



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., quince (15) de febrero de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2017-01186-01 (27929)
Demandante: VD EL MUNDO A SUS PIES SAS EN REORGANIZACIÓN
Demandado: DIAN
Temas: Renta 2010. Liquidación de aforo. Fusión societaria. Competencia emplazamiento

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 31 de agosto de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que negó las pretensiones de la demanda¹.

ANTECEDENTES

Mediante Escritura Pública 162 del 24 de enero de 2011², registrada el 27 de enero del mismo año, se protocolizó la fusión mediante la cual la sociedad VD El Mundo a sus Pies S A³, absorbió a Botines de la Costa SA.

El 13 de abril de 2011⁴, la sociedad VD El Mundo a sus Pies S.A. presentó su declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, corregida el 8 de octubre de 2013⁵.

El 31 de octubre de 2014, la División de Gestión de Fiscalización de Personas Jurídicas y Asimiladas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá formuló el emplazamiento para declarar 322402014000251⁶, a la sociedad Botines de la Costa S.A., en relación con el impuesto sobre la renta del año gravable 2010. Dicho acto indicó que «la sociedad VD El Mundo a sus Pies debió presentar la declaración del impuesto sobre la renta indicando el nombre y razón social y NIT de la absorbida Botines de la Costa S.A.».

Previa imposición de la sanción por no declarar, la División de Gestión de Liquidación de la dirección seccional señalada expidió la Liquidación Oficial de Aforo 322412016000050 del 18 de marzo de 2016, mediante la cual determinó como total saldo a pagar la suma de \$14.823.038.000.

¹ Sin pronunciamiento sobre costas.

² Fl. 17 vto. c.p.

³ Desde el 30 de noviembre de 2012, VD El Mundo a sus Pies SAS En Reorganización. Cuyo objeto social principal es la compra, venta, consignación, distribución, agencia, representación, franquicia, importación y exportación de toda clase de productos de cuero y productos afines (...).

⁴ Fl. 33 c.p.

⁵ Fl. 34 c.p.

⁶ Fl. 35 a 39 c.p.



Contra la anterior decisión se interpuso recurso de reconsideración, que fue decidido por la Resolución 002117 del 31 de marzo de 2017, emitida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en el sentido de confirmar.

DEMANDA

La actora, a través de apoderado y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones⁷:

«Con esta acción se pretende obtener de ese despacho público la anulación y restablecimiento del derecho con respecto a los actos administrativos ya indicados⁸, conforme lo establece el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, dado que la sociedad al haber sido Absorbida por Fusión por la Sociedad VD EL MUNDO A SUS PIES S.A.S. ésta era la que estaba obligada a declarar todas las actividades desarrolladas por BOTINES DE LA COSTA S.A. durante el año 2010 como en efecto así se cumplió».

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

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

El emplazamiento para declarar a la sociedad absorbida -Botines de la Costa S.A.- es: i) nulo por falta de competencia, en tanto debió expedirlo la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, atendiendo la calidad de la sociedad absorbente VD El Mundo a sus Pies SAS; ii) improcedente, pues en la declaración de renta del año gravable 2010, la absorbente incluyó las operaciones de la sociedad absorbida, como se acreditó mediante certificación de revisor fiscal y, debido a la fusión, a la absorbida le resultaba imposible presentar la declaración e, iii) ineficaz, porque cuando se expidió, Botines de la Costa SA había sido absorbida y las obligaciones tributarias recaían sobre la absorbente. Se vulneró el principio de justicia tributaria, por cuanto en la investigación seguida contra el denunciado privado de la absorbente se profirió auto de archivo, con lo se cual aceptó que la inclusión de operaciones de las absorbidas era procedente.

OPOSICIÓN

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

El emplazamiento para declarar no está viciado de nulidad, porque: i) como la fusión societaria se perfeccionó el 24 de enero de 2011, se debía presentar la declaración de renta de la sociedad absorbida por el año gravable 2010, cuya competencia para fiscalizarla correspondía a la División de Fiscalización de Personas Jurídicas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá y, ii) el referido emplazamiento era procedente y eficaz pues, respecto de las obligaciones tributarias consolidadas antes del perfeccionamiento de la fusión, «la absorbente debe declarar dichos periodos indicando el nombre y razón social y NIT de la absorbida».

⁷ Fl. 3 del c.p.

