedad, con los requisitos y formalidades propias de los artículos 98 y 110 del Código de Comercio.

La Cámara de Comercio de Bogotá también contestó la demanda, expresando que las reformas estatutarias son un acto

jurídico con naturaleza contractual. Por esto, el argumento del demandante, que pretendía derivar como consecuencia de la supuesta naturaleza unilateral de las reformas de estatutos el que en la fusión por creación no pudiera existir un verdadero acto de constitución, no tiene asidero jurídico.

Respecto al argumento del demandante según el cual en la fusión por creación no hay constitución porque faltan los dos elementos fundamentales del contrato de sociedad, como son el acuerdo de las partes y la existencia de aportes, precisó que cuando se trata de una fusión por creación, el contenido del compromiso de fusión necesariamente debe referirse a la constitución de la nueva sociedad, pues el numeral 1 del artículo 173 del Código de Comercio señala que allí deben expresarse entre otras, las “condiciones en que se realizará” la fusión, lo cual, en concordancia con el artículo 98 del mismo código, implica que deberá establecerse una nueva sociedad, con todos los elementos requeridos por la ley. En consecuencia, en el compromiso de fusión quedará expresada la voluntad de constituir una nueva sociedad y también habrán de señalarse sus estatutos, con todos los requisitos dispuestos en el artículo 110 del Código de Comercio.

De acuerdo con el “Extracto de Transcripción de Decisiones Unánimes y Escritas de las Asambleas Generales de Accionistas de las Sociedades Flores II S.A., Flores III S.A., Flores II S.A. y Cía SCA ESP, Flores III S.A. y Cía SCA ESP y la junta de socios de la Sociedad Flores Holding Ltda” es claro que existió un consentimiento escrito conjunto y unánime de las asambleas mencionadas y de la junta de socios citada para aprobar el acuerdo de fusión de las sociedades referidas, aprobar las fórmulas para el intercambio de acciones y cuotas sociales y autorizar a los representantes legales para realizar los trámites inherentes al perfeccionamiento de la fusión. En este extracto, no sólo se encuentra la decisión de cada sociedad de participar en la fusión, sino que expresamente incluye también la manifestación de los socios y accionistas de participar en la misma, lo cual evidencia “un acuerdo de voluntades” entre los accionistas, las sociedades y los socios para la disolución sin liquidación, fusión y creación de una sociedad.

Precisó: *“... debe concluirse que, contrario a lo que sostiene el demandante, en el caso de una fusión por creación existe un verdadero acuerdo contractual para la constitución de una ‘nueva compañía’, en los términos del artículo 172 del Código de Comercio, y que esa nueva compañía adquiere a título de aporte*

los bienes y derechos que correspondían a las sociedades fusionadas, a la luz del artículo 178 del Código de Comercio”.

Señaló que la fusión y la constitución de la sociedad beneficiaria de la misma son actos totalmente independientes.

Por cuanto toda fusión supone la existencia de un beneficiario, la sociedad absorbente necesariamente habrá de existir antes de la fusión o habrá de crearse con ocasión de ella. Y de la misma manera en que no puede discutirse cuando la constitución de la sociedad beneficiaria es un acto previo a la fusión, que se está frente a dos actos distintos, tampoco existe duda alguna que cuando dicha constitución es concomitante con la fusión los dos actos mantienen su independencia e identidad, y por esto cada cual deberá sujetarse a las reglas que la ley dispone especialmente para ellos.

La simple coincidencia temporal e instrumental que se da en los casos de la fusión por creación no debe ser confundida con la identidad jurídica de los dos actos. Esta es una simple apariencia, que no puede desconocer la realidad jurídica de la operación y en particular no debe ser atendida para justificar un tratamiento especial frente al régimen tributario que es comúnmente aplicable

a la constitución de cualquier sociedad, sin importar cuál haya sido su causa antecedente.

