



www.dian.gov.co

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C. 24 ABR. 2015
100208221-000566

DIAN No Radicado 000I2015012127
Fecha 2015-04-27 10:52:55
Remitente SUB GES NORMATIVA DOCTRINA
Destinatario DESPACHO
Anexos 0 Folios 1



Ref: Radicado 000588 del 07/10/2014

Tema: Procedimiento Tributario.

Descriptores:

Identificación declaraciones y recibos oficiales de pago en bancos/ Fusión de sociedades.
Compensaciones de deudas fiscales/ fusión de sociedades.

Fuentes Formales: Artículo 14-1, Estatuto Tributario; artículo 555-2 Estatuto Tributario; Decreto 2646 de 2011, artículos 11 y 14; Resolución 3992 de 2007, artículo 2; Artículo 850 del estatuto Tributario, decreto 2277 de 2012, artículo 10. Conceptos 034464 de 2005 y 018187 de 2009.

Cordial saludo doctora Gloria Nancy.

Plantea usted un caso de fusión por absorción (Escritura pública del 29 de diciembre de 2011), donde la sociedad absorbente asumió los pasivos de la sociedad absorbida incluidas las obligaciones fiscales contraídas con la DIAN por concepto de impuesto al patrimonio, las cuales fueron pagadas por la sociedad absorbente bajo su propio NIT, incluyendo en un único recibo de pago valores correspondientes al impuesto al patrimonio de las dos sociedades (absorbente y absorbida) encontrando que actualmente se cobra esta obligación a la sociedad absorbida en tanto la absorbente presenta un pago en exceso, exigiendo la administración para efectos de la cancelación del Registro Único Tributario de la sociedad absorbida, que en aplicación de la doctrina vigente sobre el tema y, dado que, el pago debía efectuarse con el NIT de la sociedad absorbida, según se precisa en el Concepto 034464 de 2005, es necesario solicitar la compensación respectiva.

Previo análisis de las disposiciones en materia tributaria en relación con las fusiones, la representación de las mismas, el cumplimiento de los deberes legales por las obligaciones que fiscalmente corresponden y las disposiciones en relación con el RUT, así como el análisis de la doctrina sobre el tema, solicita usted reconsiderar los conceptos 034464 de 2005 y 018187 de 2009.

Adicionalmente solicita la implementación de los ajustes necesarios para que la obligación financiera pueda aplicar los pagos de conformidad con los conceptos que se emitan, así como

implementar mesas de trabajo con la Dirección de Ingresos para que los pagos efectuados por la sociedad absorbente en los que incluyen las obligaciones de la absorbida puedan afectar la obligación financiera sin necesidad de acudir al procedimiento de la compensación.

Al respecto se considera.

El artículo 14-1 del Estatuto Tributario, derogado por la Ley 1607 de 2012, señalaba:

"La sociedad absorbente o la nueva que surge de la fusión, responde por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses y demás obligaciones de las sociedades fusionadas o absorbidas." (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Código de Comercio establece:

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

La absorbente o la nueva compañía adquirirá los derechos y obligaciones de la sociedad o sociedades disueltas al formalizarse el acuerdo de fusión." (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, tratándose de la fusión de sociedades y, en concreto, frente a la pregunta:

La DIAN en concepto 034464 de 2005, planteó la siguiente tesis jurídica:

"Los períodos gravables anteriores a la fusión deben declararse de manera independiente, razón por la cual respecto de la absorbida debe utilizarse el NIT que le correspondía."

Señalando:

"Es claro que en el proceso de fusión la finalidad es la constitución de un nuevo ente económico y en esta configuración se incluye el perfeccionamiento de las transferencias patrimoniales y la consecuente transmisión de obligaciones y derechos propios de las sociedades absorbidas, así como la realización de sus asientos contables. En la fusión las sociedades absorbidas se disuelven pero no deben liquidarse, por este motivo mal podría entenderse que se debe presentar una declaración por fracción del período en el que subsistieron las absorbidas; aspectos determinados por el artículo 172 del Código del Comercio:

"Habrá fusión cuando una o más sociedades se disuelven sin liquidarse, para ser absorbidas por otra o para crear una nueva.

