

**FUSION DE SOCIEDADES – Efectos / FUSION DE ENTIDADES FINANCIERAS – Se rige por el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y por el Código de Comercio. Formalización. Efectos / FUSION PARA EFECTOS TRIBUTARIOS – Efectos**

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

**FUENTE FORMAL: CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 178**

**REGIMEN DE ESTABILIDAD TRIBUTARIA – Efectos en sociedades en fusión. Formalización de la fusión / IMPUESTO AL PATRIMONIO – Consagración legal. Base gravable. Obligación legal de pagarlo / DEVOLUCION DE PAGO DE LO NO DEBIDO – No procede dado que la fusión no se había formalizado**

El régimen especial de estabilidad tributaria fue creado por el artículo 169 de la Ley 223 de 1995 que adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 240-1. Consistía en que el contribuyente, persona jurídica, que suscribiera el contrato de estabilidad tributaria con el Estado, hasta por diez años, quedaba excluido de cualquier tributo o contribución del orden nacional que se estableciera con posterioridad a la suscripción del contrato y durante la vigencia del mismo o cualquier incremento a las tarifas del impuesto sobre la renta y complementarios, si se comprometía a determinar una tarifa de este impuesto superior en dos puntos porcentuales a la tarifa general vigente. Las solicitudes se debían presentar ante el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales o su delegado, quien suscribió el contrato respectivo, dentro de los 2 meses siguientes a la formulación

de la solicitud. El artículo 17 de la Ley 863 de 2003, “por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas”, modificó el Capítulo V del Título II del Libro Primero del Estatuto Tributario con el fin de establecer por los años gravables 2004, 2005 y 2006, el impuesto al patrimonio a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta. Luego, con la Ley 1111 de 2006 se extendió a los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010 para los patrimonios líquidos superiores o mayores a 3.000 millones de pesos, a la tarifa del 1.2% anual. En el artículo 28 estableció que la base imponible del impuesto al patrimonio está conformada por el valor del patrimonio líquido del contribuyente, poseído el 1º de enero del año 2007, determinado conforme lo previsto en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario. De acuerdo con lo anterior, para la Sala resulta evidente que cuando la sociedad demandante pagó la primera cuota del impuesto al patrimonio por el ejercicio fiscal 2007, por la que presentó solicitud de devolución por pago de lo no debido, no se había formalizado la fusión, pues esta se materializó, se reitera, el 29 de agosto de 2007. Así las cosas, la suma de \$4.305.210.000, equivale al período comprendido entre el 1º de enero y el 29 de agosto de 2007, no se configuró un pago de lo no debido, el que se materializa cuando el contribuyente o responsable ha realizado el pago sin causa legal y, en este caso, es indudable la obligación impuesta por la ley a la sociedad demandante.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 240-1**

### **CONSEJO DE ESTADO**

#### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

Bogotá D. C., veinticinco (25) de junio de dos mil doce (2012)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2009-00210-01(18590)**

**Actor: BANCO DAVIVIENDA S.A.**

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN**

#### **FALLO**

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandante contra la sentencia del 2 de septiembre de 2010 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”<sup>1</sup>, proferida dentro del proceso de acción de nulidad y restablecimiento del derecho, prevista

---

<sup>1</sup> Folios 99 a 122 del cuaderno principal

en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, que negó las súplicas de la demanda.

### **ANTECEDENTES**

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

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

La DIAN, mediante Resolución 03408 del 10 de abril de 2006, autorizó a Granbanco S.A a aplicar el régimen de estabilidad tributaria que amparaba al Banco Cafetero S.A.- Bancafé, por los años 2000 a 2009<sup>2</sup>.

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

La DIAN profirió la Resolución N° 07582 del 27 de junio de 2007 por la cual autorizó al Banco Davivienda S.A. aplicar el régimen de estabilidad tributaria que amparaba a Granbanco S.A. – Bancafé, a partir del día en que se formalizó el acuerdo de fusión y hasta el 31 de diciembre de 2009<sup>3</sup>.

El acuerdo de fusión de las sociedades antes anotadas se formalizó por Escritura Pública N° 7019 del 29 de agosto de 2007 de la Notaría 71 del Círculo de Bogotá<sup>4</sup>.

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

---

<sup>2</sup> Folios 23 a 26 del cuaderno de antecedentes

<sup>3</sup> Folios 27 a 29 del cuaderno de antecedentes

<sup>4</sup> Folio 30 a 32 del cuaderno de antecedentes

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

La División de Recaudación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá expidió la Resolución N° 608-0887 del 23 de julio de 2008 en la que ordenó la devolución de \$2.242.297.000 y rechazó la suma de \$4.305.210.000.