⁸ i) Liquidación Oficial de Aforo 322412016000050 del 18 de marzo de 2016 y ii) Resolución 002117 del 31 de marzo de 2017.



AUDIENCIA INICIAL

En la audiencia inicial celebrada el 6 de febrero de 2019⁹, no se presentaron excepciones ni se advirtieron irregularidades o nulidades en lo actuado, se allegaron las pruebas aportadas por las partes en la demanda y su contestación, y el litigio se fijó en determinar la legalidad de los actos administrativos demandados.

SENTENCIA APELADA

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

La investigación fiscal adelantada contra Botines de la Costa S.A., se circunscribió a las operaciones realizadas durante el año 2010, cuando la sociedad aún no había sido absorbida, tenía su sede en Bogotá y no era gran contribuyente, por lo que la competencia correspondía a la División de Fiscalización de Personas Jurídicas y Asimiladas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, conforme a lo dispuesto en el Decreto 4048 de 2008.

El emplazamiento para declarar es procedente, porque cuando las obligaciones tributarias se causan, antes de la formalización del proceso de fusión, la absorbente debe responder por su cumplimiento en nombre de la absorbida, con lo cual «*debió presentar la declaración de renta de BOTINES DE LA COSTA S.A. bajo su razón social (de la absorbida), por tratarse de una sociedad que para el año 2010 realizó operaciones económicas independientes (...)*».

Por lo demás, el dictamen pericial obrante en el expediente para demostrar que las operaciones de la sociedad absorbida fueron declaradas por la actora es insuficiente, pues no se allegaron soportes internos y externos que lo sustentaran y, el Consejo de Estado precisó que resulta indiferente determinar si la absorbente incluyó en su declaración las operaciones de la absorbida, pues esta última debía cumplir la obligación de presentar de manera independiente la declaración.

El auto de archivo mencionado por la demandante no fue aportado con la demanda ni solicitado como prueba, con lo cual no es posible su valoración, al tiempo que, se trataba de obligaciones sustancialmente diferentes *-correspondientes a la obligación de reportar información exógena-* a la discutida en el presente proceso.

RECURSO DE APELACIÓN

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

Reiteró que la competencia para investigar a la sociedad absorbida correspondía a la Dirección de Grandes Contribuyentes, pues al proferirse el emplazamiento para declarar a Botines de la Costa S.A., la fusión estaba perfeccionada, lo cual era conocido por la demandada, y que las operaciones realizadas por la absorbida fueron declaradas por la absorbente «*en una sola declaración*», como se probó con el dictamen pericial decretado, que no fue debidamente valorado por el Tribunal, dado que le

⁹ Fls. 115-125 cp.



resultaba imposible presentar la declaración de manera independiente por la cancelación del RUT de la sociedad absorbida.

El *a quo* debió decretar como prueba de oficio el auto de archivo mencionado en la demanda, para valorar los argumentos de la DIAN; y debió pronunciarse sobre los impuestos pagados por la absorbente al incluir las operaciones de la absorbida.

TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

La **demandada** no se pronunció sobre el recurso de apelación interpuesto por la demandante. El **Ministerio Público** guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde decidir sobre la legalidad de los actos administrativos que determinaron oficialmente el impuesto sobre la renta a la sociedad Botines de la Costa SA - *absorbida por VD El Mundo a sus Pies-*, por el año gravable 2010.

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

Obligaciones tributarias derivadas de procesos de fusión. Reiteración de jurisprudencia¹⁰

Sobre los efectos fiscales de los procesos de fusión societaria, la Sección precisó que el artículo 14-1 del Estatuto Tributario establecía¹¹ que las fusiones societarias no implicaban enajenación entre las partes intervinientes, por lo que la transferencia y adquisición de activos, pasivos y derechos de la sociedad absorbida a la absorbente - *artículo 178 del Código de Comercio-* no estaba gravada con el impuesto sobre la renta, sin perjuicio de lo cual la sociedad absorbente adquiría la condición de deudora solidaria de las obligaciones tributarias causadas antes del perfeccionamiento de la fusión, de las que fuera sujeto pasivo la sociedad absorbida, según el inciso segundo del artículo en cita y el literal c del artículo 793 del Estatuto Tributario.

