



Radicado: 25000-23-37-000-2020-00390-01 (28344)

Demandante: Cencosud Colombia S.A.

FALLO

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., treinta y uno (31) de octubre de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2020-00390-01(28344)
Demandante: CENCOSUD COLOMBIA S.A.
Demandado: DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA
Temas: Impuesto de registro. Acto sin cuantía. Fusión por absorción. Transferencia de bienes inmuebles.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de 5 de octubre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección B, que dispuso lo siguiente:

*“**PRIMERO: DECLARAR** la nulidad de la Resolución No. 00000498 del 28 de febrero de 2019, que negó la solicitud de devolución del pago de lo no debido y/o sumas en exceso por concepto del impuesto de registro; y de la Resolución No. 00002892 del 17 de diciembre de 2019, que confirmó el acto anterior.*

***SEGUNDO:** Como restablecimiento del derecho, **ORDENAR** a la Gobernación de Cundinamarca-Secretaría de Hacienda, devolver a la sociedad CENCOSUD COLOMBIA S.A el monto equivalente a \$7.377.314.000, que corresponde al valor pagado en exceso por concepto del impuesto de registro de las Escrituras Públicas referidas en la parte considerativa, junto con los intereses corrientes y moratorios causados y/o que se llegaren a causar, en los términos previstos del artículo 616 de la Ordenanza No. 216 de 2014 con las especificaciones esbozadas en los considerandos de esta providencia.*

[...].”

ANTECEDENTES

Por escritura pública de 2889 de 23 de diciembre de 2013 de la Notaría 16 de Bogotá, Easy Colombia S.A. se fusionó por absorción con Grandes Superficies de Colombia S.A., Supermercados y Mayoristas SAS y las empresas extranjeras Coledim BV, Uranie BV, Calliope BV, Thalie BV y Colombia Holdings Alpha. Adicionalmente, se cambió la razón social a Cencosud Colombia S.A.

Mediante escrituras públicas de 2016, esto es, posteriores a la fusión, en desarrollo de ésta (actos de adición a la fusión), se transfirió el dominio de varios bienes inmuebles de Grandes Superficies de Colombia S.A. a Cencosud Colombia S.A.

Cencosud solicitó al Departamento de Cundinamarca las liquidaciones del impuesto de



registro para inscribir en la oficina de registro de instrumentos públicos las escrituras de transferencia de dominio. Las liquidaciones determinaron el tributo como actos con cuantía y fueron pagadas por la demandante (\$7.378.634.000). Y respecto de dos escrituras de transferencia de dominio, la actora liquidó y pagó un impuesto de registro de \$110.000 por cada una, como acto sin cuantía de adición a la fusión.

El 2 de mayo de 2017, Cencosud solicitó la devolución por pago de lo no debido y/o en exceso por el impuesto de registro pagado por los actos de adición a la fusión y subsidiariamente, que se profiera liquidación bajo la tarifa de actos sin cuantía.

Previa suspensión de términos en el trámite de la devolución, el Departamento de Cundinamarca abrió investigación a Cencosud y mediante la Liquidación Oficial de Registro 053 de 29 de agosto de 2017 determinó una inexactitud en el pago de \$389.243.200 por el tributo pagado por los registros como actos sin cuantía de adición a la fusión, correspondientes a dos escrituras públicas de 2016. Por Resolución 3000 de 28 de diciembre de 2018, que resolvió el recurso de reconsideración, se confirmó la liquidación oficial. Tales actos administrativos fueron demandados ante esta jurisdicción y le correspondió el radicado 25000233700020190040900.

Posteriormente, el Departamento de Cundinamarca expidió la Resolución 498 de 28 de febrero de 2019, por la cual negó la solicitud de devolución. La decisión fue recurrida por Cencosud y confirmada por Resolución 2892 del 17 de diciembre de 2019, actos que se demandan en este proceso.

DEMANDA

Cencosud Colombia S.A, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formuló las siguientes pretensiones¹:

“PRIMERA: Respetuosamente solicito al Honorable Tribunal **DECLARAR LA NULIDAD** total de los siguientes actos administrativos:

(i) Resolución No. 00002892 de 17 de diciembre de 2019 notificada el 26 de diciembre de 2019 “Por la cual se resuelve un recurso de reconsideración interpuesto en contra de la Resolución No. 498 de 28 de febrero de 2019”.

(ii) Resolución No. 00000498 de 28 de 2019 “Por la cual se resuelve una solicitud de devolución por concepto de impuesto de registro”

SEGUNDA: Como consecuencia de lo anterior, solicitamos que se **RESTABLEZCA** en su derecho a mi representada, **mediante la declaración de que es procedente la devolución del pago de lo no debido y/o en exceso, estimada en la suma de SIETE MIL TRESCIENTOS Y SETENTA Y SEIS MILLONES SEISCIENTOS CUARENTA Y SIETE MIL, TRESCIENTOS DIEZ PESOS M/CO (7.376.647.310)** correspondiente al impuesto de registro pagado (indebidamente y/o en exceso) por los actos de adición a la fusión de los inmuebles descritos a los largo de la presente demanda, **CON SUS RESPECTIVOS INTERESES”**.