Estimó que en la medida en que la fusión y la constitución de una nueva sociedad son actos independientes y diferenciables, el impuesto de registro aplicable a ellos se regirá por las normas previstas para cada caso. Para la fusión, se deberá tener en cuenta el literal f) del artículo 6º, que define dicha reforma estatutaria como un acto sin cuantía para efectos del impuesto de registro, mientras que para la constitución de la nueva sociedad deberá estarse a lo dispuesto en el literal a) del artículo 8º del mismo Decreto, el cual en concordancia con el artículo 229 de la Ley 223 de 1995, dispone que para la liquidación del impuesto en la inscripción de constituciones de sociedades comerciales, deberá tenerse como base gravable el valor del capital suscrito, si es una sociedad anónima o asimilada, o el valor del capital social, si se trata de una sociedad de responsabilidad limitada o asimilada.

Respecto al argumento del demandante según el cual el artículo 14-1 del Estatuto Tributario al establecer que: "...para efectos tributarios, en el caso de la fusión de sociedades, no se considerará que existe enajenación, entre sociedades fusionadas..." se infiere que tal norma es aplicable al impuesto de

registro y que por tal razón, no habiendo enajenación en la fusión, no puede considerarse que ella incorpore un derecho apreciable en dinero a favor de particulares que la convierta en un acto con cuantía, precisó:

El artículo 14-1 del Estatuto Tributario establece una ficción legal en virtud de la cual para efectos tributarios y únicamente para ellos, se entiende que no existe enajenación entre las sociedades fusionadas, a pesar de que conforme a los principios del derecho privado tal enajenación si existe. Esta ficción legal ha sido establecida con el único propósito de evitar que las fusiones paguen ciertos impuestos nacionales cuyo hecho generador está asociado a la existencia de un acto de enajenación entre diferentes sujetos de derecho. Se trata de una norma cuyo propósito esencial es establecer un tratamiento favorable o preferencial para las fusiones frente a los impuestos que pertenecen a la Nación.

La aplicación del artículo 14-1 al impuesto de registro generado en las fusiones por creación implicaría establecer un tratamiento preferencial, por cuanto habría que aceptar que mientras todos los actos de constitución de sociedades están sujetos al impuesto de registro, el acto de constitución de una sociedad beneficiaria de una fusión, por el simple hecho de tener causa en tal acto, no está

sujeto al mismo tratamiento fiscal. En la práctica esto equivale a establecer una exención tributaria frente al impuesto de registro para esta clase de constituciones.

Precisó: “ *El impuesto de registro es de carácter eminentemente documental, grava específicamente la inscripción de actos jurídicos que por disposición legal deban ser registrados en algún registro público. Todos los elementos de esta definición son de carácter jurídico: “acto jurídico”, inscripción”, “registro público”, “disposición legal”. De nada sirve consultar la realidad económica para determinar si una cierta actuación es un acto jurídico, o si ella debe ser inscrita en un registro público de conformidad con la ley. Todas las cuestiones de las cuales pende la causación el impuesto han de resolverse a la luz del derecho”.*

LA SENTENCIA APELADA

La Subsección B de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante providencia del 20 de enero de 2005, negó las súplicas de la demanda.

El *A-quo* precisó que conforme al artículo 172 del Código de Comercio, se entiende que hay fusión “cuando una o más

sociedades se disuelvan, sin liquidarse, para ser absorbidas por otra o para crear una nueva”, circunstancia ésta última que ocurrió en el caso concreto, conforme a la escritura pública No. 15943 de 27 de diciembre de 2002.

Consta en el expediente que para la formalización en los términos del artículo 177 del Código de Comercio y con el fin de dar cumplimiento a lo resuelto por las Asambleas Generales de Accionistas y Junta de Socios se “eleva a escritura pública la reforma de estatutos de las sociedades consistente en fusión por creación de una nueva sociedad” de manera que las sociedades absorbidas se disuelven sin liquidarse y su patrimonio es absorbido “por una nueva sociedad que se crea en el presente acto de formalización de la fusión y se denominará Termoflores S.A. ESP”. (fl 43), empresa de servicios públicos con naturaleza de anónima (fl 44 vto.).