Respecto de la existencia del negocio jurídico de fusión y de la reforma estatutaria que conlleva, el artículo 172 del Código de Comercio establece que ocurren cuando la entidad absorbente adquiere los derechos y obligaciones de las entidades disueltas «*al formalizarse el acuerdo de fusión*»; lo cual, para aquellos tipos societarios en los cuales las reformas estatutarias se llevan a cabo mediante escritura pública -*como es el caso que ocupa a la Sala-*, ocurre, por virtud del artículo 177 *ibidem*, al elevar a escritura pública el acuerdo de fusión, con el lleno de los requisitos y procedimientos establecidos por la normativa aplicable¹².

¹⁰ Sentencias del 30 de julio de 2020, exp. 21606, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez y del 11 de marzo de 2021, exp. 22533 CP. Milton Chaves García, reiteradas en las sentencias del 3 y 24 de junio de 2021, 19 de mayo y 10 de noviembre de 2022, exps. 24898, 24966, 26061 y 25864, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto. Actor: VD El Mundo a sus Pies – En Reorganización.

¹¹ Previo a la modificación efectuada por la Ley 1607 de 2012.

¹² Cfr. Sentencia de Unificación del 29 de octubre de 2020, Exp. 23419, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Así, la fusión está sometida a una formalidad *ad solemnitatem* (*escritura pública*) para que exista como negocio jurídico y sea eficaz entre los sujetos negociales, y su oponibilidad está restringida a que se inscriba en el registro mercantil (*artículos 158 y 901 ejusdem*)¹³.

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

En ese sentido, en sentencia del 19 de octubre de 2017¹⁴, la Sección precisó que las obligaciones tributarias que se causen con posterioridad al perfeccionamiento de la fusión, tendrán como contribuyente a la sociedad absorbente, pues «*a partir de la fecha de la escritura pública con la que se formaliza el proceso de fusión, nace para la sociedad absorbente la responsabilidad por el cumplimiento de las obligaciones tributarias, tanto de carácter formal como sustancial, que surjan o se consoliden con posterioridad a dicha fecha, pero, a su vez, esta adquiere los derechos que se deriven de dicha relación*».

Además, señaló¹⁵ que la sociedad absorbida es sujeto de las obligaciones tributarias de períodos anteriores a la fusión societaria -*como ocurre en el presente caso respecto del impuesto de renta del año 2010-* y que, frente a períodos posteriores «*la sociedad absorbida no estaba obligada a presentar declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2013, por no ser contribuyente del impuesto para ese periodo en atención a la fusión perfeccionada en el 2012; [...]*».

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

De lo anterior se colige que, como lo expresó la Sección en la citada sentencia del 3 de junio de 2021¹⁶, en un proceso con identidad fáctica y jurídica, entre las mismas partes, aquellas obligaciones tributarias de carácter formal surgidas con anterioridad al proceso de fusión, deben ser cumplidas por la sociedad absorbente, de manera independiente, indicando el nombre, razón social y NIT de la sociedad absorbida.

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

Caso concreto

Es un hecho no discutido por las partes, que la fusión societaria en la que la demandante absorbió a Botines de la Costa S.A., se perfeccionó con la escritura pública 162 del 24 de enero de 2011, con lo cual las obligaciones tributarias formales y sustanciales que surgieron o se consolidaron con posterioridad a dicha fecha, corresponden a la sociedad absorbente.

¹³ Hiestrosa, Fernando. Tratado de las obligaciones II. De las fuentes de las obligaciones: el negocio jurídico. Volumen II. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2015. P. 837. «*Inoponible es el negocio que no puede producir efectos respecto de alguien o, dicho de otra manera, que no es eficaz en su contra, por el motivo que sea, y los hay muy variados ... A este propósito conviene tener en cuenta que la publicidad no es una solemnidad, sino un trámite para que el público pueda conocer la disposición particular o, mejor, un requisito para que las partes puedan oponer el negocio a terceros como situación cierta creada por ellas. Solo excepcionalmente la inscripción del título en el registro público es a un mismo tiempo solemnidad constitutiva*».

¹⁴ Exp. 19221, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁵ Sentencia del 30 de julio de 2020, exp. 21606, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁶ Exp. 24898, reiterada en las sentencias del 24 de junio de 2021, exp. 24966, y del 19 de mayo y 10 de noviembre de 2022, exps. 26061 y 25864, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.



La DIAN inició investigación a través de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, contra de la sociedad Botines de la Costa S.A., absorbida por VD El Mundo a sus Pies, por no declarar el impuesto sobre la renta del año gravable 2010 *-anterior al proceso de fusión-*.