La parte demandante indicó como normas violadas, las siguientes:

¹ Índice 001 Samai del Tribunal.



Artículos 29, 209, 121 y 338 de la Constitución Política.

Artículo 229 de la Ley 223 de 1995.

Artículos 172 y 178 del Código de Comercio.

Artículos 42, 80 y 137 del CPACA.

Artículos 507, 531 y 534 de la Ordenanza 216 de 2014 - Estatuto de Rentas del Departamento de Cundinamarca

Artículos 742, 772 y 777 del Estatuto Tributario.

Artículo 192 de la Ordenanza 216 de 2014.

El concepto de la violación se sintetiza así²:

1. El registro de la fusión de sociedades es un acto sin cuantía. El Departamento de Cundinamarca exigió el pago del impuesto de registro por los actos de adición a la fusión de sociedades. Tales actos no tienen cuantía porque no llevan implícito un aumento de capital ni una cesión de cuotas o partes de interés, como lo prevén el artículo 229 de la Ley 223 de 1995 y en el artículo 192 de la Ordenanza 216 de 2014 de la Asamblea de Cundinamarca.

En los actos demandados, el Departamento de Cundinamarca sostuvo que los actos de fusión no tienen cuantía solo cuando ello no conlleva una enajenación o transferencia de dominio de bienes inmuebles, pues en estos casos debe aplicarse la base gravable mínima propia de esas transacciones con inmuebles. Este criterio viola el principio de reserva legal en materia tributaria porque adiciona condiciones no previstas en los artículos 229 de la Ley 223 de 1995 y 192 de la Ordenanza 216 de 2014.

El acto jurídico registrado correspondió a una fusión por absorción entre Cencosud y otras sociedades (absorbidas), en la que no se presentaron cambios de composición accionaria para la demandante, como lo muestran sus estados financieros de 2012 y 2013. Se trató de una reforma estatutaria que, por su naturaleza, implica transferencia de dominio de bienes y transferencia de derechos y obligaciones, como lo establecen los artículos 172 y 178 del Código de Comercio, que tienen fuente en un solo acto (el de fusión) y no como lo consideró el demandado, como acto de enajenación de bienes inmuebles.

La transferencia de bienes de las absorbidas a la sociedad absorbente se presenta en virtud de la fusión, no por otro tipo de actos adicionales, independientemente de que para formalizar la transferencia de dominio se hayan suscrito escrituras públicas adicionales. Esto, porque todo hace parte de la universalidad jurídica que se aplica frente a los bienes de las absorbidas.

De avalarse la postura de la demandada se permitiría la doble tributación porque se gravan la fusión y la transferencia de los bienes sometidos a registro, que es connatural a la fusión.

2. Falta y falsa motivación. El Departamento de Cundinamarca no tuvo en cuenta los argumentos expuestos por Cencosud ni las pruebas aportadas con el recurso de reconsideración, pues no incluyó motivación para controvertirlos, lo que resulta contrario al debido proceso y desatiende lo previsto en el artículo 80 del CPACA

² Ibidem.



sobre el contenido del acto que decide los recursos en sede administrativa.

Con las pruebas aportadas –estados financieros y certificado de revisor fiscal- se demuestra que con la fusión no se dio un aumento de capital ni una cesión de cuotas o partes de interés, que es el único caso en que este tipo de actos se considera con cuantía. No obstante, las pruebas no se analizaron y con ello se desatendieron las reglas de los artículos 742 y 743 del ET. Al no haberse controvertido los medios de prueba se demuestran que se trató de actos sin cuantía y, por ende, es procedente la devolución del impuesto de registro que se pagó en exceso.

3. Falta de competencia. La solicitud de devolución debió decidirse por la Secretaría de Hacienda Departamental, como lo prevé el artículo 607 de la Ordenanza 2016 de 2014, específicamente por el Subdirector de Fiscalización, como lo puntualizó el Decreto Ordenanza 0265 de 2016 en su artículo 95, núm.9. Sin embargo, el acto que decidió la petición fue suscrita por la Subdirectora de Atención al Contribuyente, funcionaria que según el artículo 94 del referido decreto, no tiene competencia para decidir solicitudes.

4. Inoponibilidad de la Resolución 3000 de 28 de diciembre de 2018. La Resolución 3000 de 2018 que decidió el recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Registro 053 de 17 de noviembre de 2017, para modificar las dos declaraciones del impuesto de registro presentadas como actos sin cuantía que no hacen parte de la solicitud de devolución, no se notificó oportunamente y operó el silencio administrativo positivo. Por tanto, no puede servir de motivación para decidir sobre la procedencia de la devolución por pago en exceso y/o de lo no debido.