Conforme al hecho generador del impuesto de registro, descrito en el artículo 226 de la Ley 223 de 1995 y por tratarse de un acto que da origen a una nueva sociedad de naturaleza anónima, está sujeta a registro y por tanto, el impuesto liquidado se encuentra ajustado a la Ley.

Señaló: “...es necesario decir que la Sala no comparte la tesis de la sociedad actora que en resumidas cuentas pretende que se cause el impuesto en alusión cuando los recursos provienen de personas naturales, o jurídicas cuando no se fusionan, puesto que como se anotó, el impuesto de registro es instrumental en la medida que recae sobre el documento, que si tiene un contenido económico dicho valor constituye la base para la determinación del impuesto, como ocurrió en el presente evento y, cuando el documento no tiene cuantía la tarifa se fija de acuerdo con la naturaleza del mismo”.

EL RECURSO DE APELACION

La parte demandante impugnó la Sentencia de primera instancia por considerar que el artículo 226 de la Ley 223 de 1995 establece como hecho generador del impuesto precisamente la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos documentales que deban ser objeto de registro, en consecuencia, la causación del impuesto y su determinación dependen exclusivamente de qué acto, contrato o negocio jurídico es objeto de registro.

La sola creación de una nueva sociedad no es objeto de inscripción o de impuesto de registro, debiendo verificarse el acto

o negocio jurídico objeto de registro que da lugar a la nueva sociedad, para determinar qué tratamiento fiscal es el aplicable.

Señaló: *“Para abordar el análisis en el caso de la fusión por creación, debe tenerse en cuenta que el artículo 2 del Decreto Reglamentario 650 de 1996 precisa que el impuesto se paga por cada acto, contrato o negocio jurídico sujeto a registro;; y que el Literal g) del artículo 6 del decreto 650 de 1996 ordena que ‘La inscripción de reformas relativas a la escisión, fusión, o transformación de sociedades que no impliquen aumentos de capital ni cesión de cuotas o partes de interés’ es un acto sin cuantía”*.

Para llegar a la conclusión de que la fusión por creación se grava como una constitución de una sociedad, sería necesario que ella implicara dos actos independientes, uno de fusión y otro de constitución de sociedad, ya que si es un único hecho generador, debe regirse exclusivamente por la norma especial citada.

Alegó que la fusión es un único hecho generador del cual la creación de la nueva sociedad es sólo un efecto.

La fusión por creación no reúne los elementos propios de un acto de constitución de sociedad, toda vez que la fusión por creación

es un único acto sometido a registro y no involucra acto alguno de constitución, por lo que le es aplicable la norma especial del literal g) del artículo 6 del Decreto Reglamentario 650 de 1996 que la considera como acto sin cuantía.

Precisó: “ *...considerar la fusión como un acto independiente de la creación de la nueva sociedad, vulnera el literal g) del artículo 6 del decreto 650 de 1996 no solo porque no se trata de dos actos o hechos generadores separados, según se demostró, sino porque tal posición tiene como consecuencia gravar de manera separada un mismo hecho económico, haciendo prevalecer la forma que revista la operación sobre su realidad económica”.*

ALEGATOS DE CONCLUSION

La parte demandante reiteró los planteamientos expuestos en su apelación, precisando que la sentencia apelada y los actos acusados desconocen la realidad económica de la fusión y de paso son violatorios del artículo 172 del Código de Comercio, por desconocer la naturaleza jurídica individual y única del acto de fusión. Violación que condujo a inaplicar, siendo aplicable, el literal g) del artículo 6º del Decreto 650 de 1996, disposición que prescribe el régimen propio de la fusión frente al impuesto de registro.

