

ESCISIÓN DE SOCIEDADES –Generalidades y efectos fiscales / ESCISIÓN DE SOCIEDADES – Clases. Parcial y total / ESCISIÓN PARCIAL – Patrimonio de la sociedad escidente. En su patrimonio permanece todo aquello que no quede incorporado en el bloque transferido a la sociedad beneficiaria / Escisión – Efectos entre las partes y los terceros. Se surten a partir de la inscripción de la escritura de escisión en el Registro Mercantil / ESCISIÓN DE SOCIEDADES – Efectos fiscales. A partir del registro de la escritura con al que se perfecciona la escisión nace para la sociedad escindida (beneficiaria) la responsabilidad por el cumplimiento de las obligaciones tributarias inherentes a la parte patrimonial transferida por la sociedad escidente y, a su vez, esta adquiere los derechos derivados de la misma

Conforme con el artículo 3 de la Ley 222 de 1995, habrá escisión (i) cuando una sociedad sin disolverse, transfiere en bloque una o varias partes de su patrimonio a una o más sociedades existentes o las destina a la creación de una o varias sociedades (escisión parcial) o (ii) cuando una sociedad se disuelve sin liquidarse, dividiendo su patrimonio en dos o más partes, que se transfieren a varias sociedades existentes o se destinan a la creación de nuevas sociedades (escisión total). La escisión parcial implica *“el mantenimiento de la personalidad jurídica de la compañía escidente que no se disuelve, ni se extingue. Así pues, el efecto principal que produce la modificación contractual respecto de la sociedad escidente es la disminución del capital social o de otras cuentas patrimoniales, en cuantía equivalente a las partes patrimoniales transferidas en virtud de la operación”*. Por el contrario, en la escisión total, la sociedad escidente se extingue, sin que sea necesario cumplir con el proceso de liquidación, porque la beneficiaria asume tanto los activos como los pasivos de aquella. En la escisión parcial, que es la que interesa en este proceso, la sociedad escidente, sin disolverse, fracciona su patrimonio y la porción patrimonial dividida la transfiere en bloque a la sociedad o sociedades beneficiarias (existentes o creadas). De esta manera, **todo aquello que no esté incorporado en el bloque transferido a la sociedad beneficiaria, necesariamente permanece en el patrimonio de la sociedad escidente**. En efecto, el artículo 4 de la Ley 222 de 1995 señala que una de las especificaciones que se debe incorporar en el proyecto de escisión es la *“discriminación y valoración de los activos y pasivos que se integran al patrimonio de la sociedad o sociedades beneficiarias”* (numeral 4), que deberá ser aprobado por la junta de socios o asamblea general de accionistas de la sociedad que se escinde, así como la sociedad beneficiaria, cuando esta ya exista. Además, el acuerdo de escisión deberá constar en escritura pública, que contendrá, los estatutos de las nuevas sociedades o las reformas que se introducen a los estatutos de las sociedades existentes, según sea el caso. De igual manera, se deben protocolizar, entre otros, el acta o las actas en que conste el acuerdo de escisión y los estados financieros certificados y dictaminados, de cada una de las sociedades participantes, que hayan servido de base para la escisión (art. 8 L. 222/95). Pero, solo una vez inscrita en el registro mercantil la escritura de escisión (i) *“operará, entre las sociedades intervinientes en la escisión y frente a terceros la transferencia en bloque de los activos y pasivos de la sociedad escidente a las beneficiarias, sin perjuicio de lo previsto en materia contable”* y (ii) *“la sociedad o sociedades beneficiarias asumirán las obligaciones que les correspondan en el acuerdo de escisión y adquirirán los derechos y privilegios inherentes a la parte*

patrimonial que se les hubiera, transferido. Así mismo, la sociedad escidente, cuando se disolviera, se entenderá liquidada” (art. 9 L. 222/95). Es decir, se requiere de la inscripción en la cámara de comercio, para que la escisión surta efectos entre las partes y los terceros, a diferencia de lo que ocurre con la fusión, como se verá más adelante. Por ende, el proceso de escisión se formaliza con la inscripción en el registro mercantil de la correspondiente escritura pública. En materia tributaria, el inciso segundo del artículo 14-2 del ET, adicionado por la Ley 6 de 1992, norma vigente para la época de los hechos, preveía que “[l]as nuevas sociedades producto de la escisión serán responsables solidarios con la sociedad escindida, tanto por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses y demás obligaciones tributarias, de esta última, exigibles al momento de la escisión, como de los que se originen a su cargo con posterioridad, como consecuencia de los procesos de cobro, discusión, determinación oficial del tributo o aplicación de sanciones, correspondientes a periodos anteriores a la escisión. Lo anterior sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de los socios de la antigua sociedad, en los términos del artículo 794” del mismo ordenamiento. De esta manera, **a partir del registro de la escritura pública, con la que se perfecciona el proceso de escisión, nace para la sociedad escindida (beneficiaria) la responsabilidad por el cumplimiento de las obligaciones tributarias (sustanciales y formales) inherentes a la parte patrimonial que le ha transferido la sociedad escidente, pero, a su vez, esta adquiere los derechos que se deriven de la misma.**

FUENTE FORMAL: LEY 222 DE 1995 – ARTÍCULO 3 / LEY 222 DE 1995 – ARTÍCULO 4 / LEY 222 DE 1995 – ARTÍCULO 8 / LEY 222 DE 1995 – ARTÍCULO 9 /

FUSIÓN DE SOCIEDADES – Generalidades / FUSIÓN DE SOCIEDADES – Efectos entre los asociados. Se surten desde cuando la asamblea o la junta de socios la adopten, es decir, antes de que se solemnice la reforma estatutaria mediante escritura pública / FUSIÓN DE SOCIEDADES – Efectos frente a terceros. Se surten a partir de la inscripción en el registro mercantil / ESCRITURA DE FUSIÓN DE SOCIEDADES – Ejecutividad. Constituye título ejecutivo para adquirir derechos y recibir obligaciones / TRASPASO EN BLOQUE DE PATRIMONIO EN FUSIÓN DE SOCIEDADES – Alcance / FUSIÓN DE SOCIEDADES – Efectos fiscales. A partir de la fecha en que se formaliza la fusión nace para la sociedad absorbente la responsabilidad por el cumplimiento de las obligaciones tributarias que surjan o se consoliden con posterioridad a esa fecha y, a su vez, dicha sociedad adquiere los derechos derivados de dicha relación

Conforme con el artículo 172 del C. de Co., habrá fusión “cuando una o más sociedades se disuelvan, sin liquidarse, para ser absorbidas por otra o para crear una nueva”. La fusión, por expresa disposición del artículo 162 del C. de Co., constituye una reforma estatutaria, por esta razón, se deben cumplir las formalidades previstas en el artículo 158 del citado ordenamiento, es decir, solemnizar la reforma mediante escritura pública y, adicionalmente, inscribirse en el registro mercantil de la cámara de comercio del domicilio social. Esta reforma estatutaria **se formaliza con la escritura pública** (art. 177 del C. de Co.) **y resulta**

vinculante entre los asociados, desde el momento en el que la asamblea o la junta de socios la adopten, siempre que se hayan observado las normas y procedimientos pertinentes, es decir, producen efectos inter partes, antes de que se haya solemnizado la reforma mediante escritura pública. A diferencia de lo que ocurre con los terceros, frente a los cuales, la inscripción en el registro mercantil determina la oponibilidad de la reforma estatutaria. Para la doctrina, *“después de realizada la operación [de fusión], no existirá independencia jurídica ni económica –real ni aparente- entre los entes fusionados. La consecuencia referida obedece al acaecimiento automático”* del traspaso en bloque de patrimonios, a la extinción de las sociedades fusionadas, a la adscripción de socios o accionistas de las sociedades fusionadas en la fusionante y la responsabilidad por obligaciones anteriores y responsabilidad hacia el futuro. En esta figura, el traspaso en bloque del patrimonio opera *ipso iure* y a título universal, los *“distintos bienes, derechos y obligaciones de las sociedades fusionadas se transmiten uno actu”*; por esta razón, *“aun aquellas obligaciones cuyo surgimiento se produzca con posterioridad a la fusión, debido a causas anteriores a este negocio jurídico, comprometerán la responsabilidad de la sociedad supérstite (absorbente o nueva creación)”*. En este sentido, el inciso segundo del artículo 172 del C. de Co. señala que la sociedad *“absorbente o la nueva compañía adquirirá los derechos y obligaciones de la sociedad o sociedades disueltas al formalizarse el acuerdo de fusión”*. Lo que es reforzado con el artículo 178 del mismo ordenamiento, en el que el legislador, de manera expresa dispuso que 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”*. Por esta razón, ***“la escritura de formalización del acuerdo de fusión se erige en justo título para adquirir derechos y recibir obligaciones, efecto que opera por ministerio de la ley”*** (Negrilla de la Sala). Es preciso aclarar que si *“la fusión tiene por efecto la transferencia en bloque de todos los activos que se encontraban en cabeza de la sociedad o sociedades fusionadas, a favor de la sociedad fusionante (absorbente o de nueva creación). Aunque la ley exige que tales bienes se valoren y discriminen en forma detallada en el compromiso de fusión (C. de Co., art. 173, ord. 3º), es evidente que si se omite este requisito sobre algunos de los bienes pertenecientes a las sociedades fusionadas, los activos respectivos deberán, en todo caso, atribuirse a la sociedad fusionante”* (Negrilla de la Sala), a diferencia de lo que ocurre con la escisión (cfr. el numeral 2.1.3 de esta providencia). En materia tributaria, el inciso segundo del artículo 14-1 del ET, adicionado por la Ley 6 de 1992, norma vigente para la época de los hechos, preveía que 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”*. De esta manera, **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.**