La demanda contra los actos en mención cursa en el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en la que se solicita la declaratoria de nulidad, entre otras razones, por la pérdida de competencia temporal para expedir la Resolución 3000 de 28 de diciembre de 2018.

5. Procedencia de los intereses civiles, corrientes y moratorios. Son procedentes los intereses corrientes y moratorios del ET y los civiles del 6% anual porque reconocen el periodo por el cual la administración tuvo los recursos de la contribuyente sin justificación y hasta la solicitud de devolución, con apoyo en la sentencia 15923 de 9 de julio de 2009 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado³.

Los intereses corrientes, según lo previsto en el artículo 863 del ET, desde el rechazo de la solicitud hasta la decisión definitiva que se dé con la sentencia ejecutoriada. Y los moratorios, desde el vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del pago efectivo.

Como la solicitud se presentó el 2 de mayo de 2017, los 50 días para devolver, establecidos en el artículo 609 de la Ordenanza 216 de 2014 vencieron el 19 de julio de 2017, razón por la cual con posterioridad a esa fecha no era posible suspender términos. De modo que el auto del 29 de agosto de 2017 que así lo dispuso no pudo producir efectos, por lo cual no podía afectar la causación de intereses.

³ Consejero Ponente Héctor Romero Díaz.



CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El **Departamento de Cundinamarca** se opuso a las pretensiones de la demanda, de la siguiente manera⁴:

1. No existe falsa motivación. No hay lugar a pronunciarse frente al cargo de falsa motivación que se planteó por las resultas de otro expediente administrativo en el que se discute la ocurrencia del silencio administrativo positivo, No se puede extender el análisis de ese asunto, pues son actuaciones autónomas e independientes.

En este caso, lo determinante es que la actora realizó un acto de fusión y también se enajenaron o transfirieron todos los activos, pasivos y patrimonio en bloque, así como la titularidad de los bienes inmuebles de las absorbidas a la absorbente, lo cual está gravado con el impuesto de registro como un acto con cuantía, conforme lo previsto en el artículo 2.2.2.2 del Decreto 1625 de 2016.

No es cierto que la fusión y la transferencia de dominio de inmuebles sean un mismo acto. El primero se registra en la cámara de comercio y el segundo, en la oficina de registro de instrumentos públicos y tienen finalidades diferentes.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda, por lo siguiente⁵:

1. No existe falta de competencia funcional. En los artículos 94 y 95 del Decreto Ordenanza 265 de 16 de septiembre de 2016 se estableció la estructura de las Direcciones de la Secretaría de Hacienda Departamental de Cundinamarca. Entre las funciones asignadas a la Subdirección de Atención al Contribuyente se incluye la de decidir las solicitudes de devolución de pago en exceso o de lo no debido de carácter tributario. En consecuencia, la dependencia que expidió el acto administrativo que negó la solicitud de devolución presentada por Cencosud el 2 de mayo de 2017, sí era competente

2. Sí se concretó un pago en exceso. La reforma estatutaria que la actora realizó en el año 2013, que conllevó la fusión por absorción de varias sociedades, trajo como consecuencia que la totalidad de los patrimonios de esas sociedades se transfiriera a Cencosud (antes Easy Colombia S.A.) como absorbente, como consta en la escritura pública de fusión 2889 de 2013 y se materializó en 2016, cuando se formalizaron las transferencias de dominio de los bienes inmuebles a través de diferentes escrituras públicas.

Las transferencias de dominio de los inmuebles se realizaron por escrituras separadas. No obstante, deben entenderse como actos de adición a la fusión, porque así lo permite el artículo 178 del Código de Comercio. Si bien con las escrituras públicas del año 2016 se configuró el hecho generador del impuesto de registro, según el artículo 229 de la Ley 223 de 1995, los actos carecen de cuantía porque todas las transferencias hacen parte de la fusión y no implicaron aumentos de capital ni cesión de cuotas o partes de interés.

⁴ Índice 014 Samai del Tribunal.

⁵ Índice 029 Samai del Tribunal.



De modo que la motivación del Departamento de Cundinamarca no es correcta, pues lo que determina que un acto de fusión sea con o sin cuantía no depende de que de él se deriven transferencias de dominio sobre inmuebles, sino que se concrete o no un aumento de capital, situación que no se presenta en este caso. Lo anterior, porque las empresas absorbidas eran subordinadas de la absorbente y hacían parte de un mismo grupo empresarial, por lo cual la demandante era propietaria directa o indirecta de las sociedades absorbidas, lo que se soporta con los estados de cambio de patrimonio de los accionistas, los estados financieros y la certificación del revisor fiscal.