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

De esta forma, el cumplimiento de las obligaciones que se encuentran en cabeza de la sociedad absorbida y que son cumplidas por la absorbente no implica retrotraer los efectos de la fusión a un periodo anterior a su perfeccionamiento, ya que éste se efectúa una vez otorgada la escritura pública y es a partir de este momento que se consolida esta forma de recomposición societaria y las correspondientes obligaciones a cargo de la absorbente y que han tenido su origen en las operaciones de la absorbida, sobre el particular el concepto emitido por la Superintendencia de sociedades No. 220-35462 de agosto 30 de 2001, manifestó:

"Al respecto, este Despacho reitera lo que siempre ha señalado, en el sentido de afirmar que la reforma del contrato social produce plenos efectos frente a la sociedad desde el momento en que se solemniza, elevando a escritura pública la decisión adoptada, y a su vez, que conforme a lo

dispuesto por el artículo 158 del Código de Comercio, este documento deberá registrarse en la Cámara de Comercio correspondiente al domicilio social, a fin de que produzca plenos efectos frente a terceros. Sobre el particular el oficio 220-10481 del pasado 27 de marzo expresó:

"Como enunciado debe decirse que la sociedad absorbente o la nueva compañía adquiere los -derechos y obligaciones de la sociedad o sociedades disueltas al formalizarse el acuerdo de fusión (inciso segundo del artículo 172 C. Co), que trae como consecuencia directa que las obligaciones de las sociedades absorbidas, con sus correspondientes garantías subsistan solamente respecto de la sociedad absorbente (inciso segundo del Artículo 175 C. Co)." (Subrayado fuera de texto).

De esta manera, la presentación de las declaraciones de renta, ventas y de retención en la fuente una vez efectuada la fusión y cuya obligación deba cumplirse con posterioridad al otorgamiento de la escritura pública mediante la que se formaliza este modo de reorganización societaria, corresponderá a la sociedad absorbente, con su NIT y su razón social. Una vez otorgada y registrada la escritura pública que formaliza el acuerdo de fusión, en la misma fecha, se debe solicitar la cancelación del NIT de la sociedad absorbida, tal como lo consagra el Concepto 031688 de abril 7 de 1999. No obstante, es preciso tener en cuenta que la cancelación de la inscripción en el RUT de la absorbida no es inmediata, sino que está sujeta a verificaciones respecto del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias conforme con lo previsto por el último inciso del artículo 11 del Decreto 2788 de 2004, razón por la cual, si bien es cierto que la absorbente desde el momento de la formalización de la fusión responde por las obligaciones tributarias de la absorbida, es un hecho que en los períodos gravables anteriores a la legalización y perfeccionamiento del acuerdo, existían de manera independiente los entes societarios, razón por la cual la absorbente debe declarar dichos períodos indicando el nombre y razón social y NIT de la absorbida. Esto teniendo en cuenta que si bien jurídicamente se consolidan, en la práctica la fusión tienen origen en personas jurídicas diferentes, identificadas cada una tributariamente, así la absorbente a partir de la formalización de la fusión deba cumplir las obligaciones formales y sustanciales de la primera por los períodos fiscales en que aquella tuvo vida jurídica." (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, en concepto 018187 de 2009, a la pregunta:

"¿Si una sociedad absorbente cancela en un solo recibo de pago el valor del impuesto al patrimonio junto con el que le corresponde a las sociedades absorbidas, se puede compensar el pago en exceso que se genera en el estado de cuenta corriente de la absorbente en relación al impuesto de patrimonio de las absorbidas?"

Frente a este interrogante, la Administración después de citar el concepto 034464 de 2005, concluyó:

"En tal sentido, a la sociedad absorbente le corresponde cumplir con la obligación formal de presentar la declaración del impuesto al patrimonio de las absorbidas por los períodos fiscales anteriores y de pagar el impuesto correspondiente en los que tuvieron existencia jurídica independiente. Por lo tanto, es posible que se compensen las deudas de las absorbidas con el excedente de la absorbente, pero no de manera automática por el hecho de presentar un pago en exceso en un recibo de pago de la absorbente, sino en virtud de solicitud de compensación acorde con lo dispuesto por el Decreto 1000 de 1997, para lo cual se debe probar la fusión, y la existencia de deudas a cargo de las absorbidas, así como el excedente a nombre de la absorbente." (Subrayado fuera de texto)

En este contexto se observa:

En primer lugar que el análisis que se realiza a continuación, tiene como referente, en materia tributaria, el artículo 14-1 del Estatuto Tributario, actualmente derogado, norma que regía en su momento, dado que la consulta que se realiza se refiere a un caso de fusión anterior a la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012, que derogó esa disposición y efectuó modificaciones en materia de fusiones y escisiones, señalando entre otros aspectos, en el artículo 319-9 la Responsabilidad solidaria en casos de fusión y escisión, que: “En todos los casos de fusión, las entidades participantes en la misma, incluyendo las resultantes de dichos procesos si no existieren previamente a la respectiva operación, serán responsables solidaria e ilimitadamente entre sí por la totalidad de los tributos a cargo de las entidades participantes en la fusión en el momento en que la misma se perfeccione, incluyendo los intereses, sanciones, anticipos, retenciones, contingencias y demás obligaciones tributarias.” (subrayado fuera de texto).