FUENTE FORMAL: CÓDIGO DE COMERCIO – ARTÍCULO 111 / CÓDIGO DE COMERCIO – ARTÍCULO 158 / CÓDIGO DE COMERCIO – ARTÍCULO 162 / CÓDIGO DE COMERCIO – ARTÍCULO 172 / CÓDIGO DE COMERCIO – ARTÍCULO 177 / CÓDIGO DE COMERCIO – ARTÍCULO 178 / LEY 6 DE 1992 – ARTÍCULO 14-1 / LEY 6 DE 1992 / LEY 1607 DE 2012- ARTÍCULO 98 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 319-9 / DECRETO 187 DE 1975 – ARTÍCULO 1 NUMERAL 1 / CONCEPTO 220 – 043903 DE 21 DE SEPTIEMBRE DE 2007 SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES / OFICIO 220- 048665 DE 12 DE ABRIL DE 2011 SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES

PROCESOS DE REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL – Oponibilidad / PROCESO DE REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL – Calidad de terceros. La ostentan los acreedores y todas aquellas personas diferentes a los socios y accionistas de alguna de las sociedades intervinientes en el proceso, en cuanto tengan interés en la operación / **ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS EN PROCESO DE REORGANIZACIÓN O REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL – Calidad en la que actúa.** No es un tercero, a menos que sea acreedora de alguna de las sociedades intervinientes en el proceso, caso en el cual se le atribuye esa calidad respecto de ese trámite en particular / **ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS EN RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA – Calidad que ostenta.** Tiene la condición de parte o sujeto principal, no de tercero

En los procesos de reorganización empresarial, la calidad de terceros la ostentan los acreedores y todos aquellos diferentes a los socios y accionistas de alguna de las sociedades intervinientes en el proceso, en la medida en que tengan interés en la correspondiente operación. Respecto de estos terceros, es que se debe cumplir con el requisito de publicidad mercantil para que les sea oponible toda reforma del contrato de sociedad comercial (art. 158 del C. de Co.). En estos términos, la DIAN no es considerada tercero en los procesos de reestructuración empresarial, a menos que sea acreedora de alguna de las sociedades intervinientes en dicho trámite, caso en el cual, se le atribuye dicha calidad, pero, en el marco de ese proceso en particular. Por el contrario, tratándose de la relación jurídica tributaria y, por ende, respecto de los trámites y procedimientos que se deriven de esta, como ocurre en el presente caso, la DIAN siempre ostenta la calidad de sujeto principal, es decir, no se le considera un tercero, como lo sostuvo el Tribunal.

FUENTE FORMAL: CÓDIGO DE COMERCIO – ARTÍCULO 158

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la calidad de sujeto principal que ostenta la administración de impuestos en la relación jurídico tributaria se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 22 de septiembre de 2004, radicado 11001-03-27-000-2002-0117-01 (13632), C.P. María Inés Ortiz Barbosa

PROCESO DE REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL COMPLEJO – escisión y posterior fusión / PROCESO DE REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL COMPLEJO DE ESCISIÓN Y FUSIÓN – Formalización del procedimiento. En casos de reorganización empresarial complejos el proceso no se puede hacer de manera separada, pues un trámite depende de otro, cuestión que no se puede obviar para efectos fiscales / **PROCESO DE REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL COMPLEJO DE ESCISIÓN Y POSTERIOR FUSIÓN – Efectos fiscales / EFECTOS DE DECLARACIÓN DE RENTA PRESENTADA POR**

SOCIEDAD ESCIDENTE EN PROCESO DE REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL COMPLEJO DE ESCISIÓN Y FUSIÓN ANTES DEL PERFECCIONAMIENTO DE LA ESCISIÓN – Surte efectos legales porque el escidente era obligada a declarar, dado que en la fecha de causación del impuesto no había operado el traspaso en bloque de su patrimonio a la sociedad absorbente, en virtud del proceso de fusión / DERECHO A DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR EN EL PROCESO DE REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL COMPLEJO DE ESCISIÓN FUSIÓN – Beneficiario / DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR – Intereses procedentes

[La] sociedad SINCLAIR S.A. (escidente) se sometió al proceso de escisión parcial con la creación de la sociedad SINCLAIR COMERCIAL S.A. (beneficiaria), trámite, que por voluntad de las sociedades intervinientes en este proceso de reorganización empresarial, constituía el acto previo al proceso de fusión entre TINTAS S.A. (absorbente) y SINCLAIR S.A. (absorbida), aunque, en el orden cronológico, la escisión se formalizó con posterioridad a la fusión, mediante la inscripción en el registro mercantil. Tal como se explicó en el numeral 2.1.6 de esta providencia, con la inscripción en el registro mercantil de la escritura de escisión, en este caso, la nro. 3539 de 26 de diciembre de 2003, registrada, para efectos de la escisión, el 27 de enero de 2004, operó la transferencia en bloque de los activos y pasivos de la sociedad SINCLAIR S.A. (escidente) a la sociedad SINCLAIR COMERCIAL S.A. (beneficiaria); por lo tanto, a partir de esta fecha, la sociedad beneficiaria asumía las obligaciones y adquiría los derechos y privilegios inherentes a la parte patrimonial que le fue transferida por la sociedad escidente y, esta última, a su vez, podía transferir en bloque el remanente de su patrimonio a TINTAS S.A., para efectos de la fusión. En estos términos, observa la Sala que en el caso concreto, el proceso de escisión resultaba determinante para que de manera posterior se perfeccionara el de fusión, en desarrollo de la reorganización empresarial planteada por las sociedades intervinientes en dicho proceso. Por lo anterior, se razona que la aplicación de las normas sobre fusión y escisión, analizadas en el acápite 2 de esta providencia, en asuntos como el presente, en el que se está frente a un proceso de reorganización empresarial complejo (escisión – fusión), no se puede hacer de manera separada o fraccionada para efectos de la fase de formalización y perfeccionamiento de dicho proceso, porque de hacerse así, se concluiría, como lo hizo la DIAN, que primero operó la fusión, antes que la escisión, aunque, en realidad, la fusión dependía de la escisión, cuestión que no se puede obviar para efectos fiscales. En este orden de ideas, se concluye que si el proceso de escisión se perfeccionó el 27 de enero de 2004 (cuando se inscribió en cámara de comercio la escisión), para el 31 de diciembre de 2003, fecha de causación del impuesto de renta de ese año, el traspaso en bloque del patrimonio de SINCLAIR S.A. a TINTAS S.A., en virtud de la fusión, aún no se había surtido, porque no se había perfeccionado la escisión; por lo tanto, la declaración de renta del año gravable 2003, presentada a nombre de SINCLAIR S.A., produjo efectos legales. (...) [P]ara la Administración, SINCLAIR S.A. no estaba obligada a presentar la declaración de renta por el año 2003 y, en consecuencia, la declaración presentada por esa sociedad *“no tiene efecto legal alguno de conformidad con lo señalado*

en el artículo 594-2 del Estatuto Tributario". Decisión que se confirmó en reconsideración con la Resolución nro. 0010 de 28 de abril de 2006, porque a raíz de la fusión, la sociedad TINTAS S.A. como absorbente estaba obligada a cumplir con las obligaciones tributarias de la sociedad SINCLAIR S.A. (absorbida). (...) Como se observa, en los actos administrativos demandados, la DIAN, a pesar de advertir que se trataba de un proceso de restructuración empresarial complejo, aplicó de manera separada las normas sobre escisión y fusión, lo que condujo a que interpretara que primero se surtió la fusión que la escisión, afirmación que no se ajusta a la realidad fáctica del caso en concreto. La Sala no encuentra justificación para que se le impusiera a TINTAS S.A. asumir el traspaso de un patrimonio, que para el 31 de diciembre de 2003, aún no se había realizado y, en consecuencia, trasladársele la obligación de presentar con su NIT y su razón social la declaración de renta de la sociedad SINCLAIR S.A. Por esta razón, resultaba razonable y no se advierte mala fe en este procedimiento, que en la declaración de renta del año 2003, presentada el 14 de abril de 2004, cuando ya había operado el traspaso del patrimonio de SINCLAIR S.A. a la sociedad absorbente TINTAS S.A., esta última, *"además de presentar su propia declaración de renta por el año gravable 2003 bajo su propio NIT, presentar[a] la declaración de Sinclair bajo el NIT de esta, como en efecto lo hizo, diligenciando la casilla de "Razón Social" de la declaración correspondiente como Sinclair S.A. NIT 890.302.595-6"*, porque, se insiste, para el 31 de diciembre de 2003, la sociedad que fue absorbida por TINTAS S.A., todavía existía y, por ende, era la llamada a cumplir con las obligaciones de tipo sustancial y formal, derivadas de la relación jurídico tributaria. En este orden de ideas, resulta ilegal que la DIAN se haya abstenido de resolver de fondo la solicitud de devolución presentada por TINTAS S.A. en su calidad de absorbente de la sociedad SINCLAIR S.A., con el argumento que la declaración del impuesto sobre la renta el año 2003, presentada por esta última, no produjo efectos legales (por haberse presentado por un no obligado a declarar - art. 594-2 del ET), porque esa declaración sí produjo efectos, como se analizó con anterioridad. (...) Advierte la Sala que si la sociedad absorbente o la nueva que surge de la fusión asume las obligaciones tributarias que le correspondían a la sociedad absorbida, en este caso, TINTAS S.A., es razonable concluir que de manera legítima y correlativa, también se beneficia de la transferencia de ciertos derechos que le corresponden a la sociedad absorbida, SINCLAIR S.A., frente a la Administración Tributaria, *vr. gr.* la devolución de los saldos declarados a favor por esta última. En este caso, se advierte que para el 31 de diciembre de 2003, la sociedad SINCLAIR S.A. aún no se había escindido y, como se examinó con anterioridad, tampoco se había perfeccionado el proceso de fusión, que dependía de dicha escisión; por lo tanto, es entendible que en la declaración de renta del año gravable 2003 se refleje la situación económica de dicha sociedad, antes de que se perfeccionara el proceso de reorganización empresarial (escisión - fusión) y, por ende, se transfiriera en bloque el patrimonio a las sociedades beneficiarias. La anterior circunstancia no impide que la Administración proceda a la devolución del saldo a favor que corresponda, previas las compensaciones a que haya lugar (art. 861 ET), porque como se analizó en el numeral 2.1.3 de esta providencia, todo aquello que no esté