El Departamento de Cundinamarca, como demandado, solicitó confirmar la providencia de primera instancia precisando: *“...los actos de fusión y constitución de la nueva empresa se inscriben de manera independiente, por ser actos distintos que se regulan de manera diferente. En el caso materia de estudio, se cobró el impuesto de registro sobre la fusión de las sociedades Flores Holding Limitada, Flores II S.A., Flores III S.A., Flores II S.A. & Cia SCA ESP, Flores III S.A. & CIA SCA ESP, como actos sin cuantía de acuerdo al literal g) del artículo 6 del decreto 650 de 1996 y sobre la constitución de la nueva sociedad – Termoflores S.A. ESP, como una acto con cuantía en aplicación del artículo 229 de la Ley 223 de 1995”.*

La Cámara de Comercio de Bogotá solicitó confirmar la providencia de primera instancia reiterando que contrario a lo estimado por la demandante, en el caso de una fusión por creación, existe un verdadero acuerdo contractual para la constitución de una “nueva compañía”, en los términos del artículo 172 del Código de Comercio y esa nueva compañía adquiere a título de aporte los bienes y derechos que correspondían a las sociedades fusionadas, a la luz del artículo 178 del Código de Comercio.

Por otra parte, los actos de fusión y creación de sociedades son actos distintos y por tanto, hechos generadores distintos para el efecto del impuesto de registro por las siguientes razones:

- Toda fusión supone la existencia de un beneficiario
- Tal sociedad absorbente necesariamente habrá de existir antes de la fusión o habrá de crearse con ocasión a ella.
- Cuando dicha constitución es concomitante con la fusión los dos actos mantienen su independencia e identidad, y por esto cada cual deberá sujetarse a las reglas que la ley dispone especialmente para ellos.

Señaló: "... en la medida en que la fusión y la constitución de una nueva sociedad son actos independientes y diferenciables, el impuesto de registro aplicable a ellos se regirá por las normas previstas para cada caso. Para la fusión, se deberá tener en cuenta el literal f) del artículo 6º, que define dicha reforma estatutaria como un acto sin cuantía para efectos del impuesto de registro, mientras que para la constitución de la nueva sociedad deberá estarse a lo dispuesto en el literal a) del artículo 8º del mismo Decreto, el cual en concordancia con el artículo 229 de la Ley 223 de 1995, dispone que para la liquidación del impuesto en la inscripción de constituciones de sociedades comerciales, deberá tenerse como base gravable el valor del capital suscrito, si

es una sociedad anónima o asimilada, o el valor del capital social, si se trata de una sociedad de responsabilidad limitada o asimilada”.

EL MINISTERIO PUBLICO

La Procuradora Sexta Delegada ante ésta Corporación solicitó confirmar la sentencia de primera instancia por considerar que si bien el artículo 172 del Código de Comercio establece que la fusión ocurre cuando las sociedades se disuelvan, sin liquidarse, para ser absorbidas por otra sociedad o por una nueva, creada por voluntad expresa de los asociados, la constitución de esta última debe hacerse con las formalidades previstas en el artículo 98, en concordancia con el 110 del Código de Comercio, a fin de que al transferirse el patrimonio de aquellas cumpla el objeto social respectivo, y no como un requisito para el perfeccionamiento de la fusión, puesto que la ley mercantil (art. 173, 174, 175 y 177 del Código de Comercio), no establece que tal exigencia sea esencial para efectos de esa formalización.

Por consiguiente, en este caso son dos actos diferentes, ocurridos sucesivamente en un mismo documento, que dada su naturaleza económica son objeto de inscripción en la Cámara de Comercio, tomando respecto del contrato de constitución de la sociedad

anónima TERMOFLORES S.A., como base gravable, el capital suscrito (arts. 229 de la Ley 223 de 1995 y 8 del decreto 650 de 1996) y de los actos sin cuantía, lo normado en el literal g) del artículo 6 del Decreto 650 de 1996, según el cual, lo es la inscripción de reformas relativas a la escisión, fusión o transformación de sociedades, "...que no impliquen aumentos de capital ni cesión de cuotas o partes de interés", es decir, que no incorporen derechos pecuniarios a favor de los particulares.

CONSIDERACIONES DE LA SECCION

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los actos administrativos que negaron la devolución de las sumas pagadas por la actora a título de impuesto de registro.

Según el apelante, el artículo 226 de la Ley 223 de 1995 establece como hecho generador del impuesto precisamente la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos documentales que deban ser objeto de registro, en consecuencia, la causación del impuesto y su determinación dependen exclusivamente de qué acto, contrato o negocio jurídico es objeto de registro.