La apelante alegó que, por su condición de gran contribuyente, la investigación y posterior sanción debió adelantarla la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes de la DIAN, con lo cual, los actos proferidos por la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá son nulos por falta de competencia, y que las operaciones del año gravable 2010 realizadas por la sociedad absorbida fueron incluidas en la declaración de la absorbente *«en una sola declaración»*.

Por su parte, la demandada manifestó que, como la investigación corresponde al año gravable 2010, frente a las operaciones realizadas por la sociedad Botines de la Costa S.A., quien no ostentaba la calidad de gran contribuyente, la competencia era de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, que las obligaciones tributarias consolidadas antes del perfeccionamiento de la fusión, deben ser declaradas por *«la sociedad absorbente con el nombre y NIT de la absorbida [...]»*, y que *«no era jurídicamente viable dentro del denuncia tributario [2010] presentado por la sociedad absorbente VD EL MUNDO A SUS PIES S.A. (HOY SAS), incluir las operaciones y valores realizados por la sociedad absorbida BOTINES DE LA COSTA S.A., dado que como se expuso, la obligación nació en un periodo gravable anterior a la legalización y perfeccionamiento del acuerdo de absorción que ocurrió al año siguiente [...]»*.

Se advierte que los hechos investigados ocurrieron durante el año 2010, *-con anterioridad a la fusión societaria-*, en el cual la sociedad absorbida, Botines de la Costa SA, tenía su domicilio en la ciudad de Bogotá, sin estar catalogada como gran contribuyente, por lo que la competencia para fiscalizar dicho periodo correspondía a la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, de conformidad con lo dispuesto en el Decreto 4048 de 2008 y en la Resolución 7234 del 10 de julio de 2009¹⁷ expedida por la Dirección General de la DIAN¹⁸.

En ese sentido, aunque la fusión estuviera perfeccionada al momento de proferirse el emplazamiento para declarar *-como lo señala la recurrente-*, se reitera que para el año gravable 2010, la obligación formal de presentar la declaración de renta era de Botines de la Costa S.A., cuya presentación debió hacerse por conducto de la sociedad absorbente *-VD El Mundo a sus Pies SAS-* en nombre de aquella, de manera independiente, indicando el nombre, razón social y NIT de la sociedad absorbida; como ello no ocurrió, la liquidación oficial de aforo se ajustó a derecho.

Así pues, como se reiteró en otras oportunidades, teniendo en cuenta que en este caso se discute la omisión del deber formal de declarar que derivó en la liquidación oficial de aforo demandada, y que está demostrado que a la sociedad absorbida, Botines de la Costa S. A., le correspondía presentar la declaración de renta del año gravable 2010, por conducto de la sociedad absorbente, y no lo hizo, resulta indiferente estudiar si esta última en su declaración registró o no los hechos económicos de la primera.

¹⁷ *«La competencia de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá comprende el territorio del Distrito Capital, respecto de las personas jurídicas y sus asimiladas y personas naturales y sus asimiladas allí domiciliadas y en el territorio del departamento de Cundinamarca, excepto los municipios correspondientes a la competencia territorial de las Direcciones de Impuestos y Aduanas de Girardot y Villavicencio, respecto de las personas naturales y jurídicas domiciliadas en los mismos».*

¹⁸ En igual sentido resolvió la Sala en las sentencias del 3 y 24 de junio de 2021, 19 de mayo y 10 de noviembre de 2022, exps. 24898, 24966, 26061 y 25864, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto. Actor: VD El Mundo a sus Pies – En Reorganización.



De otro lado, la Sala no comparte que la apelante señale que el *a quo* debía decretar como prueba de oficio el auto de archivo proferido en el curso de otra investigación seguida por la DIAN contra la sociedad VD El Mundo a sus Pies, por el periodo gravable 2010, pues de conformidad con el artículo 173 del Código General del Proceso «*El juez se abstendrá de ordenar la práctica de las pruebas que, directamente o por medio de derecho de petición, hubiera podido conseguir la parte que las solicite, salvo cuando la petición no hubiese sido atendida, lo que deberá acreditarse sumariamente*».

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

De conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso¹⁹, no procede la condena en costas en esta instancia (*gastos del proceso y agencias en derecho*), por cuanto en el expediente no se encuentran probadas.

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

FALLA

1.- CONFIRMAR la sentencia del 31 de agosto de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B.

2.- Sin condena en costas en esta instancia.

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salva voto

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

¹⁹ C.G.P. «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».