incorporado en el bloque transferido a la sociedad beneficiaria de la escisión (SINCLAIR COMERCIAL S.A.), necesariamente permanece en el patrimonio de la sociedad escidente (SINCLAIR S.A.), patrimonio, que en este caso, a su vez, fue absorbido por TINTAS S.A., sociedad que, se repite, además de asumir las obligaciones tributarias que le corresponden a la sociedad absorbida, se beneficia de los derechos de esta. Siendo esto así, se concluye que la sociedad TINTAS S.A. (absorbente) tiene derecho a la devolución del saldo a favor declarado por SINCLAIR S.A. (absorbida), por concepto del impuesto sobre la renta del año gravable 2003, en virtud de la transferencia en bloque del patrimonio de la sociedad absorbida a favor de la sociedad absorbente, con ocasión del proceso de fusión; por ende, no le asiste razón al Tribunal al negar la devolución, solicitada como pretensión. Es decir, como consecuencia de la nulidad de los actos administrativos demandados, lo pertinente, es ordenar la devolución del saldo a favor solicitado por la sociedad TINTAS S.A., en su calidad de absorbente de la sociedad SINCLAIR S.A. (absorbida), en la medida en que este se originó en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2003, presentada el 14 de abril de 2004. Lo anterior, porque se trata de un punto que está íntimamente relacionado con los actos administrativos anulados, en consecuencia, le corresponde al juez, con fundamento en la facultad que le asiste de otorgar el restablecimiento del derecho conforme corresponde, ordenar la devolución del saldo a favor reclamado. Esta devolución del saldo a favor (\$1.094.461.000) se deberá hacer previas las compensaciones a que hay lugar (art. 861 ET), causando intereses corrientes y moratorios en los términos previstos en el artículo 863 *ib*, es decir, (i) intereses corrientes desde el 11 de abril de 2005, fecha de notificación de la Resolución nro. 609005 de 8 de abril de 2005, por la que la DIAN se inhibió de resolver la solicitud de devolución, hasta la ejecutoria de esta sentencia y (ii) intereses moratorios, desde la ejecutoria de esta providencia, hasta la fecha en que se efectúe el pago.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO ARTÍCULO 594-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO ARTÍCULO 861 / ESTATUTO TRIBUTARIO ARTÍCULO 863 / CONCEPTO DIAN 034464 DE 2005 (8de junio) / CONCEPTO DIAN 018187 DE 2009 (3 de marzo) / CONCEPTO DIAN 65123 DE 2013 (11 de octubre)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D. C, diecinueve (19) de octubre de dos mil diecisiete (2017)

Radicación número: 05001-23-31-000-2006-03352-01 (19221)

Actor: TINTAS S.A.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

Conoce la Sala del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de treinta (30) de agosto de dos mil once (2011), proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que en su parte resolutive dispuso lo siguiente:

PRIMERO: DECLÁRASE la Nulidad de la Resolución 609005 del 8 de abril de 2005 por medio de la cual la **DIAN** se declaró inhibida para resolver sobre una devolución de saldos, y de la Resolución No. 10 del 28 de abril de 2006, por medio de la cual se confirmó la anterior, a fin de que efectivamente resuelva sobre la petición presentada por **TINTAS SA**, de conformidad con lo enunciado en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: NIÉGANSE las demás súplicas de la demanda.

TERCERO: No hay lugar a condena en costas.

1. ANTECEDENTES

1.1 Hechos

De lo manifestado por las partes y lo probado en el expediente, se destacan los siguientes hechos:

El 14 de abril de 2004, la sociedad SINCLAIR S.A. presentó la declaración de renta del año 2003, en la que se determinó un saldo a favor de \$1.094.461.000.

Con fundamento en la anterior declaración, el 24 de febrero de 2005, la sociedad TINTAS S.A., absorbente de la sociedad SINCLAIR S.A., le solicitó a la DIAN la devolución de ese saldo a favor.

Mediante la Resolución nro. 609005 de 8 de abril de 2005, la División de Devoluciones de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín se inhibió de resolver la solicitud de devolución, porque la declaración de renta presentada por la sociedad SINCLAIR S.A. no tiene efecto legal, en la medida en que se presentó por un no obligado.

Decisión que se confirmó con la Resolución nro. 0010 de 28 de abril de 2006, por la que se resolvió el recurso de reconsideración.

1.2 Pretensiones

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la parte demandante solicitó lo siguiente:

- 1. Que se declare la ilegalidad de las resoluciones 60905 (sic) del 8 de abril de 2005 y la 10 del 28 de abril de 2006, y en consecuencia se ordene a la DIAN devolver a TINTAS S.A. la suma de \$1.094.461.000.*
- 2. Que la devolución se ordene con los correspondientes intereses corrientes desde el 8 de abril de 2005 hasta la fecha de la providencia que confirma el saldo a favor tal y como lo consagra el artículo 863 del E.T.*

1.3 Normas violadas y concepto de la violación

Para la parte demandante, la actuación de la UAE - DIAN está viciada de nulidad por vulnerar los artículos 1542 del Código Civil [CC], 592 a 594-1 del Estatuto Tributario [ET] y 2, 3, 4, 8 y 9 de la Ley 222 de 1995.

El concepto de la violación se sintetiza así:

La Asamblea General de Accionistas de la sociedad SINCLAIR S.A., mediante el Acta nro. 97 de 28 de febrero de 2003, aprobó el proyecto de **escisión por creación** de SINCLAIR COMERCIAL S.A. (para el manejo comercial) y la posterior fusión con TINTAS S.A. (para la fabricación).

Por su parte, la Asamblea Ordinaria de Accionistas de TINTAS S.A., aprobó la **fusión por absorción** con SINCLAIR S.A. (absorbida), como consta en el Acta nro. 55 de 28 de febrero de 2003.

Es decir, para que se surtiera la reorganización empresarial, se requería de ambos procesos, siendo claro que, primero se debía surtir la escisión y, de manera posterior, la fusión.

Así consta en la resolución expedida por la Superintendencia de Sociedades, por la que se autorizó la reforma estatutaria consistente en la escisión y la fusión a las que se ha hecho referencia.

Los acuerdos de escisión y de fusión se formalizaron mediante la Escritura Pública nro. 3539 de 26 de diciembre de 2003, que se registró en las cámaras de comercio de Medellín¹ y de Cali² el 30 de diciembre de 2003 (fusión) y el 27 de enero de 2004 (escisión), respectivamente.

La tesis de la DIAN, según la cual, para el 31 de diciembre de 2003, la sociedad SINCLAIR S.A. ya no existía, surge de considerar que primero se surtió el proceso de fusión que el de escisión, lo que conduce a la absurda conclusión, que en un mismo acto no se pueda surtir la escisión - fusión.

Esa interpretación contradice lo previsto en el artículo 8 de la Ley 222 de 1995, en el que de manera tácita se refiere a la escisión - fusión.

Si se acepta el argumento de la DIAN, según el cual, en los procesos de escisión - fusión, se surte primero la fusión, con ocasión del otorgamiento de la escritura pública, se arriba a la absurda conclusión que este proceso no se puede llevar a cabo, porque la fusión requiere necesariamente de la escisión, en la medida en que se transfiere un bloque del patrimonio que se separó de la sociedad escindida, para que

¹ La sociedad TINTAS S.A. tiene su domicilio en esta ciudad.

² La sociedad SINCLAIR S.A. tiene su domicilio en Jumbo -Valle.

sea absorbido por otra. Por lo tanto, no se podía unir un patrimonio (fusión), sin que antes fuera separado (escisión).

En esta medida, es necesario que la interpretación de los artículos 3 y 4 de la Ley 222 de 1995 consulte el efecto útil de la norma.

En este asunto, la fusión estaba supeditada o condicionada a que se perfeccionara la escisión, que necesariamente debía cumplirse de manera previa en aras de determinar las proporciones patrimoniales involucradas en la fusión. Razonar lo contrario, contradice lo previsto en el artículo 1542 del Código Civil.

Si la escisión se perfeccionó desde su inscripción en el registro mercantil, es decir, desde el 27 de enero de 2004, es claro que la misma suerte corrió la fusión; por lo tanto, los efectos fiscales del proceso de fusión – escisión se produjeron a partir del año 2004, con lo que, a 31 de diciembre de 2003, la personalidad jurídica de SINCLAIR S.A. se mantenía y, en consecuencia, estaba obligada a declarar, como en efecto lo hizo.

De esta manera, la sociedad absorbente tiene derecho a reclamar el saldo a favor declarado por la sociedad absorbida (art. 9 de la Ley 222/95).

En gracia de discusión, la devolución del saldo a favor solicitado por TINTAS S.A., independientemente de que este se haya declarado por la sociedad absorbente o por la absorbida, en nada perjudica al Estado, porque, en definitiva, es la misma sociedad la que tiene derecho al saldo a favor.

Por el contrario, la negativa de devolución conduce a un enriquecimiento sin justa causa por parte del Estado, fundamentado en un simple formalismo.

Por último, independientemente de la discusión respecto de la existencia de la sociedad SINCLAIR S.A. para el 31 de diciembre de 2003, lo cierto es que ésta no puede ser catalogada por el hecho de la fusión como un no obligado a declarar, porque este supuesto no encaja en los previstos en los artículos 592 a 594-1 del ET.