En consecuencia, sí se presentó un pago en exceso del impuesto de registro, pues fue liquidado como acto con cuantía, cuando lo propio era pagar el tributo correspondiente a actos sin cuantía, por lo cual se determinó la diferencia entre lo pagado y lo que se debió pagar, de acuerdo con la tarifa que para actos sin cuantía se estableció en el Departamento de Cundinamarca para el año 2016 -\$92.000- más los costos administrativos -\$26.753- para un total de \$110.000 por impuesto de registro por cada acto sin cuantía, que frente a lo pagado arrojó los siguientes valores:

Escritura Pública	Valor pagado por Cencosud	Liquidación acto sin cuantía	Pago en exceso
3823	\$2.969.000	\$110.000	\$2.859.000
3798	\$44.775.000	\$110.000	\$44.665.000
3133	\$2.054.313.000	\$110.000	\$2.054.203.000
7063	\$681.189.000	\$110.000	\$681.079.000
6440	\$2.098.471.000	\$110.000	\$2.098.361.000
856	\$69.273.000	\$110.000	\$69.163.000
7871	\$98.143.000	\$110.000	\$98.033.000
7738	\$2.127.749.000	\$110.000	\$2.127.639.000
4940	\$5.722.000	\$110.000	\$5.612.000
4941	\$129.769.000	\$110.000	\$129.659.000
7737	\$49.556.000	\$110.000	\$49.446.000
5460	\$16.705.000	\$110.000	\$16.595.000
TOTAL	\$7.378.634.000	\$1.320.000	\$7.377.314.000 ”

Por tanto, procede la nulidad de los actos demandados y como consecuencia, se ordena la devolución \$7.377.314.000 más los intereses corrientes y moratorios, de conformidad con el artículo 616 de la Ordenanza 216 de 2014 que remite a los artículos 635 y 863 del ET. No hubo pronunciamiento sobre costas.

RECURSO DE APELACIÓN

El **Departamento de Cundinamarca** apeló la sentencia por las razones que se resumen así⁶:

⁶ Índice 032. Samai del Tribunal.



Los actos sometidos al impuesto tienen cuantía. El Tribunal no valoró adecuadamente que los actos por los cuales la demandante declaró y pagó el impuesto de registro son actos con cuantía porque en ellos se realizó la transferencia y nueva inscripción de bienes inmuebles a favor de la sociedad absorbente porque:

*“i) El acto de fusión es un acto sujeto a registro en Cámara de comercio de la Jurisdicción de las sociedades intervinientes, y al tratarse de una reforma estatutaria, en principio es un acto sin cuantía, si y solo si, con el acto de fusión **no se enajena o transfiere el derecho de dominio de bienes inmuebles o si este no implica un acto independiente**, ii) la base gravable mínima contenida en el inciso final del artículo 229 de la ley 223 de 1995, prevalece su aplicación debido a que la regla debe ser interpretada sistemáticamente con el inciso segundo del artículo 226 de la ley 223 de 1995”.*

En consecuencia, se trató de actos de fusión con cuantía, sujetos al cobro del tributo según el valor del avalúo de los inmuebles.

Una cosa son los efectos que genera el acto sin cuantía de la fusión que se inscribe en el registro mercantil y otra las transferencias de dominio de los bienes inmuebles que se registra ante las oficinas de instrumentos públicos, lo que se concreta en otro supuesto que causa el impuesto de registro como acto con cuantía. No se incurrió en un pago en exceso, porque las liquidaciones privadas determinaron válidamente la obligación tributaria a cargo de la contribuyente y a favor de la entidad territorial, pues para determinar el impuesto no es relevante que el acto anterior a la transferencia de dominio de bienes inmuebles sea oneroso o gratuito.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

Durante la oportunidad prevista en el artículo 247 numeral 4° del CPACA, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021, la demandante se pronunció frente al recurso de apelación y sostuvo lo siguiente⁷:

En la apelación se realizan afirmaciones que desconocen el artículo 229 de la Ley 223 de 1995, que únicamente prevé que las fusiones son actos con cuantía cuando conlleven aumentos de capital, cesión de cuotas o partes de interés, situación que no ocurrió con la fusión realizada por Cencosud, como está demostrado en el expediente.

Debe tenerse en cuenta que los bienes inmuebles pasan a ser de propiedad de la sociedad absorbente, que el acto de fusión es el título de dominio y que el modo es el registro de ese acto. Los actos posteriores de transferencia de dominio no son independientes del de la fusión sino complementarios, para la consolidación de ésta. Por ende, son inescindibles. De ahí que las razones de la apelación que propenden por dar un tratamiento independiente a las transferencias de dominio conducen a la doble tributación porque se trata de un solo acto jurídico sin cuantía.