Contra la anterior decisión, la demandante interpuso recurso de reconsideración, acto administrativo que fue confirmado mediante la Resolución N° 001007 del 4 de junio de 2009.

### **LA DEMANDA**

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, el Banco Davivienda, por intermedio de apoderado, formuló las siguientes pretensiones<sup>5</sup>:

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

- A) *La Resolución N° 608-0887 del 23 de julio de 2008 dictada por la Jefe de la División de Recaudación de la Administración Especial de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá, D.C., (Hoy Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes) mediante la cual se rechazó parcialmente la devolución, como pago de lo no debido, del impuesto al Patrimonio (Primera Cuota) del año gravable 2007; y*
- B) *La Resolución N° 001007 del 4 de junio de 2009, por medio de la cual la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos – Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos Grandes Contribuyentes falló el recurso de reconsideración interpuesto contra el acto administrativo de que trata el numeral anterior y confirmó dicho acto.*

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

- A) *Que el BANCO DAVIVIENDA S.A. fue titular, durante todo el año calendario 2007, del contrato de estabilidad tributaria celebrado entre el BANCO CAFETERO S.A. – BANCAFÉ y el Estado Colombiano, en virtud de la absorción que hizo de GRANBANCO S.A., el cual a su vez lo había heredado del BANCO CAFETERO S.A. – BANCAFÉ, por virtud de la cesión de activos, pasivos y contratos que le hizo éste último en el año 2005.*
- B) *Que, en tal virtud, el BANCO DAVIVIENDA S.A. quedó exonerado por todo el año calendario 2007 de la obligación de declarar y pagar impuesto al*

---

<sup>5</sup> Folios 2 al 20 del cuaderno principal

*patrimonio, en la misma forma que esa institución cumplió las obligaciones a su cargo derivadas del contrato por todo el año 2007, entre ellas la de adicionar dos puntos porcentuales (2%) a la tarifa del impuesto de renta y complementarios general vigente para ese año y pagarle al Estado el mayor impuesto resultante de dicha adición.*

*C) Que el BANCO DAVIVIENDA S.A. tiene derecho a que se le devuelva la totalidad de lo pagado indebidamente por el año calendario 2007 por concepto de impuesto al patrimonio junto con sus respectivos intereses.*

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

*A) Devolver, mediante el acto administrativo apropiado, la cantidad de CUATRO MIL TRESCIENTOS CINCO MILLONES DOSCIENTOS DIEZ MIL PESOS MCTE. (\$4.305.210.000) que hace parte del total de SEIS MIL QUINIENTOS CUARENTA Y SIETE MILLONES QUINIENTOS SIETE MIL PESOS MCTE. (\$6.547.507.000) pagados indebidamente por el BANCO DAVIVIENDA S.A. el 25 de mayo de 2007 a título de primera cuota del impuesto al patrimonio, correspondiente al periodo gravable 2007.*

*B) Liquidar y pagar los intereses que, por no haber efectuado oportunamente la devolución, se están causando sobre la suma indicada en el ordinal anterior, por disposición del Art. 863 del E.T., a la tasa que esté señalada en el Art. 844, aplicable al impuesto de patrimonio por mandato del Art. 298-2”.*

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 14-1 y 850 del Estatuto Tributario.
- Artículo 169 de la Ley 223 de 1995.
- Artículos 172 y 178 del Código de Comercio.
- Artículo 25 de la Ley 1111 de 2006.

Para desarrollar el concepto de violación manifestó:

Que en virtud de la fusión por absorción, el Banco Davivienda S.A. quedó como titular del contrato de estabilidad tributaria que amparaba a Granbanco, el cual cumplió, en el año 2007, el incremento de la tarifa del impuesto sobre la renta en dos puntos, que le otorgaba el derecho a que, por ese mismo período, se le respetara el contrato y no tuviera que pagar el impuesto al patrimonio, pues este derecho no nació desde la formalización de la fusión sino en años anteriores.

Consideró que el impuesto al patrimonio no podía fraccionarse, y por esa razón, la devolución del valor pagado en la primera cuota por concepto del impuesto al patrimonio no podía realizarse en proporción a la parte correspondiente entre la

fecha de formalización del acuerdo de fusión, 29 de agosto, y el 31 de diciembre de 2007.