1.4 Contestación de la demanda

La UAE - DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, por las razones que se resumen a continuación:

Conforme con lo previsto en los artículos 172, 177 y 178 del Código de Comercio (en adelante C. de Co.), 8 de la Ley 222 de 1995 y 17-1 del ET, en el caso concreto, a partir de la Escritura Pública nro. 3539 de 26 de diciembre de 2003, TINTAS S.A. (absorbente) adquirió los derechos y obligaciones de la sociedad SINCLAIR S.A. (absorbida); por lo tanto, a partir de esa fecha, la sociedad absorbente debía cumplir con las obligaciones tributarias de la sociedad absorbida.

Si bien es cierto, en los acuerdos de fusión y de escisión las partes acordaron que primero se surtiría la escisión de SINCLAIR S.A. para constituirse la sociedad SINCLAIR COMERCIAL S.A. y, posteriormente, se adelantaría la fusión, la realidad jurídica se surtió a la inversa, en acatamiento a lo previsto en los artículos 8 y 9 de la Ley 222 de 1995.

Refuerza lo anterior, lo expuesto en los conceptos de la DIAN nros. 006187 de 3 de febrero de 1998, 122479 de 20 de diciembre de 2000 y 48785 de 5 de agosto de 2002.

En este orden de ideas, la sociedad TINTAS S.A., que absorbió a la sociedad SINCLAIR S.A., era la obligada a presentar la declaración de renta por el año 2003; por lo tanto, la declaración presentada por la absorbida, por dicho impuesto y periodo, no tiene efectos legales a la luz de lo previsto en el artículo 594-2 del ET, por haber sido presentada por un no obligado.

1.5 Sentencia apelada

El Tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.

Declaró la nulidad de los actos administrativos demandados, porque conforme con el artículo 158 del C. de Co., la fusión de la sociedad TINTAS S.A., solo le es oponible a los terceros, en este caso, a la DIAN, a partir del registro en la Cámara de Comercio, que se llevó a cabo el 27 de enero de 2004.

En este orden de ideas, como la sociedad SINCLAIR S.A. se encontraba vigente para el 31 de diciembre de 2003 y su situación no encajaba en alguno de los supuestos previstos en el artículo 592 del ET³, tenía que presentar la declaración de renta por el año gravable 2003, a través del representante legal de TINTAS S.A., porque para el mes de mayo de 2004, fecha de presentación de la declaración, ya se habían surtido los efectos de la fusión.

Por lo anterior, no es acertado firmar, como lo hizo la DIAN, que la declaración de renta del año 2003 no produjo efectos, motivo por el cual, los actos administrativos demandados, por los que la Administración se inhibió para decidir de fondo sobre la solicitud de devolución del saldo a favor, están viciados de nulidad.

Como consecuencia de la nulidad de los actos administrativos demandados, a título de restablecimiento del derecho, le ordenó a la Administración que *“resuelva sobre la petición presentada por **TINTAS SA** (sic)”*⁴.

³ Esta norma se refiere en los no obligados a declarar el impuesto de renta y complementarios.

⁴ Fl. 384 anverso del c.p.

Respecto de la procedencia de la devolución del saldo a favor, el Tribunal transcribió apartes de un pronunciamiento de esta Corporación⁵ y, con fundamento en el mismo, concluyó que por efecto de la fusión, es posible que TINTAS S.A., en su calidad de absorbente, reclame el saldo a favor de SINCLAIR S.A. (absorbida); sin embargo, no accedió a la pretensión de devolución y, por ende, de reconocimiento de intereses, porque esto depende de la respuesta de fondo que profiera la DIAN, en la que se refiera a la constitución del derecho y a su monto.

Por último, se abstuvo de condenar en costas.

1.6 Recurso de apelación

La parte demandada interpuso recurso de apelación y solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia, por las siguientes razones:

Los efectos de la fusión en materia mercantil son distintos a los tributarios, porque, en este último caso, solo basta que la fusión se eleve a escritura pública para que surjan las obligaciones de carácter fiscal. Así lo ha expresado la doctrina oficial señalada en la contestación de la demanda.

Por lo tanto, una vez formalizada la fusión, con el otorgamiento de la escritura pública, no se requería de su inscripción para que nacieran las obligaciones tributarias a cargo de la sociedad absorbente, que han tenido su origen en las operaciones de la absorbida⁶.

La formalidad de la inscripción en la cámara de comercio, como lo ha sostenido el Consejo de Estado, "**tiene como finalidad darle publicidad u oponibilidad al acto de nombramiento** [del revisor fiscal] **frente a terceros, sin que la Administración ostente el carácter de "tercero"**,

⁵ Sentencia del 7 de diciembre de 2006, radicado nro. 2000-90107-01 (15455), C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

⁶ En este sentido se refirió el concepto de la DIAN nro. 220-35462 de 30 de agosto de 2001.

pues en la relación jurídico tributaria actúa como sujeto principal⁷

(Negrilla y subraya original).

De esta manera, es claro que para el 26 de diciembre de 2003, la sociedad TINTAS S.A. (absorbente), estaba obligada a presentar la declaración de renta del año 2003, razón por la cual, la declaración presentada por la sociedad absorbida, carece de efectos legales a la luz del artículo 594-2 del ET, razón suficiente para que la DIAN se declarara inhibida para resolver la solicitud de devolución del saldo a favor reflejado en la declaración presentada por un no obligado.

1.7 Alegatos de conclusión

La **parte demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

La **parte demandada** insistió en los planteamientos propuestos con la contestación a la demanda y en el recurso de apelación.

Agregó que lo resuelto por el Tribunal contradice lo expuesto en la sentencia del Consejo de Estado de 15 de junio de 2001, radicado nro. 11137, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, en la que de manera puntual se dijo que la formalidad de inscripción en la Cámara de Comercio tiene por finalidad darle publicidad u oponibilidad al acto de nombramiento de terceros, sin que la Administración ostente el carácter de tercero, pues en la relación jurídica tributaria actúa como sujeto procesal.

El **Ministerio Público** guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

⁷ Cfr. la sentencia de 30 de agosto de 2007, radicado nro. 15591, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

En los términos del recurso de apelación, le corresponde a la Sala resolver los siguientes problemas jurídicos: ¿en el proceso de reorganización empresarial al que se sometió la sociedad SINCLAIR S.A. (escisión – fusión), la DIAN actuó en calidad de tercero?, ¿en un proceso de reorganización empresarial complejo de escisión previo a una fusión, es viable que se tenga por perfeccionada primero la fusión que la escisión para efectos fiscales?, ¿la declaración de renta del año gravable 2003, presentada el 14 de abril de 2004, produjo efectos legales?, ¿es legal que la DIAN se haya declarado inhibida para decidir de fondo la solicitud de devolución del saldo a favor presentada por la sociedad TINTAS S.A., en su calidad de absorbente de la sociedad SINCLAIR S.A.?, ¿la sociedad absorbente en un proceso de fusión, se puede beneficiar del saldo a favor declarado por la sociedad absorbida?, ¿la sociedad TINTAS S.A., en su calidad de absorbente de la sociedad SINCLAIR S.A., tiene derecho a la devolución del saldo a favor declarado por concepto del impuesto de renta del año 2003, por la sociedad absorbida? y ¿procede el reconocimiento de intereses?

2. La escisión y fusión de las sociedades. Generalidades y efectos fiscales

2.1 La escisión de sociedades

2.1.1 Conforme con el artículo 3 de la Ley 222 de 1995⁸, habrá escisión (i) cuando una sociedad sin disolverse, transfiere en bloque una o varias partes de su patrimonio a una o más sociedades existentes o las destina a la creación de una o varias sociedades (escisión parcial) o (ii) cuando una sociedad se disuelve sin liquidarse, dividiendo su patrimonio en dos o más partes, que se transfieren a varias sociedades existentes o se destinan a la creación de nuevas sociedades (escisión total).

2.1.2 La escisión parcial implica *“el mantenimiento de la personalidad jurídica de la compañía escidente que no se disuelve, ni se extingue. Así*

⁸ “Por la cual se modifica el Libro II del Código de Comercio, se expide un nuevo régimen de procesos concursales y se dictan otras disposiciones”.

pues, el efecto principal que produce la modificación contractual respecto de la sociedad escidente es la disminución del capital social o de otras cuentas patrimoniales, en cuantía equivalente a las partes patrimoniales transferidas en virtud de la operación”⁹.

Por el contrario, en la escisión total, la sociedad escidente se extingue, sin que sea necesario cumplir con el proceso de liquidación, porque la beneficiaria asume tanto los activos como los pasivos de aquella.

2.1.3 En la escisión parcial, que es la que interesa en este proceso, la sociedad escidente, sin disolverse, fracciona su patrimonio y la porción patrimonial dividida la transfiere en bloque a la sociedad o sociedades beneficiarias (existentes o creadas).

De esta manera, **todo aquello que no esté incorporado en el bloque transferido a la sociedad beneficiaria, necesariamente permanece en el patrimonio de la sociedad escidente.**

2.1.4 En efecto, el artículo 4 de la Ley 222 de 1995 señala que una de las especificaciones que se debe incorporar en el proyecto de escisión es la “*discriminación y valoración de los activos y pasivos que se integran al patrimonio de la sociedad o sociedades beneficiarias*” (numeral 4), que deberá ser aprobado por la junta de socios o asamblea general de accionistas de la sociedad que se escinde, así como la sociedad beneficiaria, cuando esta ya exista.

2.1.5 Además, el acuerdo de escisión deberá constar en escritura pública, que contendrá, los estatutos de las nuevas sociedades¹⁰ o las reformas que se introducen a los estatutos de las sociedades existentes, según sea el caso. De igual manera, se deben protocolizar, entre otros, el acta o las actas en que conste el acuerdo de escisión y los estados financieros certificados y dictaminados, de cada una de las sociedades participantes, que hayan servido de base para la escisión (art. 8 L.