En la oportunidad prevista en el artículo 247 numeral 6° del CPACA, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021, el **Ministerio Público** solicitó que se confirme la sentencia apelada, por las siguientes razones⁸:

⁷ Índice 003. Samai.

⁸ Índice 012. Samai.



La fusión por absorción de sociedades que materializó Cencosud es un acto sujeto a registro, pero sin cuantía, porque ocurrió entre la matriz y las subordinadas sin que ocurriera un incremento de capital que conlleve a que sea tratada la operación principal como un acto con cuantía, pues desde antes de la fusión las empresas absorbidas eran de su propiedad.

En el mismo sentido, las transferencias de dominio de los inmuebles que corresponden al perfeccionamiento material de la fusión son parte integrante de la escritura de fusión, independientemente de que se efectúen mediante escrituras posteriores. Por tanto, mantienen el tratamiento de acto sin cuantía del negocio que las origina. Entonces, sí se incurrió en un pago en exceso susceptible de ser devuelto, como lo ordenó el Tribunal en primera instancia.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por el departamento de Cundinamarca, la Sala decide si las transferencias de dominio de bienes inmuebles derivadas de la fusión por absorción de Cencosud Colombia S.A como absorbente y sus ocho sociedades vinculadas como absorbidas, por las cuales pagó el impuesto de registro como actos con cuantía corresponden a actos sin cuantía y, por ende, si procede o no la devolución por pago en exceso.

La Sala confirma la sentencia apelada, de acuerdo con las siguientes consideraciones:

Conforme con el artículo 226 de la Ley 223 de 1995, el impuesto de registro se causa por la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos documentales en los cuales sean parte o beneficiarios los particulares y que, de acuerdo con la ley, deban registrarse en las oficinas de registro de instrumentos públicos o en las cámaras de comercio⁹.

La base gravable se determina por el valor incorporado en el acto, contrato o negocio sometido a inscripción. Cuando se trata de actos societarios, como la constitución, reformas sociales o actos que conlleven el incremento de capital social o capital suscrito o se presente prima en colocación de acciones o cuotas sociales, el impuesto se liquida por los valores del incremento de capital y el de la respectiva prima.

Además, la ley previó una base gravable diferente para los denominados “actos sin cuantía” y estableció una regla para aquellos actos, contratos o negocios que tengan relación con bienes inmuebles en el que el monto no puede ser inferior al valor del avalúo catastral, autoavalúo, valor del remate o de la adjudicación, según el caso – artículo 229 de la Ley 223 de 1995-.

Con la modificación introducida por el artículo 187 de la Ley 1607 de 2012 al inciso final del artículo 229 de la Ley 223 de 1995, frente a los actos sin cuantía se estableció que:

⁹ Ver sentencias de 7 de mayo de 2009, exp. 16795, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, 4 de septiembre de 1998, Exp. 8705, C.P. Dr. Daniel Manrique Guzmán, reiterada en las sentencias de 8 de noviembre del 2007, Exp. 15316, C.P. Dra. Ligia López Díaz y de 15 de noviembre del 2007, Exp. 15315, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.



“Para efectos de la liquidación y pago del impuesto de registro, se considerarán actos sin cuantía las fusiones, escisiones, transformaciones de sociedades y consolidación de sucursales de sociedades extranjeras; siempre que no impliquen aumentos de capital ni cesión de cuotas o partes de interés.”

Entonces, la determinación de la cuantía en los casos de fusión, que son los que interesan a este asunto, depende solamente de si tal operación implica o no aumentos de capital o cesión de cuotas o partes de interés social. Si no los implica, el acto no tiene cuantía para efectos del impuesto de registro.

Debe recordarse que las fusiones societarias se rigen por las reglas del Código de Comercio (artículos 172 y siguientes), conforme con las cuales se presenta la fusión cuando una o más sociedades se disuelven, sin liquidarse, para ser absorbidas por otra –fusión por absorción- o crear una nueva –fusión por creación-. Sobre estas figuras, la Sección ha indicado¹⁰:

“En la fusión por creación, la disolución y consiguiente extinción afecta a todas las sociedades que participan en la fusión y se crea una nueva compañía con vocación a suceder, a título universal, a las fusionadas, mientras que, en la fusión por absorción, subsiste la sociedad absorbente, sin que se dé la disolución de la sociedad absorbente, y ésta aumentará su capital hasta la concurrencia del valor de los activos netos que incorpora a su patrimonio”¹¹. (Se destaca)

La Sección también ha precisado que, en los casos de fusión por absorción, la base gravable del impuesto de registro depende de si ocurre o no un aumento de capital en cabeza de la sociedad absorbente que por esa operación adquiere la totalidad del patrimonio de las sociedades absorbidas, tanto en sus activos como pasivos, lo que surte efectos con la formalización de la fusión mediante escritura pública¹².