Que la Administración Tributaria violó en forma directa, por no aplicarlos o aplicarlos defectuosamente, los artículos 169 de la Ley 223 de 1995, 172 y 178 del Código de Comercio, 14-1 y 850 del Estatuto Tributario, y en forma indirecta, los principios de igualdad y equidad consagrados en los artículos 13 y 363 de la Constitución Política e incumplió las prestaciones a cargo del Estado derivadas del contrato de estabilidad tributaria.

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

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

En la oportunidad legal, la apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, en escrito de contestación a la demanda, se opuso a las pretensiones de la demanda<sup>6</sup>.

Indicó que, de acuerdo con el artículo 95 de la Constitución Política, el Banco Davivienda S.A. tenía el deber de contribuir con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado pagando el impuesto al patrimonio por el 2007, por cuanto es una persona jurídica que al primero de enero de ese año poseía un patrimonio superior a \$3.000.000.000 y, por lo tanto, los pagos de la primera cuota son válidos en su totalidad y no dan lugar a la devolución.

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

---

<sup>6</sup> Folios 64 a 71 del cuaderno principal

El impuesto se causó el 1° de enero de 2007, fecha en la cual, el beneficiario del régimen de estabilidad tributaria era Granbanco – Bancafé, pues no se había formalizado el acuerdo de fusión con el Banco Davivienda S.A.

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

Los beneficios tributarios adquiridos con ocasión de la fusión se aplicarían únicamente a futuro y no retroactivamente, según el literal a) del artículo 4° del Decreto 852 de 2006. Así, se aplican a partir del 29 de agosto de 2007, fecha en la que se elevó a escritura pública la fusión. El impuesto al patrimonio del año gravable 2007 se causó el 1° de enero de esa anualidad y, por tanto, no quedó cobijado con el régimen de estabilidad tributaria.

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

Por otra parte, precisó que al desatar el recurso de reconsideración se mejora la motivación, pero los hechos son los mismos planteados en los actos administrativos demandados.

#### **LA SENTENCIA APELADA**

Mediante sentencia del 2 de septiembre de 2010, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta, Subsección B<sup>7</sup>, negó las súplicas de la demanda. Las razones aducidas en la decisión son las siguientes:

Después de analizar la naturaleza jurídica y los efectos de la fusión de sociedades y de los contratos de estabilidad tributaria, manifestó el *a-quo* que los derechos y

---

<sup>7</sup> Folios 99 a 122 del cuaderno principal

obligaciones derivadas de dichos contratos únicamente surten efectos a partir del momento en que se formalice el acuerdo de fusión, esto es, desde que se eleva a escritura pública y hacia futuro, siempre que exista la autorización previa de la Superintendencia Financiera de Colombia y de la DIAN.

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

La demandante, mediante Escritura Pública 7019 del 29 de agosto de 2007 de la Notaría 71 del Círculo de Bogotá, formalizó el acuerdo de fusión. Por lo tanto, el contrato de estabilidad tributaria surtió efectos a partir de dicha fecha.

La reforma societaria que contiene la fusión por absorción tiene efectos a partir de su formalización por lo que no es posible su aplicación retroactiva y menos concederle a la absorbente una condición jurídica que no tiene, pues Granbanco S.A. – Bancafé y Davivienda tenían, cada una de ellas, personería jurídica como entes financieros hasta el momento de la fusión.

Granbanco - Bancafé S.A. contaba con un contrato de estabilidad tributaria y Davivienda podía gozar de sus beneficios a partir del 29 de agosto de 2007; no podía ejercer válidamente el derecho o decir que es titular del mismo, cuando éste no ha ingresado al patrimonio de quien dice ostentarlo por estar pendiente del cumplimiento de una condición legal, esto es, la formalización de la fusión en los términos del Estatuto Orgánico del Sector Financiero y el Código de Comercio.

Los contratos de estabilidad tributaria deben referirse a ejercicios gravables completos, en virtud del inciso final del artículo 169 de la Ley 223 de 1995. Que dicho inciso tiene todo el sentido práctico de coherencia y concatenación jurídica, pero que la fusión es una situación atípica que no se ajusta a las previsiones legales de dicho contrato.

El Banco Davivienda no celebró con la Administración Tributaria ningún contrato de estabilidad tributaria, sino que recibió un aval para ser beneficiario de los derechos en cabeza de un tercero en virtud de una fusión por absorción. Por lo

tanto, la DIAN debía autorizar la extensión de los beneficios del contrato a su favor en calidad de entidad absorbente.