⁹ REYES, Francisco, Derecho Societario, Tomo II, Tercera Edición, Temis S.A., 2017, p. 220.

¹⁰ De esta manera, la constitución de la nueva sociedad se produce de manera simultánea con el otorgamiento de la escritura de escisión.

222/95).

2.1.6 Pero, solo una vez inscrita en el registro mercantil la escritura de escisión¹¹ (i) *“operará, entre las sociedades intervinientes en la escisión y frente a terceros la transferencia en bloque de los activos y pasivos de la sociedad escidente a las beneficiarias, sin perjuicio de lo previsto en materia contable”* y (ii) *“la sociedad o sociedades beneficiarias asumirán las obligaciones que les correspondan en el acuerdo de escisión y adquirirán los derechos y privilegios inherentes a la parte patrimonial que se les hubiera, transferido. Así mismo, la sociedad escidente, cuando se disolviera, se entenderá liquidada”* (art. 9 L. 222/95).

Es decir, **se requiere de la inscripción en la cámara de comercio, para que la escisión surta efectos entre las partes y los terceros**, a diferencia de lo que ocurre con la fusión, como se verá más adelante.

Por ende, **el proceso de escisión se formaliza con la inscripción en el registro mercantil de la correspondiente escritura pública.**

2.1.7 En materia tributaria, el inciso segundo del artículo 14-2 del ET, adicionado por la Ley 6 de 1992, norma vigente para la época de los hechos¹², preveía que *“[l]as nuevas sociedades producto de la escisión serán responsables solidarios con la sociedad escindida, tanto por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses y demás obligaciones tributarias, de esta última, exigibles al momento de la escisión, como de los que se*

¹¹ El inciso final del artículo 8 de la Ley 222 de 1995, dispone que la copia de la escritura de escisión se registrará en la Cámara de Comercio correspondiente al domicilio social de cada una de las sociedades participantes en el proceso de escisión.

¹² Con el artículo 98 de la Ley 1607 de 2012, se incorporó el artículo 319-9 al ET, sobre responsabilidad solidaria en casos de fusión y escisión. Norma que prevé: *“[e]n todos los casos de fusión, las entidades participantes en la misma, incluyendo las resultantes de dichos procesos si no existieren previamente a la respectiva operación, serán responsables solidaria e ilimitadamente entre sí por la totalidad de los tributos a cargo de las entidades participantes en la fusión en el momento en que la misma se perfeccione, incluyendo los intereses, sanciones, anticipos, retenciones, contingencias y demás obligaciones tributarias.*

En todos los casos de escisión, las entidades beneficiarias serán solidariamente responsables con la escidente por la totalidad de los tributos a cargo de la entidad escidente en el momento en que la escisión se perfeccione, incluyendo los intereses, sanciones, anticipos, retenciones, contingencias y demás obligaciones tributarias”.

originen a su cargo con posterioridad, como consecuencia de los procesos de cobro, discusión, determinación oficial del tributo o aplicación de sanciones, correspondientes a periodos anteriores a la escisión. Lo anterior sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de los socios de la antigua sociedad, en los términos del artículo 794” del mismo ordenamiento.

2.1.8 De esta manera, **a partir del registro de la escritura pública, con la que se perfecciona el proceso de escisión, nace para la sociedad escindida (beneficiaria) la responsabilidad por el cumplimiento de las obligaciones tributarias (sustanciales y formales) inherentes a la parte patrimonial que le ha transferido la sociedad escidente, pero, a su vez, esta adquiere los derechos que se deriven de la misma.**

2.2 La fusión de sociedades

2.2.1 Conforme con el artículo 172 del C. de Co., habrá fusión “*cuando una o más sociedades se disuelvan, sin liquidarse, para ser absorbidas por otra o para crear una nueva*”.

2.2.2 La fusión, por expresa disposición del artículo 162 del C. de Co.¹³, constituye una reforma estatutaria, por esta razón, se deben cumplir las formalidades previstas en el artículo 158 del citado ordenamiento¹⁴, es decir, solemnizar la reforma mediante escritura pública y, adicionalmente, inscribirse en el registro mercantil de la cámara de comercio del domicilio social¹⁵.

¹³ Esta norma señala que “[l]a disolución anticipada, la fusión, la transformación y la restitución de aportes a los asociados en los casos expresamente autorizados por la ley, son reformas estatutarias”.

¹⁴ El artículo 158 del Código de Comercio señala que “[t]oda reforma del contrato de sociedad comercial deberá reducirse a escritura pública que se registrará como se dispone para la escritura de constitución de la sociedad, en la cámara de comercio correspondiente al domicilio social al tiempo de la reforma. Sin los requisitos anteriores la reforma no producirá efecto alguno respecto de terceros. Las reformas tendrán efectos entre los asociados desde cuando se acuerden o pacten conforme a los estatutos”.

¹⁵ El artículo 111 del C. de Co. dispone que “[c]opia de la escritura social será inscrita en el registro mercantil de la cámara de comercio con jurisdicción en el lugar donde la sociedad establezca su domicilio principal. Si se abren sucursales o se fijan otros domicilios, dicha escritura deberá ser registrada también en las cámaras de comercio

2.2.3 Esta reforma estatutaria **se formaliza con la escritura pública** (art. 177 del C. de Co.) **y resulta vinculante entre los asociados, desde el momento en el que la asamblea o la junta de socios la adopten**, siempre que se hayan observado las normas y procedimientos pertinentes, es decir, producen efectos inter partes, antes de que se haya solemnizado la reforma mediante escritura pública.

A diferencia de lo que ocurre con los terceros, frente a los cuales, la inscripción¹⁶ en el registro mercantil determina la oponibilidad de la reforma estatutaria.

2.2.4 Para la doctrina, *“después de realizada la operación [de fusión], no existirá independencia jurídica ni económica –real ni aparente- entre los entes fusionados. La consecuencia referida obedece al acaecimiento automático”* del traspaso en bloque de patrimonios, a la extinción de las sociedades fusionadas, a la adscripción de socios o accionistas de las sociedades fusionadas en la fusionante y la responsabilidad por obligaciones anteriores y responsabilidad hacia el futuro¹⁷.

2.2.5 En esta figura, el traspaso en bloque del patrimonio¹⁸ opera *ipso iure* y a título universal, los *“distintos bienes, derechos y obligaciones de las sociedades fusionadas se transmiten uno actu”*; por esta razón, *“aun aquellas*

que correspondan a los lugares de dichas sucursales, si no pertenecen al mismo distrito de la cámara del domicilio principal”.

¹⁶ La inscripción no es condición de existencia como tampoco de validez del acto por el que se adopta una reforma estatutaria.

¹⁷ REYES. *Op. cit.*, p.p. 110 a 122.

¹⁸ En el concepto nro. 220-043903 de 21 de septiembre de 2007, la Superintendencia de Sociedades afirmó que la fusión *“supone una transmisión in universum ius del patrimonio de todas las sociedades fusionadas a favor de la nueva sociedad o de la absorbente. Al transmitir en bloque su patrimonio las sociedades transmitentes se extinguen, y al extinguirse se opera una sucesión universal a favor de la absorbente o de la nueva. Los nexos obligacionales, los derechos reales, los derechos sobre bienes inmateriales, etc., se transmiten subsumidos en ese bloque patrimonial que constituye una unidad jurídica. Pero esa unidad de derecho continúa siendo idéntica a sí misma, inalterada; únicamente ha cambiado su titular jurídico. El poder de disposición ha pasado de una sociedad a otra, eso es todo. No hay, por consiguiente, transmisión de singularidades que integran el patrimonio: enajenación o permuta de bienes muebles, inmuebles, cesión de créditos, asunción de deudas, etc.; como tampoco cabe hablar de una verdadera novación subjetiva por cambio de deudor, a menos que descompongamos la transmisión en bloque en otras de todos y cada uno de sus elementos patrimoniales”*. Esto fue reiterado en el Oficio nro. 220-048665 de 12 de abril de 2011.

obligaciones cuyo surgimiento se produzca con posterioridad a la fusión, debido a causas anteriores a este negocio jurídico, comprometerán la responsabilidad de la sociedad supérstite (absorbente o nueva creación)”¹⁹.

2.2.6 En este sentido, el inciso segundo del artículo 172 del C. de Co. señala que la sociedad *“absorbente o la nueva compañía adquirirá los derechos y obligaciones de la sociedad o sociedades disueltas al formalizarse el acuerdo de fusión”*.

Lo que es reforzado con el artículo 178 del mismo ordenamiento, en el que el legislador, de manera expresa dispuso que 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”*.

2.2.7 Por esta razón, ***“la escritura de formalización del acuerdo de fusión se erige en justo título para adquirir derechos y recibir obligaciones, efecto que opera por ministerio de la ley”²⁰*** (Negrilla de la Sala).

2.2.8 Es preciso aclarar que si *“la fusión tiene por efecto la transferencia en bloque de todos los activos que se encontraban en cabeza de la sociedad o sociedades fusionadas, a favor de la sociedad fusionante (absorbente o de nueva creación)^[36]²¹*. Aunque ***la ley exige que tales bienes se valoren y discriminen en forma detallada en el compromiso de fusión*** (C. de Co.,

¹⁹ REYES. *Op. cit.*, p. 111.

²⁰ Superintendencia de Sociedades, concepto nro. 220-043903 de 21 de septiembre de 2007. En estos mismos términos se refirió la citada entidad, en el oficio nro. 220-048665 de 12 de abril de 2011.