Respecto a la transferencia de los bienes inmuebles en razón de la fusión, el título de adquisición es precisamente la fusión, por ser el acto que así la concreta y el modo (tradición), es el registro de la escritura de transferencia de dominio del inmueble en la oficina de registro de instrumentos públicos. Para ese trámite, el artículo 178 del Código de Comercio permite que la tradición de los bienes inmuebles se efectúe con la escritura pública del acuerdo de fusión o mediante escrituras separadas. En ambos casos, el origen de la transferencia de dominio es el acto mismo de la fusión, independientemente de que se formalice en escrituras distintas.

Con el Decreto 650 de 1996 se reglamentaron aspectos del impuesto de registro y en su artículo 6 define los “actos sin cuantía” como aquellos que no incorporan derechos apreciables pecuniariamente y en el literal g) incluye “*la inscripción de reformas relativas a la escisión, fusión o transformación de sociedades que no impliquen aumentos de capital ni cesión de cuotas o partes de interés*”. De manera que lo relevante para establecer si un acto de fusión es un acto con o sin cuantía depende únicamente de si con él se derivan aumentos de capital o cesión de cuotas o partes de interés.

¹⁰ Sentencia de 8 de noviembre de 2007, exp. 15316, C.P. Ligia López Díaz.

¹¹ NARVÁEZ GARCÍA, José Ignacio. Teoría General de las Sociedades. Séptima edición. Ediciones Doctrina y Ley, Bogotá, Colombia, 1996, pp. 204, 205.

¹² Sentencia del 17 de marzo de 2016, exp. 19365, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



Por su parte, el artículo 4 del Decreto 650 de 1996 dispone que en la enajenación de inmuebles, la base gravable no podrá ser inferior al avalúo catastral, autoavalúo, valor del remate o adjudicación, como lo prevé el inciso cuarto del artículo 229 de la Ley 223 de 1995 (antes de la modificación del artículo 187 de la Ley 1607 de 2012, hoy inciso quinto). Esta regla no es aplicable a la transferencia de dominio como consecuencia de la fusión en donde la existencia de la cuantía no depende del valor de los inmuebles enajenados sino de que se presente aumento de capital o cesión de cuotas o partes de interés para la sociedad resultante de la fusión.

Caso concreto

El 23 de diciembre de 2013, a través de la escritura pública 2889 se solemnizó la fusión en la cual Easy de Colombia S.A. –hoy Cencosud Colombia S.A.- absorbió a las sociedades colombianas Grandes Superficies de Colombia S.A. y Supermercado Mayoristas SAS y a las extranjeras Coledim B.V., Calliope B.V., Colombia Holdings Alpha B.V., Thalie B.V. y Uranie BV (todas domiciliadas en Holanda hoy Países Bajos), en los siguientes términos:

*“PRIMERO: Que en las calidades antes mencionadas y dando cumplimiento a las disposiciones legales aplicables, procede a solemnizar la fusión por medio de la cual EASY COLOMBIA S.A. absorbe a las sociedades holandesas y en tránsito hacia España COLOMBIA HOLDINGS ALPHA B.V, THALIE B.V., URANIE B.V., CALLIOPE B.V., COLEDIM B.V. y a las sociedades colombianas GRANDES SUPERFICIES DE COLOMBIA S.A. y SUPERMERCADOS MAYORISTAS S.A.S, dejando de existir estas últimas sociedades sin necesidad de liquidarse.
(...).*

*2.13. De la información anterior se conforma lo siguiente: (I) La sociedad absorbente es propietaria del 100% de las cinco (5) sociedades absorbidas extranjeras. A su vez, las cinco (5) sociedades absorbidas extranjeras son propietarias del 100% de Grandes Superficies de Colombia S.A. (una de las sociedades absorbidas colombianas), y a su vez, Grandes Superficies de Colombia S.A., conjuntamente con una de las sociedades absorbidas extranjeras (Colombia Holdings Alpha B.V.), son propietarias del 100% de Supermercados Mayoristas S.A.S., la otra sociedad absorbida colombiana. Como se evidencia de la composición accionaria de las sociedades, éstas conforman un grupo empresarial, situación que ya se encuentra debidamente inscrita en el registro mercantil de Colombia.
(...)*

*4.3. Por virtud de la escritura pública que solemnice la fusión de que da cuenta el presente compromiso, una vez la Superintendencia de Sociedades haya expedido la autorización del caso, **la sociedad absorbente adquirirá como universalidad jurídica, la totalidad de los activos, bienes y derechos incluyendo los relacionados con propiedad intelectual (...) de propiedad de las sociedades absorbidas, así como los bienes y derechos de cualquier clase que las sociedades absorbidas adquieran hasta el momento de perfeccionarse la fusión, entendiéndose que la escritura pública de fusión será, de conformidad con la ley colombiana, título traslativo de dominio de dichos bienes.***

*4.1. **La modificación de la titularidad y transferencia de los bienes inmuebles y todos aquellos bienes cuya transferencia requieren de algún tipo de registro para su perfeccionamiento u oponibilidad, y que al momento de perfeccionarse la fusión sean de propiedad de las sociedades absorbidas, harán***



parte integral de la escritura pública de fusión o de las escrituras públicas adicionales que se otorguen para el perfeccionamiento de la fusión, y se efectuará a favor de la sociedad absorbente mediante el registro y anotación en la oficina de registro de instrumentos públicos y demás oficinas de registro.