Considera que la fusión por creación no reúne los elementos propios de un acto de constitución de sociedad, toda vez que la fusión por creación es un único acto sometido a registro y no involucra acto alguno de constitución, por lo que le es aplicable la norma especial del literal g) del artículo 6 del Decreto Reglamentario 650 de 1996 que la considera como acto sin cuantía.

La parte la demandada considera que en el caso de una fusión por creación, existe un verdadero acuerdo contractual para la constitución de una “nueva compañía”, en los términos del artículo 172 del Código de Comercio y esa nueva compañía adquiere a título de aporte los bienes y derechos que correspondían a las sociedades fusionadas, a la luz del artículo 178 del Código de Comercio.

En consecuencia, partiendo de los elementos esenciales del impuesto de registro se debe establecer si la “fusión por creación” reúne los elementos propios de un acto de constitución de una sociedad para determinar si se trata de un acto sin cuantía para efectos de la liquidación del tributo.

La Ley 223 de 1995, en su artículo 226, describe el hecho generador del impuesto de registro en los siguientes términos:

*“Artículo 226.—**Hecho generador.** Está constituido por la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos documentales en los cuales sean parte o beneficiarios los particulares y que, de conformidad con las disposiciones legales, deban registrarse en las oficinas de registro de instrumentos públicos o en las cámaras de comercio.*

Cuando un acto, contrato o negocio jurídico deba registrarse tanto en la oficina de registro de instrumentos públicos como en la cámara de comercio, el impuesto se generará solamente en la instancia de inscripción en la oficina de registro de instrumentos públicos.

No generan el impuesto aquellos actos o providencias que no incorporan un derecho apreciable pecuniariamente en favor de una o varias personas, cuando por mandato legal deban ser remitidos para su registro por el funcionario competente.

PAR.—Cuando el documento esté sujeto al impuesto de registro de que trata la presente ley, no se causará impuesto de timbre nacional.”

De acuerdo con la norma transcrita, dos son los presupuestos del hecho generador:

- a) Estar en presencia de actos, contratos o negocios jurídicos documentales en los cuales sean parte o beneficiarios los particulares, y
- b) Que tales actos, de conformidad con las disposiciones legales, deban registrarse en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos o en las Cámaras de Comercio.¹

En relación con el primer requisito debe tenerse en cuenta que sólo los particulares son sujetos pasivos del impuesto de registro,

¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 4 de septiembre de 1998, exp 8705, M.P. Daniel Manrique Guzmán.

excluyendo a las entidades públicas, como lo aclara el inciso segundo del artículo 3° del Decreto Reglamentario 650 de 1996.

En cuanto al segundo presupuesto para que se produzca el hecho generador del impuesto de registro, se exige que los actos o contratos estén sujetos a registro en las Cámaras de Comercio u Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos, de conformidad con las disposiciones legales.

En el presente caso se demandan las Resoluciones por medio de las cuales la Cámara de Comercio de Bogotá negó la solicitud de devolución de la suma de \$444.871.900 que la accionante pagó por concepto de registro con ocasión de la inscripción de la Escritura Pública 15943 otorgada el 27 de diciembre de 2002 en la Notaría Veintinueve del Circulo de Bogotá, mediante la cual se celebró un acuerdo de fusión e integración y reforma de los estatutos de las Sociedades Flores Holding Ltda., Flores II S.A., Flores III S.A., Flores II S.A. y Cia. S.C.A. ESP y Flores III S.A., y Cia S.C.A. ESP, disueltas sin liquidarse y el contrato de constitución de una nueva sociedad absorbente denominada TERMOFLORES S.A.

La sociedad TERMOFLORES S.A., se constituyó bajo la forma de sociedad anónima, por lo cual no está excluida del gravamen y debe tributar.