²¹ “[³⁶] La Superintendencia de Sociedades también se ha pronunciado de manera reiterada respecto de las particularidades atinentes a los procesos de fusión. La entidad ha señalado que se trata de una figura autónoma, cuya regulación, al ser de naturaleza especial, debe primar sobre las normas de carácter general relacionadas con otros contratos. (cfr. oficio 220-45217 de 2 de septiembre de 2002). La entidad también ha acogido el criterio de algunos doctrinantes extranjeros, quienes han afirmado que, “la fusión supone la transmisión in universum ius del patrimonio de todas las sociedades fusionadas a favor de la nueva sociedad absorbente [...]. Los nexos obligacionales, los derechos reales, los derechos sobre bienes inmateriales, etc., se transmite subsumidos en ese bloque patrimonial que constituye una unidad jurídica (...)”.

art. 173, ord. 3º)^{[37]22}, es evidente que **si se omite este requisito sobre algunos de los bienes pertenecientes a las sociedades fusionadas, los activos respectivos deberán, en todo caso, atribuirse a la sociedad fusionante**²³ (Negrilla de la Sala), a diferencia de lo que ocurre con la escisión (cfr. el numeral 2.1.3 de esta providencia).

2.2.9 En materia tributaria, el inciso segundo del artículo 14-1 del ET, adicionado por la Ley 6 de 1992, norma vigente para la época de los hechos²⁴, preveía que 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*”.

2.2.10 De esta manera, **a partir de la fecha de la escritura pública²⁵ 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.**

3. El caso concreto

3.1 Calidad en la que actúa la DIAN en los procesos de reestructuración empresarial y en la relación jurídica tributaria

²² “[37] El Código de Comercio determina, así mismo, la necesidad de efectuar un inventario para entregar los bienes muebles que se transfieren por efecto de la operación (art. 178, inc. 2º)”.

²³ REYES. *Op. cit.*, p. 112.

²⁴ Con el artículo 98 de la Ley 1607 de 2012, se incorporó el artículo 319-9 al ET, sobre responsabilidad solidaria en casos de fusión y escisión. Ver nota nro. 12 de esta providencia.

²⁵ El numeral 1 del artículo 1 del Decreto 187 de 1975, por medio del cual se dictan disposiciones reglamentarias en materia de impuestos sobre la renta y complementarios, vigente para la época de los hechos, señala que el año, periodo o ejercicio impositivo, en materia de impuesto sobre la renta y complementarios, es el mismo año calendario que comienza el 1º de enero y termina el 31 de diciembre. Conforme con esta norma, puede comprender lapsos menores, entre otros, cuando las “[s]ociedades se constituyan dentro del año, caso en el cual el ejercicio se inicia a partir de la fecha de la escritura pública de constitución”, es decir, independientemente de que se haya registrado o no.

3.1.1 En los procesos de reorganización empresarial, la calidad de terceros la ostentan los acreedores y todos aquellos diferentes a los socios y accionistas de alguna de las sociedades intervinientes en el proceso, en la medida en que tengan interés en la correspondiente operación.

3.1.2 Respecto de estos terceros, es que se debe cumplir con el requisito de publicidad mercantil para que les sea oponible toda reforma del contrato de sociedad comercial (art. 158 del C. de Co.)²⁶.

3.1.3 En estos términos, la DIAN no es considerada tercero en los procesos de reestructuración empresarial, a menos que sea acreedora de alguna de las sociedades intervinientes en dicho trámite, caso en el cual, se le atribuye dicha calidad, pero, en el marco de ese proceso en particular.

3.1.4 Por el contrario, tratándose de la relación jurídica tributaria y, por ende, respecto de los trámites y procedimientos que se deriven de esta, como ocurre en el presente caso, la DIAN siempre ostenta la calidad de sujeto principal, es decir, no se le considera un tercero²⁷, como lo sostuvo el Tribunal.

²⁶ Transcrito en la nota 14 de esta providencia.

²⁷ En la sentencia de 22 de septiembre de 2004, radicado nro. 11001-03-27-000-2002-00117-01 (13632), C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, la Sala sostuvo que *"en la relación jurídico impositiva, la administración tributaria no tiene el carácter de "tercero", ya que no es propiamente la declaración tributaria el hecho o acto generador de la obligación, sino que lo es la causación del tributo por realizarse los supuestos de hecho previstos en la ley como generadores del mismo. Es decir que cualquiera sea la circunstancia que dé origen a la relación impositiva, la Administración adquiere y conserva siempre la condición de sujeto principal de la relación jurídica tributaria"*. De manera que, *"cuando se trata del desarrollo de las funciones ante las autoridades tributarias no pueden entenderse éstas como terceros pues las normas del ordenamiento mercantil se refieren al concepto de "tercero" como aquellos diferentes a los socios o accionistas para todos los efectos de publicidad y correspondiente oponibilidad de los actos mercantiles, naturaleza que no tienen las declaraciones tributarias, caso para el cual la administración cuenta con suficientes facultades para requerir del contribuyente la información necesaria que desvirtúe las posibles inconsistencias que se encuentren en el denuncia (...)"*. Con posterioridad, la Sala, en la sentencia de 30 de agosto de 2007, radicado nro. 05001-23-31-000-1996-00484-01 (15591), C.P. María Inés Ortiz Barbosa, reiteró que *"la formalidad de inscribir en la Cámara de Comercio tiene como finalidad darle publicidad u oponibilidad al acto de nombramiento [del revisor fiscal] frente a terceros, sin que la Administración ostente el carácter de "tercero", pues en la relación jurídico tributaria actúa como sujeto procesal"*.

3.2 La reorganización empresarial compleja de escisión y posterior fusión. Análisis de formalización del procedimiento en el caso concreto

3.2.1 Conforme se desprende del estudio de los medios de prueba que obran en el expediente, está probado que en la reunión ordinaria de la Asamblea General de Accionistas de SINCLAIR S.A., celebrada el 28 de febrero de 2003 (Acta nro. 97), se aprobó el proyecto de escisión por creación, conforme con el cual, *"SINCLAIR S.A. como sociedad escidente (...) transferirá parte de su patrimonio²⁸ a favor de una nueva sociedad a la que se denominará SINCLAIR COMERCIAL S.A. como beneficiaria y resultante de la escisión"*²⁹, como paso previo al proceso de fusión por absorción de las sociedades TINTAS S.A. (absorbente) y SINCLAIR S.A. (absorbida), que también se aprobó en esa fecha, en virtud del cual, la sociedad *"TINTAS S.A. absorberá el patrimonio de SINCLAIR S.A. a su favor, quedando TINTAS como única beneficiaria de la fusión"*³⁰.

3.2.2 En la misma fecha (Acta nro. 55), la Asamblea de Accionistas de la sociedad TINTAS S.A., aprobó la fusión por absorción de esa sociedad con SINCLAIR S.A.³¹.

Como consecuencia de dicha fusión, se acordó que TINTAS S.A. *"absorberá el patrimonio de SINCLAIR S.A. a su favor, quedando TINTAS S.A.*

²⁸ Se aprobó la *"separación de SINCLAIR que está (sic) asociados a la actividad comercial"*. Fl. 9 del c.p.

²⁹ Fl. 9 del c.p.

³⁰ Fl. 30 del c.p.

³¹ Se consideró que *"para su permanencia en el mercado era absolutamente indispensable que tanto SINCLAIR como TINTAS conservaran su propia infraestructura comercial, con el fin de garantizar el mantenimiento de la oferta de productos y de los estándares de servicios comercial y técnico asociados. La única manera de lograr tal objetivo fue que, previo al proceso de fusión que se proponen, se adelantó la separación de los activos de SINCLAIR que está (sic) asociados a la actividad comercial, mediante la figura de la ESCISIÓN por creación de una nueva sociedad que en adelante será la encargada de manejar las actividades comerciales de SINCLAIR. El proyecto que recoge los términos y condiciones bajo los cuales operará la escisión han (sic) sido sometidos (sic) a consideración de la asamblea de accionistas de SINCLAIR en esta misma fecha, como paso previo a la FUSIÓN"*. (Subraya la Sala). Fl. 97 del c.p.

como única beneficiaria de la fusión”³².

3.2.3 La Superintendencia de Sociedades, mediante la Resolución nro. 320-002857 de 19 de diciembre de 2003, autorizó las siguientes reformas estatutarias: (i) la escisión de la sociedad SINCLAIR S.A., en virtud de la cual se transfiere parte de sus activos a una nueva sociedad denominada SINCLAIR COMERCIAL S.A. (art. 2) y (ii) la fusión de las compañías TINTAS S.A. y SINCLAIR S.A. (art. 3)³³.

3.2.4 El 26 de diciembre de 2003, mediante la Escritura Pública nro. 3539, otorgada en la Notaría 17 del Círculo Notarial de Medellín, se *“protocolizan los estados financieros certificados y dictaminados, de TINTAS S.A. y SINCLAIR S.A., sociedades participantes, que sirvieron de base para la operación”* y se elevó *“a escritura pública el acuerdo de escisión contentivo además de los estatutos de la sociedad creada SINCLAIR COMERCIAL S.A. y posteriormente el acuerdo de fusión entre SINCLAIR S.A. y TINTAS S.A.”*³⁴.

3.2.5 En el certificado de existencia y representación de la sociedad TINTAS S.A., expedido por la Cámara de Comercio de Medellín consta que la anterior escritura pública se registró el 30 de diciembre de 2003 *“mediante la cual se aprobó el acuerdo de FUSIÓN por absorción, de la sociedad TINTAS S.A. (3890-4) la cual ABSORBE a la sociedad SINCLAIR S.A. (domiciliada en Yumbo, Cali)”*³⁵.

3.2.6 En tanto que, en el certificado de existencia y representación de la sociedad SINCLAIR COMERCIAL S.A., expedido por la Cámara de Comercio de Cali, consta que por Escritura Pública nro. 3539 de 26 de diciembre de 2003, inscrita en esa cámara de comercio el 27 de enero de 2004, se constituyó esa sociedad³⁶.