Cabe mencionar que en concepto 65123 de 11 de octubre de 2013, haciendo alusión sobre el tema y estas disposiciones, se observó que lo planteado en el concepto 034464 de 2005, tiene aplicación, considerando que *“...el cambio que introdujo el artículo 98 de la Ley 1607 de 2012 no afecta lo allí analizado.”*

Hecha esta salvedad, es preciso tener en cuenta que ocurrido el perfeccionamiento de la fusión, existe un antes y un después para las sociedades intervinientes, absorbida y absorbente. Antes de la fusión la sociedad absorbida es un sujeto de obligaciones tributarias con una identificación propia frente a la DIAN y responde directamente por sus obligaciones tributarias. Después de formalizada la fusión, pasa a ser una sola con la absorbida y se funden en un solo sujeto.

Frente a la responsabilidad de las obligaciones tributarias por la sociedad absorbente, es claro lo relacionado con las posteriores al perfeccionamiento de la fusión, incluidas aquellas que no se consolidaron. Es el caso, por ejemplo, del impuesto sobre la renta no se consolidado para la época de solemnización de la fusión, la obligación por el período fiscal respectivo, corresponderá a uno solo para la sociedad absorbente y absorbida. Es decir, que las obligaciones tributarias posteriores a la fusión, por efectos de la misma, se funden y corresponden a la absorbente o resultante de la fusión.

Sin embargo, es posible que materializada la fusión existan obligaciones fiscales consolidadas, antes de la misma, en cabeza de la absorbida (períodos fiscales cumplidos) pero que están pendientes, por ejemplo, de presentación de declaraciones y/o pago.

Desde el punto de vista de la norma en cita, esas obligaciones son de cargo de la absorbente o la resultante de la fusión, la cual deberá proceder a su cumplimiento. No obstante, al respecto, surge una duda razonable y es válida la pregunta, bajo qué razón social y NIT deben presentarse esas declaraciones y/o efectuarse los respectivos pagos.

Al respecto debe tenerse en cuenta que, en materia fiscal, existe un tema no menos importante, cual es el de la identificación de los sujetos para efectos tributarios. Las obligaciones fiscales que tenía la sociedad absorbida, por períodos anteriores a la fusión, eran de su cargo, se trataba de un sujeto y sus respectivas obligaciones tributarias. Como se indica en el concepto que se cita (034464 de 2005), esa situación no desaparece por efectos de la fusión, se trata de hechos cumplidos por unos períodos fiscales anteriores e independientes.

Solemnizada la fusión, la sociedad absorbida, ya no es un ente jurídico independiente, desaparece, razón por la cual el cumplimiento de las obligaciones fiscales anteriores a la fusión

y la presentación de declaraciones y demás deberes pendientes tendrían que ser cumplidos necesariamente por la sociedad absorbente a través de su representante legal. Igual por ejemplo, en el evento de expedirse actos administrativos en relación con obligaciones y períodos anteriores a la fusión, tendría que acudir la absorbente y ejercer los derechos que corresponda, pues en suma, se obliga por esos asuntos y es además responsable solidario por esas obligaciones.

No obstante, frente a la pregunta que quedó planteada, en relación con las obligaciones tributarias que se consolidaron en cabeza de la sociedad absorbida antes del perfeccionamiento de la fusión, frente a las cuales está pendiente el cumplimiento de declaraciones y/o pagos, bajo qué razón social y NIT deben presentarse las declaraciones que corresponda y/o efectuarse los pagos respectivos, es relevante considerar, no solo las disposiciones relativas a la fusión sino las que regulan el RUT.

Recordemos que el artículo 555-2 del Estatuto Tributario establece el Registro Único Tributario, y dispone que:

“...constituye el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y no contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio; los responsables del régimen común y los pertenecientes al régimen simplificado; los agentes retenedores; los importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros, y los demás sujetos de obligaciones administradas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, respecto de los cuales esta requiera su inscripción.” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el inciso tercero de este mismo artículo dispone:

“Los mecanismos y términos de implementación del RUT, así como los procedimientos de inscripción, actualización, suspensión, cancelación, grupos de obligados, formas, lugares, plazos, convenios y demás condiciones, serán los que al efecto reglamente el Gobierno Nacional.” (Subrayado fuera de texto)

En el párrafo 1 de este mismo artículo se establece:

“PARAGRAFO. 1º—El número de identificación tributaria, NIT, constituye el código de identificación de los inscritos en el RUT. Las normas relacionadas con el NIT serán aplicables al RUT.” (Subrayado fuera de texto)

El Decreto 2788 de 2004 reglamentó el tema, modificado posteriormente por el Decreto 2646 de 2011 y, últimamente por el Decreto 2460 de 2013. El artículo 11 antes de la última modificación, establecía:

“Artículo 11. Cancelación de la inscripción en el Registro Único Tributario, RUT. La cancelación de la inscripción en el Registro Único Tributario podrá ser a solicitud del interesado o de oficio.