Conforme al artículo 229 de la Ley 223 de 1995, la base gravable del impuesto cuando se trate de inscripción de contratos de constitución o reforma de sociedades anónimas o asimiladas está constituida por el capital suscrito:

ARTICULO 229. *Base gravable.* Está constituida por el valor incorporado en el documento que contiene el acto, contrato o negocio jurídico. Cuando se trate de inscripción de contratos de constitución o reforma de sociedades anónimas o asimiladas, la base gravable está constituida por el capital suscrito. Cuando se trate de inscripción de contratos de constitución o reforma de sociedades de responsabilidad limitada o asimiladas, la base gravable está constituida por el capital social.

En los actos, contratos o negocios jurídicos sujetos al impuesto de registro en los cuales participen entidades públicas y particulares, la base gravable está constituida por el 50% del valor incorporado en el documento que contiene el acto o por la proporción del capital suscrito o del capital social, según el caso, que corresponda a los particulares.

En los documentos sin cuantía, la base gravable está determinada de acuerdo con la naturaleza de los mismos.

Cuando el acto, contrato o negocio jurídico se refiera a bienes inmuebles, el valor no podrá ser inferior al del avalúo catastral, el autoavalúo, el valor del remate o de la adjudicación, según el caso. (subraya la Sala)

Contrario a lo afirmado por el apelante, la Sala considera que la fusión por creación reúne los elementos propios de un acto de constitución de sociedad, razón por la cual no puede

considerarse como un acto sin cuantía conforme a lo previsto en el literal g) del artículo 6 del Decreto Reglamentario 650 de 1996.

Señala el artículo 172 del Código de Comercio:

“Artículo 172.- Habrá fusión cuando una o más sociedades se disuelvan, sin liquidarse, para ser absorbidas por otra o para crear una nueva.

“La absorbente o la nueva compañía adquirirá los derechos y obligaciones de la sociedad o sociedades disueltas al formalizarse el acuerdo de fusión”.

Para la Sala, en el caso de la fusión por creación, existe un verdadero acuerdo contractual que implica la constitución de una nueva compañía, toda vez que conforme a la norma transcrita esa nueva compañía adquiere a título de aporte los bienes y derechos que correspondían a las sociedades fusionadas a la luz del artículo 178 del Código de Comercio.²

Lo anterior significa que la “nueva compañía” es diferente de las anteriores, desapareciendo el patrimonio de estas últimas, el cual pasa a formar parte del nuevo ente societario.

² “Artículo 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 surjan efectos contra terceros”.

Tal determinación quedó plasmada en la Escritura Pública 15943 otorgada el 27 de diciembre de 2002 en la Notaría Veintinueve del Circulo de Bogotá, en la que se anotó:

i) Que entre las sociedades Integradas se celebró un Acuerdo de Fusión e Integración en el cual se acordó, sujeto a las aprobaciones correspondientes, la fusión de las Sociedades Integradas de conformidad con lo previsto en el Artículo 172 del Código de Comercio, de manera que las sociedades (i) Flores Holding Ltda., (ii) Flores II S.A., (iii) Flores III S.A. (iv) Flores II S.A. y Cia SCA ESP y (v) Flores III S.A. y Cia SCA ESP se disuelvan sin liquidarse y su patrimonio sea absorbido por una nueva sociedad que se creará en el acto de formalización de la fusión y se denominará Termoflores S.A. ESP (la Nueva Sociedad), adquiriendo ésta los derechos y obligaciones de las sociedades disueltas al formalizarse el Acuerdo de Fusión e Integración". (folio 9 cuaderno de antecedentes)

Sobre el particular la Corte Constitucional se pronunció en sentencia C-044/06 del 1º de febrero de 2006, M.P. Humberto Sierra Porto, precisando:

El Código de Comercio en su artículo 172 contempla tales modalidades de fusión, la fusión por absorción que tiene lugar cuando una o más sociedades se disuelven, sin liquidarse, para ser absorbidas por otra ya existente y la fusión por creación cuando una o más sociedades se disuelven para crear una nueva. La primera modalidad no implica el nacimiento de una nueva sociedad a la vida jurídica, pues simplemente las entidades que se disuelven se integran en una persona jurídica que ya existía, mientras que la segunda modalidad supone la desaparición del mundo jurídico las sociedades disueltas y su subrogación por una persona jurídica nueva. En ambos eventos, 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 (art. 178 del C. Co.).