3.2.7 Es decir, la sociedad SINCLAIR S.A. (escidente) se sometió al proceso de escisión parcial con la creación de la sociedad SINCLAIR

³² Fl. 99 del c.p.

³³ Fls. 332 a 333 del c.p.

³⁴ Fl. 130 del c.p.

³⁵ Fl. 199 anverso del c.p.

³⁶ Fl. 23 del c.a. nro. 1.

COMERCIAL S.A. (beneficiaria), trámite, que por voluntad de las sociedades intervinientes en este proceso de reorganización empresarial, constituía el acto previo al proceso de fusión entre TINTAS S.A. (absorbente) y SINCLAIR S.A. (absorbida), aunque, en el orden cronológico, la escisión se formalizó con posterioridad a la fusión, mediante la inscripción en el registro mercantil.

3.2.8 Tal como se explicó en el numeral 2.1.6 de esta providencia, con la inscripción en el registro mercantil de la escritura de escisión, en este caso, la nro. 3539 de 26 de diciembre de 2003, registrada, para efectos de la escisión³⁷, el 27 de enero de 2004, operó la transferencia en bloque de los activos y pasivos de la sociedad SINCLAIR S.A. (escidente) a la sociedad SINCLAIR COMERCIAL S.A. (beneficiaria); por lo tanto, a partir de esta fecha, la sociedad beneficiaria asumía las obligaciones y adquiría los derechos y privilegios inherentes a la parte patrimonial que le fue transferida por la sociedad escidente y, esta última, a su vez, podía transferir en bloque el remanente de su patrimonio a TINTAS S.A., para efectos de la fusión.

3.2.9 En estos términos, observa la Sala que en el caso concreto, el proceso de escisión resultaba determinante para que de manera posterior se perfeccionara el de fusión, en desarrollo de la reorganización empresarial planteada por las sociedades intervinientes en dicho proceso.

3.2.10 Por lo anterior, se razona que la aplicación de las normas sobre fusión y escisión, analizadas en el acápite 2 de esta providencia, en asuntos como el presente, en el que se está frente a un proceso de reorganización empresarial complejo (escisión – fusión), no se puede hacer de manera separada o fraccionada para efectos de la fase de formalización y perfeccionamiento de dicho proceso, porque de hacerse así, se concluiría, como lo hizo la DIAN, que primero operó la fusión, antes que la escisión, aunque, en realidad, la fusión dependía de la

³⁷ Para efectos de la fusión, la Escritura Pública nro. 3539 de 26 de diciembre de 2003, se registró el 30 de diciembre de 2003.

escisión, cuestión que no se puede obviar para efectos fiscales.

3.2.11 En este orden de ideas, se concluye que si el proceso de escisión se perfeccionó el 27 de enero de 2004 (cuando se inscribió en cámara de comercio la escisión), para el 31 de diciembre de 2003, fecha de causación del impuesto de renta de ese año, el traspaso en bloque del patrimonio de SINCLAIR S.A. a TINTAS S.A., en virtud de la fusión, aún no se había surtido, porque no se había perfeccionado la escisión; por lo tanto, la declaración de renta del año gravable 2003, presentada a nombre de SINCLAIR S.A., produjo efectos legales.

3.3 Ilegalidad de la actuación de la Administración al inhibirse de resolver la solicitud de devolución del saldo a favor reclamado por TINTAS S.A. en su calidad de absorbente de SINCLAIR S.A.

3.3.1 En el expediente, está probado lo siguiente:

3.3.1.1 El 14 de abril de 2004, se presentó la declaración de renta del año gravable 2003³⁸, en la que, en la casilla correspondiente a la razón social, aparece la sociedad SINCLAIR S.A. con NIT. 890.302.595-6. En esa oportunidad, se liquidó un saldo a favor de \$1.094.461.000³⁹.

3.3.1.2 Con el auto nro. 000167 de 1 de febrero de 2005, la DIAN inadmitió la solicitud de devolución y/o compensación nro. 000207 de 12 de enero de 2005, presentada por TINTAS S.A. con NIT. 890.908.649 (absorbente de SINCLAIR S.A.), porque la solicitud no

³⁸ La DIAN, en el Concepto nro. 034464 de 8 de junio de 2005, expuso que "(...) si bien es cierto que la absorbente desde el momento de la formalización de la fusión responde por las obligaciones tributarias de la absorbida, es un hecho que en los períodos gravables anteriores a la legalización y perfeccionamiento del acuerdo, existían de manera independiente los entes societarios, razón por la cual la absorbente debe declarar dichos períodos indicando el nombre y razón social y NIT de la absorbida. Esto teniendo en cuenta que si bien jurídicamente se consolidan, en la práctica la cuenta corriente así como las obligaciones de la absorbida por los períodos fiscales anteriores a la fusión tienen origen en personas jurídicas diferentes, identificadas cada una tributariamente, así la absorbente a partir de la formalización de la fusión deba cumplir las obligaciones formales y sustanciales de la primera por los períodos fiscales en que aquella tuvo vida jurídica", tesis reiterada en los conceptos de la DIAN nros. 018187 de 3 de marzo de 2009 y 65123 de 11 de octubre de 2013.

³⁹ Fl. 3 del c.p.

cumple con los requisitos formales previstos en el artículo 857 del ET⁴⁰, en la medida en que *"EN LA RELACIÓN DE AUTORRETENCIÓN INFORMAN ALGUNOS NIT QUE NO CORRESPONDEN AL TERCERO RELACIONADO: 31.962.450 - 71.686.790 - 800.096.871. ADEMÁS DEBE ADJUNTAR EL CERTIFICADO DE CÁMARA DE COMERCIO DE LA SOCIEDAD SINCLAIR S.A., YA QUE LA SOLICITUD HACE REFERENCIA A LA DECLARACIÓN POR EL AÑO 2003 DE ESTA SOCIEDAD (ABSORBIDA POR TINTAS S.A.)"*⁴¹.

3.3.1.3 Mediante escrito de fecha 17 de febrero de 2005, la sociedad TINTAS S.A. procedió a *"subsanan los errores establecidos en el auto inadmisorio en mención, [y] le inform[ó] [a la DIAN] que los errores sobre los números de identificación Tributaria se debió (sic) a que en el nombre del contribuyente se indicó el nombre del establecimiento de comercio propiedad del contribuyente"*. Por lo anterior, se remitió nuevamente la solicitud de compensación y se incluyó información adicional⁴².

3.3.1.4 Posteriormente, con el oficio nro. 820562i-241 de 22 de marzo de 2005, la Jefe División Devoluciones (A) de la Administración Local de Impuestos de Cali, informó que *"[d]espués de consultado el Control Gestión de esta Administración y revisada la base de datos del aplicativo DEVYCOMP no se encontró solicitud de Devolución presentada por la Sociedad SINCLAIR S.A. con Nit. 890.302.595-6 respecto de la declaración de Renta por el año gravable 2003"*⁴³.

3.3.1.5 Con la Resolución nro. 609005 de 8 de abril de 2005 la División de Devoluciones de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín, decidió *"[i]nhibirse de resolver la solicitud de devolución radicada bajo en número **DI 2003 2005 1831** del 24 de febrero de 2005 a nombre de **TINTAS S.A. NIT. 890.908.649-7 (ABSORBENTE) de SINCLAIR S.A. NIT 890.302.595-6 (ABSORBIDA)** (...) en relación con el saldo a favor determinado por la sociedad SINCLAIR S.A. (...) en la declaración de Renta del periodo gravable 2003 (...)"*⁴⁴ (Negrilla original), porque a partir de la Escritura Pública nro. 3539 de 26 de diciembre de 2003, la sociedad

⁴⁰ Por la causal de inadmisión del inciso 2º numeral 2º del artículo 857 del ET.

⁴¹ Fl. 56 del c.a. nro. 1.

⁴² Fl. 57 del c.a. nro. 1.

⁴³ Fl. 63 del c.a. nro. 1.

⁴⁴ Fl. 152 del c.a. nro. 1.

absorbente (TINTAS S.A.) adquirió los derechos y obligaciones de la sociedad absorbida (SINCLAIR S.A.).

En este orden de ideas, para la Administración, SINCLAIR S.A. no estaba obligada a presentar la declaración de renta por el año 2003 y, en consecuencia, la declaración presentada por esa sociedad *“no tiene efecto legal alguno de conformidad con lo señalado en el artículo 594-2 del Estatuto Tributario”*⁴⁵.

3.3.1.6 Decisión que se confirmó en reconsideración con la Resolución nro. 0010 de 28 de abril de 2006, porque a raíz de la fusión, la sociedad TINTAS S.A. como absorbente estaba obligada a cumplir con las obligaciones tributarias de la sociedad SINCLAIR S.A. (absorbida).

Oportunidad en la que la Administración agregó que *“[s]i bien es cierto en los acuerdos de fusión de TINTAS SA y SINCLAIR SA y en la escisión de SINCLAIR SA y SINCLAIR COMERCIAL SA, se estableció que en primer término debía darse la escisión de SINCLAIR SA y constituirse la nueva sociedad SINCLAIR COMERCIAL S.A, antes de proceder a la fusión, la realidad jurídica que se presentó fue la contraria debido a que la escisión a pesar de haberse aprobado el acuerdo con la misma escritura pública del acuerdo de fusión, esto es, con la escritura N° 3539 del 26 de diciembre de 2.003, por mandato legal de los artículos 8 y 9 de la ley 222 de 1.995, la misma no se perfecciona sino a partir del registro, evento contrario a la fusión que se perfecciona con la escritura pública, ya que por mandato legal no requería la inscripción (...)”*⁴⁶.

3.3.2 Como se observa, en los actos administrativos demandados, la DIAN, a pesar de advertir que se trataba de un proceso de reestructuración empresarial complejo, aplicó de manera separada las normas sobre escisión y fusión, lo que condujo a que interpretara que primero se surtió la fusión que la escisión, afirmación que no se ajusta a la realidad fáctica del caso en concreto.