La demandante realizó el pago de la primera cuota del impuesto al patrimonio cuando aún no existía legalmente la fusión, esto es, en mayo de 2007, pues Davivienda no había absorbido a Granbanco quien era el beneficiario del contrato de estabilidad tributaria.

De conformidad con la Ley 1111 de 2006, el impuesto al patrimonio se causaba al 1° de enero de 2007 y el hecho generador estaba constituido por la posesión de patrimonio líquido igual o superior a \$3.000.000.000. Para el momento en que el Banco Davivienda pagó la primera cuota, obligación tributaria que no dependía de ninguna condición, no se había legalizado el acuerdo de fusión con Granbanco S.A. lo cual descarta un pago de lo no debido.

### **RECURSO DE APELACIÓN**

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

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

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

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

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

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

### **MINISTERIO PÚBLICO**

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación solicita que se confirme la sentencia apelada.

Frente a la fusión y sus efectos tributarios, manifestó que la formalización del acuerdo está referida a la escritura pública que se debe suscribir por tratarse de una reforma estatutaria y a su inscripción en la Cámara de Comercio para que produzca efectos.

En el caso de las entidades financieras, el artículo 60 del Decreto 663 de 1993, Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, prevé que, luego del agotamiento del término que tienen la Superintendencia Financiera para objetar el acuerdo de fusión, dentro de los 45 días siguientes, la entidad absorbente debe formalizar el acuerdo y registrarlo en la Cámara de Comercio y, una vez realizada esa formalización, la entidad absorbente o la nueva adquiere, de pleno derecho la totalidad de los bienes, derechos y obligaciones de las entidades disueltas sin necesidad de trámite adicional alguno.

En ese contexto, únicamente cuando queda formalizada la fusión en los términos anteriores, esto es, mediante la escritura pública debidamente registrada, la entidad absorbente adquiere la totalidad de los derechos y obligaciones que tenía la disuelta.

En materia tributaria, el Decreto 852 de 2006 reguló en forma especial los efectos de la fusión al disponer que a partir del momento en que se formalizara el acuerdo la entidad absorbente adquiriría los derechos tributarios de la absorbida.

Según el artículo 4° del mismo decreto, para aplicar las condiciones propias de los contratos de estabilidad tributaria, cuya procedencia se reconoce solamente con la

realización del proceso de fusión, las sociedades titulares de derechos y obligaciones relativos a ellos quedaban sujetas a los siguientes requisitos: i) a la autorización previa del director de la DIAN o su delegado; ii) a tener y a desarrollar el mismo objeto social y actividad; y iii) a que la transferencia de los derechos de los contratos fuera total e irrevocable.

En cuanto al caso en estudio precisó que la fusión, mediante la cual la demandante absorbió a Granbanco, se formalizó el 29 de agosto de 2007 mediante la Escritura Pública 7019 de la Notaría 71 del Círculo de Bogotá y que la demandante pagó la primera cuota del impuesto al patrimonio correspondiente al 2007 el 24 de mayo del mismo año por valor de \$6.547.507.000.

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

En esas condiciones el acuerdo de fusión entre Davivienda y Granbanco no podía generar efectos antes del 29 de agosto de 2007, porque tanto las normas mercantiles como las financieras le otorgan ese derecho después de formalizado el acuerdo, acorde con lo cual se encontraba la Resolución 07582 de 2007 expedida por la DIAN.

De tal manera que el pago realizado por la demandante fue en su condición de sujeto pasivo del impuesto al patrimonio que poseía al 1° de enero de 2007 y quedaba exonerado del mismo a partir de la formalización del acuerdo. Por tanto, no se configura un pago de lo no debido.

Agregó que los contratos de estabilidad tributaria se deben suscribir respecto de periodos gravables completos, pero que, en el caso en estudio, no era posible aplicar lo dispuesto en el artículo 169 de la Ley 223 de 1995 pues el acuerdo de fusión, discutido en este caso, se formalizó el 29 de agosto de 2007.

#### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Debe la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 2 de septiembre de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las súplicas de la demanda.

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

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

La misma norma prevé que la sociedad absorbente o la nueva compañía adquiere los bienes, derechos y obligaciones de la sociedad o sociedades disueltas al formalizarse el acuerdo de fusión, es decir, que la nueva sociedad, una vez formalizada la misma, adquiere los bienes y los derechos de la absorbida e igualmente asume sus pasivos, tal como lo establece el artículo 178 del mismo Código<sup>8</sup>.