En la fusión por creación, la disolución y consiguiente extinción afecta a todas las sociedades que participan en la fusión y se crea una nueva compañía con vocación a suceder, a título universal, a las fusionadas, mientras que, en la fusión por absorción, subsiste la sociedad absorbente, sin que se de la disolución de la sociedad

absorbente, y ésta aumentará su capital hasta la concurrencia del valor de los activos netos que incorpora a su patrimonio³

En consecuencia, toda vez que al operar la fusión por creación nace a la vida jurídica una nueva sociedad, para efectos del impuesto de registro se debe determinar la base gravable aplicable.

Mediante el Decreto 650 de 1996 se reglamentó parcialmente la Ley 223 de 1995 y respecto al impuesto de registro dispuso:

Artículo 1o. Actos, contratos y negocios jurídicos sujetos al impuesto de registro. Están sujetas al impuesto de registro, en los términos de la Ley 223 de 1995, las inscripciones de los documentos que contengan actos, providencias, contratos o negocios jurídicos en que los particulares sean parte o beneficiarios que, por normas legales, deban registrarse en las Cámaras de Comercio o en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos.

La matrícula mercantil o su renovación, la inscripción en el registro nacional de proponentes y la inscripción de los libros de contabilidad no se consideran actos, contratos o negocios jurídicos documentales.

Artículo 2o. Causación y pago. El impuesto se causa en el momento de la solicitud y se paga por una sola vez por cada acto, contrato o negocio jurídico sujeto a registro.

Cuando un mismo documento contenga diferentes actos sujetos a registro, el impuesto se liquidará sobre cada uno de ellos, aplicando la base gravable y tarifa establecidas en la ley.

Parágrafo. No podrá efectuarse el registro si la solicitud no se ha acompañado de la constancia o recibo de pago del impuesto. Cuando se trate de actos, contratos o negocios jurídicos entre entidades públicas, dicho requisito no será necesario.

Artículo 6o. Actos, contratos o negocios jurídicos sin cuantía y tarifa. Todos los actos, contratos o negocios jurídicos sin cuantía, es decir aquellos que no incorporan derechos apreciables pecuniariamente en favor de los particulares, sujetos al impuesto de registro, estarán gravados con tarifas entre dos (2) y

³ NARVAEZ GARCIA, José Ignacio. **Teoría General de las Sociedades**. Séptima edición. Ediciones Doctrina y Ley, Bogotá, Colombia, 1996, pp. 204, 205.

cuatro (4) salarios mínimos diarios legales, determinadas por la respectiva asamblea departamental, a iniciativa del Gobernador.

Para efectos de la liquidación y pago del impuesto de registro se consideran como actos, contratos o negocios jurídicos sin cuantía, entre otros, los siguientes:

a) Los actos de nombramiento, remoción o revocación de representantes legales, revisores fiscales, liquidadores, representantes de los tenedores de bonos, representantes de los accionistas con derecho a dividendo preferencial y apoderados en general;

b) Los actos por los cuales se delegue o reasuma la administración de las sociedades o de las asociaciones, corporaciones o cooperativas, los relativos al derecho de retiro, las comunicaciones que declaren la existencia de grupos económicos, situaciones de vinculación entre sociedades matrices, subordinadas y subsidiarias, el programa de fundación y folleto informativo para la constitución de sociedad por suscripción sucesiva de acciones;

c) Las autorizaciones que conforme a la ley, se otorguen a los menores para ejercer el comercio y la revocación de las mismas;

d) La inscripción de escrituras de constitución y reformas y demás documentos ya inscritos en otra Cámara de Comercio, por razón del cambio de domicilio;

e) La apertura de sucursales y agencias de sociedades colombianas, cuando no impliquen aumentos de capital, y el cierre de las mismas;

f) La inscripción de la certificación correspondiente al capital pagado;

g) La inscripción de reformas relativas a la escisión, fusión o transformación de sociedades que no impliquen aumentos de capital ni cesión de cuotas o partes de interés;