3.3.3 La Sala no encuentra justificación para que se le impusiera a

⁴⁵ *Ibidem.*

⁴⁶ Fls. 485 a 486 del c.a. nro. 2.

TINTAS S.A. asumir el traspaso de un patrimonio, que para el 31 de diciembre de 2003, aún no se había realizado y, en consecuencia, trasladársele la obligación de presentar con su NIT y su razón social la declaración de renta de la sociedad SINCLAIR S.A.

3.3.4 Por esta razón, resultaba razonable y no se advierte mala fe en este procedimiento, que en la declaración de renta del año 2003, presentada el 14 de abril de 2004, cuando ya había operado el traspaso del patrimonio de SINCLAIR S.A. a la sociedad absorbente TINTAS S.A., esta última, *“además de presentar su propia declaración de renta por el año gravable 2003 bajo su propio NIT, presentar[a] la declaración de Sinclair bajo el NIT de esta, como en efecto lo hizo, diligenciando la casilla de “Razón Social” de la declaración correspondiente como Sinclair S.A. NIT 890.302.595-6”*⁴⁷, porque, se insiste, para el 31 de diciembre de 2003, la sociedad que fue absorbida por TINTAS S.A., todavía existía y, por ende, era la llamada a cumplir con las obligaciones de tipo sustancial y formal, derivadas de la relación jurídico tributaria.

3.3.5 En este orden de ideas, resulta ilegal que la DIAN se haya abstenido de resolver de fondo la solicitud de devolución presentada por TINTAS S.A. en su calidad de absorbente de la sociedad SINCLAIR S.A., con el argumento que la declaración del impuesto sobre la renta el año 2003, presentada por esta última, no produjo efectos legales (por haberse presentado por un no obligado a declarar - art. 594-2 del ET)⁴⁸, porque esa declaración sí produjo efectos, como se analizó con anterioridad.

3.3.6 Por lo anterior, se concluye que los actos administrativos demandados están viciados de nulidad, como lo afirmó el Tribunal, pero, por las razones expuestas en esta providencia.

⁴⁷ Así lo expuso TINTAS S.A. en el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución nro. 609005 de 8 de abril de 2005, demandada en esta oportunidad. Fl. 174 del c.a. nro. 2.

⁴⁸ **“Artículo 594-2. DECLARACIONES TRIBUTARIAS PRESENTADAS POR LOS NO OBLIGADOS.** Las declaraciones tributarias presentadas por los no obligados a declarar no producirán efecto legal alguno”.

3.4 El derecho de TINTAS S.A. (absorbente), respecto del saldo a favor declarado por SINCLAIR S.A. (absorbida)

3.4.1 Advierte la Sala que si la sociedad absorbente o la nueva que surge de la fusión asume las obligaciones tributarias que le correspondían a la sociedad absorbida, en este caso, TINTAS S.A., es razonable concluir que de manera legítima y correlativa, también se beneficia de la transferencia de ciertos derechos que le corresponden a la sociedad absorbida, SINCLAIR S.A., frente a la Administración Tributaria, *vr. gr.* la devolución de los saldos declarados a favor por esta última.

3.4.2 En este caso, se advierte que para el 31 de diciembre de 2003, la sociedad SINCLAIR S.A. aún no se había escindido y, como se examinó con anterioridad, tampoco se había perfeccionado el proceso de fusión, que dependía de dicha escisión; por lo tanto, es entendible que en la declaración de renta del año gravable 2003 se refleje la situación económica de dicha sociedad, antes de que se perfeccionara el proceso de reorganización empresarial (escisión -fusión) y, por ende, se transfiriera en bloque el patrimonio a las sociedades beneficiarias.

3.4.3 La anterior circunstancia no impide que la Administración proceda a la devolución del saldo a favor que corresponda, previas las compensaciones a que haya lugar (art. 861 ET), porque como se analizó en el numeral 2.1.3 de esta providencia, todo aquello que no esté incorporado en el bloque transferido a la sociedad beneficiaria de la escisión (SINCLAIR COMERCIAL S.A.), necesariamente permanece en el patrimonio de la sociedad escidente (SINCLAIR S.A.), patrimonio, que en este caso, a su vez, fue absorbido por TINTAS S.A., sociedad que, se repite, además de asumir las obligaciones tributarias que le corresponden a la sociedad absorbida, se beneficia de los derechos de esta.

3.4.4 Siendo esto así, se concluye que la sociedad TINTAS S.A. (absorbente) tiene derecho a la devolución del saldo a favor declarado

por SINCLAIR S.A. (absorbida), por concepto del impuesto sobre la renta del año gravable 2003, en virtud de la transferencia en bloque del patrimonio de la sociedad absorbida a favor de la sociedad absorbente, con ocasión del proceso de fusión; por ende, no le asiste razón al Tribunal al negar la devolución, solicitada como pretensión.

3.4.5 Es decir, como consecuencia de la nulidad de los actos administrativos demandados, lo pertinente, es ordenar la devolución del saldo a favor solicitado por la sociedad TINTAS S.A., en su calidad de absorbente de la sociedad SINCLAIR S.A. (absorbida), en la medida en que este se originó en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2003, presentada el 14 de abril de 2004.

Lo anterior, porque se trata de un punto que está íntimamente relacionado con los actos administrativos anulados⁴⁹, en consecuencia, le corresponde al juez, con fundamento en la facultad que le asiste de otorgar el restablecimiento del derecho conforme corresponde, ordenar la devolución del saldo a favor reclamado.

3.4.6 Esta devolución del saldo a favor (\$1.094.461.000) se deberá hacer previas las compensaciones a que hay lugar (art. 861 ET), causando intereses corrientes y moratorios en los términos previstos en el artículo 863 *ib*, es decir, (i) intereses corrientes desde el 11 de abril de 2005⁵⁰, fecha de notificación de la Resolución nro. 609005 de 8 de abril de 2005, por la que la DIAN se inhibió de resolver la solicitud de devolución, hasta la ejecutoria de esta sentencia y (ii) intereses moratorios, desde la ejecutoria de esta providencia, hasta la fecha en que se efectúe el pago.

⁴⁹ Cfr. inciso 4 del artículo 328 del CGP.

⁵⁰ Esta fecha aparece indicada en el recurso de reconsideración interpuesto por el representante legal de TINTAS S.A. (Fl. 159 del c.a. nro. 2, que coincide con la que aparece en el sello ilegible, impuesto en la última página de dicha resolución (Fl. 157 del c.a. nro. 1).

Todo, porque la obligación dineraria que subyace en la pretensión de devolución del saldo a favor de la sociedad demandante, fue fijada en forma clara por el legislador (dentro de la libertad de configuración legislativa que le asiste) en el artículo 863 citado, lo que impone estarse a lo que dispone dicha norma⁵¹.

3.4.7 En consecuencia, se concluye que procede la nulidad de los actos administrativos demandados, como lo dispuso el Tribunal de instancia, pero por las razones expuestas en esta providencia.

Sin embargo, se modificará el numeral primero de la sentencia apelada, porque como consecuencia de la nulidad de los actos administrativos demandados, se declarará que la sociedad demandante tiene derecho a la devolución del saldo a favor solicitado (\$1.094.461.000), previas las compensaciones a las que haya lugar.

También se debe revocar el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia, en cuanto negó las demás pretensiones de la demanda, porque además de la devolución del saldo a favor a que haya lugar, procede el reconocimiento de los intereses reclamados por la parte actora, en los términos del artículo 863 del ET, conforme se expuso con anterioridad.

4. Costas

No se condena en costas [gastos o expensas del proceso y agencias del derecho], en esta instancia, porque en el expediente no se probó su causación, como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del CGP, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 267 del CCA⁵².

⁵¹ En este sentido, cfr. la sentencia de esta Sala, proferida el 26 de julio de 2017, radicado nro. 05001233100020110044801 (20757), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁵² En la remisión hecha por esta norma al Código de Procedimiento Civil, se entiende, en la actualidad, al Código General del Proceso.

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

FALLA

Primero: MODIFÍCASE el numeral primero de la parte resolutive de la sentencia de treinta (30) de agosto de dos mil once (2011), proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, el cual, quedará así:

Declárase la nulidad de la Resolución nro. 609005 de 8 de abril de 2005, por la que la UAE – DIAN se inhibió de resolver la solicitud de devolución presentada por la sociedad TINTAS S.A., respecto del saldo a favor declarado por la sociedad SINCLAIR S.A., por concepto del impuesto de renta del año 2003. Así como de la Resolución nro. 0010 de 28 de abril de 2006, por la que se resolvió el recurso de reconsideración, confirmándola.

Como consecuencia de lo anterior y, a título de restablecimiento del derecho, se declara que la sociedad TINTAS S.A., en su calidad de sociedad absorbente, tiene derecho a la devolución del saldo a favor solicitado (\$1.094.461.000), originado de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2003, presentada el 14 de abril de 2004.

Segundo: REVÓCASE el numeral segundo de la sentencia apelada. En su lugar, se le ordena a la UAE – DIAN la devolución de la suma a la que haya lugar, conforme con lo ordenado en el numeral anterior, junto con los intereses corrientes, desde el 11 de abril de 2005 hasta la ejecutoria de esta providencia y los intereses moratorios, desde el día siguiente a la ejecutoria de esta sentencia hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación, a favor de la sociedad TINTAS S.A.

Tercero: CONFÍRMASE en lo demás.

Cuarto: Sin condena en costas en esta instancia.

Quinto: RECONÓCESE PERSONERÍA a la doctora Miryam Rojas Corredor, como apoderada de la UAE - DIAN, en los términos y para los efectos del poder conferido, que obra en el folio 454 de este cuaderno.

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

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

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

MILTON CHAVES GARCÍA

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