(...)

12. VALORACIÓN DE ACCIONES E INTERCAMBIO DE ACCIONES. Teniendo en cuenta que se trata de sociedades del mismo grupo y que todas las sociedades absorbidas son subordinadas de la sociedad absorbente, no habrá lugar a intercambio de acciones o de partes del capital de las sociedades. En esa medida, el capital y la composición accionaria de la sociedad absorbente se mantendrá tal y como se encuentra al momento de iniciar la fusión". (Se destaca)

En el año 2016, mediante 14 a escrituras públicas se formalizaron las transferencias de dominio de los inmuebles de la sociedad Grandes Superficies de Colombia S.A. (absorbida) a Cencosud Colombia S.A. (absorbente) y para la inscripción de tales escrituras públicas en la oficina de registro de instrumentos públicos se pagó el impuesto de registro que se liquidó con la base correspondiente a los actos con cuantía aplicable a los inmuebles por un monto total de **\$7.378.634.000**, con excepción de dos escrituras- las 855 de 2 de marzo y 4221 de 29 de julio de 2016- que se liquidaron como actos sin cuantía –con un impuesto a cargo de \$110.000 cada una- que no hacen parte de la discusión entre las partes en este asunto.

El detalle de los pagos se relaciona con la siguiente tabla:

	Escritura Pública	Matrícula Inmobiliaria	Liquidación del Impuesto de Registro¹³	Impuesto pagado
1	3823 de 30 de julio de 2016	307-70683	102398636 de 22 de agosto de 2016	\$2.969.000
2	3798 de 29 de julio de 2016	176-106577	102398647 de 22 de agosto de 2016	\$44.775.000
3	3133 de 28 de junio de 2016	50C-1271033 50C-1517425 50C-1655572	102348629 de 7 de julio de 2016	\$2.054.313.000
4	7063 de 5 de octubre de 2016	50C-1842581 50C-1420048 50C-1318743 50C-147057 50C-1472058	102455269 de 10 de octubre de 2016	\$681.189.000
5	6440 de 13 de septiembre de 2016	50S-40361669 50S-40394675 50S-40058079 50S-699966 50S-287034 50S-246075 50S-40630208	102431799 de 19 de septiembre de 2016	\$2.098.471.000
6	856 de 2 de marzo de 2016	50C-1562315	102242307 de 1 de abril de 2016	\$69.273.000
7	7871 de 4 de noviembre de 2016	50N-20451173 50N-20451161	102497419 de 17 de noviembre de 2016	\$98.143.000

¹³ Folios 199 a 222 Demanda. Índice 001 Samai del Tribunal.



		50N-20451160 50N-20451159 50N-20451155 50N-20451154 50N-20451151 50N-20451129 50N-20451125		
8	7738 de 31 de octubre de 2016	50N-20469948 50N-20469957 50N-20475553 50N-20482748 50N-20451126 50N-20360908 50N-20360924	102484199 de 3 de noviembre de 2016	\$2.127.749.000
9	4940 de 4 de septiembre de 2016	50N-20225383 50N-418979 50N-20199581	102079830 de 3 de diciembre de 2016	\$5.722.000
10	4941 de 4 de septiembre de 2016	50S-34701 50S-124244 50S-203095 50S-253489 50S-429823 50S-40084605 50S-40241804 50S-826680 50S-40462983 50S-40442661	102080049 de 9 de noviembre de 2016	\$129.769.000
11	7737 de 31 de octubre de 2016	156-112367	102486169 de 4 de noviembre de 2016	\$49.556.000
12	5460 de 8 de agosto de 2016	50S-40490793	102386407 de 9 de agosto de 2016	\$16.705.000
Total				\$7.378.634.000
ACTOS DECLARADOS SIN CUANTÍA				
13	855 de 2 de marzo de 2016	50S-579167	102405656 de 1 de septiembre de 2016	\$110.000
14	4221 de 29 de julio de 2016	50S-40477594 50S-40477586 50S-40477587 50S-40530207	102242180 de 21 de abril de 2016	\$110.000
TOTAL				\$220.000

El 2 de mayo de 2017, la demandante pidió la devolución de \$7.376.647.310 por pago de lo no debido y/o en exceso, respecto de las 12 escrituras públicas que se liquidaron como actos con cuantía para que se liquiden como actos sin cuantía y se devuelva la diferencia.