h) Los actos mediante los cuales se restituyen los bienes al fideicomitente;

i) La constitución del régimen de propiedad horizontal;

j) Las capitulaciones matrimoniales;

k) La oposición del a creedor del enajenante del establecimiento de comercio a aceptar al adquirente como su deudor;

l) La inscripción de prenda abierta sin tenencia o hipoteca abierta;

m) La cancelación de inscripciones en el registro

Artículo 8o. Base gravable en la inscripción de contratos de constitución o reforma de sociedades y otros actos. Para los actos, contratos o negocios jurídicos que se relacionan a continuación, el impuesto de registro se liquidará así:

a) En la inscripción del documento de constitución de sociedades anónimas e instituciones financieras y sus asimiladas, el impuesto se liquidará sobre el valor del capital suscrito. Si se trata de constitución de sociedades limitadas o asimiladas o de empresas unipersonales, el impuesto se liquidará sobre el valor del capital social o del patrimonio asignado, en cada caso.

...

El hecho generador del impuesto de registro, al tenor del artículo 226 de la Ley 223 de 1995, es la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos documentales, que de conformidad con las disposiciones legales deben registrarse en las oficinas de registro de instrumentos públicos o en las Cámaras de Comercio.

Toda vez que la fusión y la constitución de una nueva sociedad son actos independientes y diferenciables, el impuesto de registro aplicable a ellas se regirá por las normas previstas para cada caso.

Respecto a la fusión se debe tener en cuenta el literal g) del artículo 6º del Decreto 650 de 1996 respecto a los actos sin cuantía, según el cual lo es la inscripción de reformas relativas a la escisión, fusión o transformación de sociedades que no impliquen aumentos de capital ni cesión de cuotas o partes de interés, es decir, que no incorporen derechos pecuniarios a favor de particulares y por lo tanto, que no implican la creación de una nueva sociedad.

En cuanto a la constitución de una nueva sociedad se debe aplicar la base gravable prevista en el literal a) del artículo 8º del mismo decreto, en concordancia con el artículo 229 de la ley 223

de 1995, el cual dispone que en la inscripción del documento de constitución de sociedades anónimas e instituciones financieras y sus asimiladas, el impuesto se liquidará sobre el valor del capital suscrito.

Para la Sala, la liquidación efectuada por la de la Cámara de Comercio de Bogotá se ajusta a la ley, toda vez que se basó en que el acto objeto de registro suponía no sólo el de fusión sino también el de “constitución” de una nueva sociedad, por lo que sometió cada uno a un tratamiento independiente.

Concuerda la Sala con la conclusión efectuada por el Ministerio Público, según el cual:

“...en este caso se trata de dos actos diferentes, ocurridos sucesivamente en un mismo documento, que dada su naturaleza económica son objeto de inscripción en la Cámara de Comercio, tomando respecto del contrato de constitución de la sociedad anónima TERMOFLORES S.A., como base gravable, el capital suscrito (arts. 229 de la ley 223 de 1995 y 8 del Decreto 650 de 1996) y de los actos sin cuantía, lo normado en el literal g) del artículo 6 del Decreto 650 de 1996, según el cual, lo es la inscripción de reformas relativas a la escisión, fusión o transformación de sociedades, “...que no impliquen aumentos de capital ni cesión de cuotas o partes de interés”, es decir, que no incorporen derechos pecuniarios a favor de los particulares”.

En consecuencia, toda vez que se determinó que operó una “fusión por creación” en donde existe un verdadero acuerdo contractual que implica la constitución de una nueva compañía, para efectos de la determinación del impuesto de registro se debe aplicar la base gravable prevista en el literal a) del artículo 8º del

Decreto 650 de 1996, en concordancia con el artículo 229 de la ley 223 de 1995, razones por las cuales procede la confirmación de la sentencia apelada.

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

FALLA

CONFÍRMASE la Sentencia del 20 de enero de 2005 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y envíese copia al Tribunal de origen. Cúmplase.

Se deja constancia de que esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ **HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ**
Presidente

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA

RAÚL GIRALDO LONDOÑO
SECRETARIO