La fusión de entidades financieras o aseguradoras vigiladas por la Superintendencia Financiera<sup>9</sup> se regirá por las disposiciones contenidas en el Decreto 663 de 1993 – Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y, en lo no previsto, se aplicarán las demás normas de carácter especial lo dispuesto en el Código de Comercio y en la Ley 79 de 1988, según el caso.

El artículo 60 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, establece que la formalización del acuerdo de fusión y el registro de la escritura pública en la Cámara de Comercio deberán efectuarse dentro de los cuarenta y cinco (45) días

---

<sup>8</sup> **“EFECTOS PATRIMONIALES. Art. 178.** *En virtud del acuerdo de fusión, una vez formalizado, la sociedad absorbente adquiere los bienes y derechos de las sociedades absorbidas, y se hace cargo de pagar el pasivo interno y externo de las mismas. La tradición de los inmuebles se hará por la misma escritura de fusión o por escritura separada, registrada conforme a la ley. La entrega de los bienes muebles se hará por inventario y se cumplirán las solemnidades que la ley exija para su validez o para que surtan efectos contra terceros”.*

<sup>9</sup> *Por Decreto 4327 de 25 de noviembre de 2005, se fusionó la Superintendencia Bancaria en la de Valores, con el nombre de Superintendencia Financiera de Colombia*

calendarios siguientes a la fecha en que venza el término para objetar que tiene la Superintendencia Financiera. Una vez formalizada la fusión, la entidad absorbente o la nueva adquiere de pleno derecho la totalidad de los bienes, derechos y obligaciones de las entidades disueltas, sin necesidad de trámite adicional alguno.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

En el artículo 28 estableció que la base imponible del impuesto al patrimonio está conformada por el valor del patrimonio líquido del contribuyente, poseído el 1º de

enero del año 2007, determinado conforme lo previsto en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario.

En el *sub exámine* se observa lo siguiente:

- El 24 de mayo de 2007, el Banco Davivienda S.A. presentó la declaración del impuesto al patrimonio por el año gravable 2007 con un saldo a pagar de \$13.095.014.000.
- EL 25 de mayo del mismo año pagó la primera cuota de dicho impuesto mediante el Recibo de Pago N° 5180005006902 por valor de \$6.547.507.000<sup>10</sup>.
- El 31 de enero de 2008 pagó la segunda cuota mediante el Recibo de Pago N° 518000500023390 por la suma de \$6.547.507.000.
- El 10 de junio de 2008 la apelante solicitó la devolución de \$6.547.507.000, como pago de lo no debido por concepto de la primera cuota del impuesto al patrimonio del año 2007<sup>11</sup>.
- La Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, mediante la Resolución 608-0887 del 23 de julio de 2008, ordenó la devolución de \$2.242.297.000 y rechazó la suma de \$4.305.210.000 al considerar que la sociedad tenía derecho a la devolución proporcional desde la fecha de formalización del acuerdo de fusión y hasta el 31 de diciembre 2007<sup>12</sup>.

De acuerdo con lo anterior, para la Sala resulta evidente que cuando la sociedad demandante pagó la primera cuota del impuesto al patrimonio por el ejercicio fiscal 2007, por la que presentó solicitud de devolución por pago de lo no debido, no se había formalizado la fusión, pues esta se materializó, se reitera, el 29 de agosto de 2007.

Así las cosas, la suma de \$4.305.210.000, equivale al período comprendido entre el 1° de enero y el 29 de agosto de 2007, no se configuró un pago de lo no debido, el que se materializa cuando el contribuyente o responsable ha realizado el pago sin causa legal y, en este caso, es indudable la obligación impuesta por la ley a la sociedad demandante.

---

<sup>10</sup> Folio 38 del cuaderno de antecedentes

<sup>11</sup> Folio 45 del cuaderno de antecedentes

<sup>12</sup> Folio 62 a 66 del cuaderno de antecedentes

En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.

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

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

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

#### **FALLA**

**Primero: CONFÍRMASE** la sentencia del 2 de septiembre de 2010 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B" proferida dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por la entidad financiera Banco Davivienda S.A. contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

**Segundo:** Reconócese personería a la abogada Patricia del Pilar Romero Angulo, como apoderada de la DIAN, en los términos del poder que aparece en el folio 160 del cuaderno principal.

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

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**  
Presidente

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**