La devolución se negó porque “el acto de adición a la escritura de fusión, se refiere a una transferencia de bienes inmuebles que necesariamente deben ser inscritos en oficina de registro” y deben liquidarse, al menos con atención al avalúo catastral de cada inmueble.

El Tribunal anuló los actos que negaron a la actora la devolución porque los registros



correspondieron a actos de adición a la fusión que formalizaron las transferencias de dominio, como lo habilita el artículo 178 del Código de Comercio, que por tratarse de una absorción de sociedades vinculadas a Cencosud, que se demostró no incrementaron el capital, tenían el tratamiento de actos sin cuantía y por ende sí se concretó un pago en exceso en las liquidaciones presentadas.

El Departamento de Cundinamarca insiste en el recurso de apelación en que no es procedente la devolución de las sumas ordenadas por el Tribunal porque las transferencias de los inmuebles que se presentaron con posterioridad a la fusión son actos con cuantía sujetos a la base mínima del artículo 229 de la Ley 223 de 1995, aplicable a las transacciones de este tipo de bienes.

El anterior criterio no atiende a la particularidad del acto de la fusión que constituye el título universal a través del cual Cencosud adquirió la totalidad de los bienes inmuebles y de manera general, todos los bienes, derechos y obligaciones que eran de propiedad de las sociedades absorbidas. De modo que es el acto jurídico de fusión la fuente de todas las transferencias de inmuebles que se realizaron a la actora en el año 2016. Dichas transferencias no deben ser individualmente consideradas para efectos del impuesto de registro, porque no son actos nuevos sobre inmuebles, pues su inscripción se limita a concretar la tradición de los bienes transferidos por el acto general de la fusión.

Es de anotar que el Departamento de Cundinamarca no controvierte que la fusión por absorción entre la actora y las sociedades absorbidas no conllevó un aumento de capital para la demandante. Por ende, se trató de un acto sin cuantía, pues cumple los requisitos de los artículos 229 de la Ley 223 de 1995 y 6 del Decreto 650 de 1996, comoquiera que está demostrado con los documentos contables y la certificación del revisor fiscal que la demandante era la propietaria de las sociedades absorbidas y que al momento de la fusión su capital no sufrió incrementos.

La postura del demandado es que independientemente de que la fusión pueda considerarse como acto sin cuantía, se vuelve con cuantía por el hecho de enajenar o transferir el dominio de bienes inmuebles, sea con ocasión de la fusión o mediante actos independientes. Sin embargo, esa tesis no tiene apoyo legal porque en el inciso final del artículo 229 de la Ley 223 de 1995 se estableció que las fusiones son actos sin cuantía –regla general- siempre que no impliquen aumentos de capital –excepción-, lo que en el asunto no ocurrió y lo acepta el Departamento.

Entonces, no puede el demandado exigir un requisito que no está en la ley, ni en la Ordenanza Departamental 2016 de 2014, que en sus artículos 192 numeral 1 y 193 numeral 6, replica la regla de que las fusiones societarias son actos sin cuantía siempre que no impliquen aumentos de capital ni cesión de cuotas o partes de interés, supuesto que cumple la demandante. En efecto, la ley y la ordenanza no establecen la regla que defiende el apelante relativa a la transferencia de dominio sobre inmuebles cuando afirmó que: *“El acto de fusión es un acto sujeto a registro en Cámara de comercio de la Jurisdicción de las sociedades intervinientes, y al tratarse de una reforma estatutaria, en principio es un acto sin cuantía, si y solo si, con el acto de fusión no se enajena o transfiere el derecho de dominio de bienes inmuebles o si este no implica un acto independiente”*.

La exigencia para mantener la categoría de acto sin cuantía, además de ser ilegal, desconoce que la fusión por absorción implica ineludiblemente la tradición de todos los



bienes, activos, pasivos, derechos y obligaciones que conforman el patrimonio de la sociedad absorbida a la absorbente. Luego, el Departamento no puede exigir un tratamiento que la ley no previó.

En lo que respecta al argumento del Departamento de Cundinamarca que propende por dividir los efectos jurídicos del acto de fusión por conllevar la transferencia de dominio sobre inmuebles, debe recordarse que dicha transferencia se hace en razón de la fusión, que constituye el título universal que causa la enajenación. Entonces, al realizarse la inscripción de las enajenaciones ello no comporta un negocio jurídico nuevo sino que es la materialización del preexistente de la fusión

Las razones expuestas son suficientes para confirmar la sentencia apelada.

3. Condena en costas. No se condena en costas en ambas instancias, que incluyen las agencias en derecho (artículo 361 del CGP), pues de acuerdo con los artículos 188 del CPACA y 365 numeral 8 del CGP, no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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 apelada.

2. Sin condena en costas.

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

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador.aspx>