La cancelación a solicitud del interesado procede en los siguientes casos:

1. Por liquidación, fusión o escisión de las personas jurídicas o asimiladas sobre el supuesto de la disolución de la sociedad fusionada o escindida.

2. Al liquidarse la sucesión del causante cuando a ello hubiere lugar.

3. Por finalización del contrato de consorcio o unión temporal o cualquier otro de colaboración empresarial.

La Cancelación de Oficio procederá en los siguientes casos:

1. Cuando la persona natural hubiere fallecido, de acuerdo con información suministrada por la Registraduría Nacional del Estado Civil y se encuentre inscrita sin responsabilidades en el RUT o únicamente como responsable del régimen simplificado.

2. Cuando por declaratoria de autoridad competente se establezca que existió suplantación en la inscripción en el Registro Único Tributario.

3. Por orden de autoridad competente.

Parágrafo. El trámite de la cancelación a solicitud del interesado o de oficio estará sujeto a la verificación del cumplimiento de todas las obligaciones tributarias, aduaneras, cambiarias y derechos de explotación administrados por la DIAN, sin perjuicio de la aplicación de lo previsto en el artículo 820 del Estatuto Tributario.

Igualmente el artículo 14 del mismo Decreto, señalaba:

"Artículo 14. Prueba de inscripción, actualización, suspensión o cancelación en el Registro Único Tributario, RUT. Constituye prueba de la inscripción, actualización, suspensión o cancelación en el Registro Único Tributario, el documento que expida la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales o las entidades autorizadas, que corresponde a la primera hoja del formulario oficial previamente validado, en donde conste la leyenda correspondiente a su estado. (Subrayado fuera de texto)

La calidad que el inscrito manifieste en el momento de realizar sus operaciones, deberá figurar en el Registro Único Tributario, RUT, correspondiente.

Para todos los efectos legales será válida la entrega de fotocopia del documento a que se refiere el inciso anterior, como prueba de la inscripción, actualización, suspensión o cancelación del Registro Único Tributario."

En este punto, es necesario considerar frente al tema objeto de estudio, y las obligaciones que se derivan de la fusión, para la sociedad absorbente, que en materia tributaria, además de los aspectos relacionados con los distintos impuestos a cargo de la sociedad absorbida como lo indicaba el artículo 14-1 del Estatuto Tributario, arriba citado, la absorbente debía cumplir con las demás obligaciones, y una de ellas, consecuencia de la fusión, es la de cancelar el Registro Único Tributario de la sociedad absorbida, asunto que debe efectuarse de manera inmediata una vez formalizada la fusión, ya que se trata de solucionar la situación nada menos y nada más que de identificación, ubicación y control para efectos fiscales que se derivan del RUT.

Sin duda, surtida la fusión, es necesario poner en conocimiento a la DIAN de este hecho, proceder a cancelar el RUT de la absorbida y al pago de las obligaciones tributarias pendientes como presupuesto para la respectiva cancelación. La cancelación tiene lugar una vez formalizada la fusión, hecho que debe acreditarse ante la DIAN, lo que conlleva que este trámite debe surtirlo necesariamente la sociedad absorbente, toda vez que la sociedad absorbida en la práctica por efectos de la fusión desaparece.

El RUT como se indica en la ley, es ciertamente un registro único que a su vez constituye un

instrumento de control para la DIAN y, las reglas que lo gobiernan aplican a todos los sujetos del mismo. A partir de la inscripción en el RUT se asigna a los sujetos de obligaciones tributarias una identificación única para efectos fiscales, el NIT, y se registran, entre otros aspectos, las obligaciones tributarias frente a la DIAN, su actualización (en cuanto las mismas pueden cambiar en el tiempo) y, cancelación cuando se configuran las situaciones que conducen a ello (caso de la fusión), aspectos todos que deben ser controlados por la entidad fiscal.

De otra parte, la cancelación del RUT implica la verificación de obligaciones fiscales a cargo de las entidades que desaparecen, naturalmente en cuanto a las obligaciones causadas antes de la fusión, y la cancelación del registro tiene lugar una vez se establece que el contribuyente no tiene obligaciones pendientes con la DIAN. Con la cancelación del RUT, la DIAN se asegura que el contribuyente ha cumplido a cabalidad con sus obligaciones tributarias y solo verificado y acreditado ésto procede la respectiva cancelación.

En este sentido, si bien por efecto de la fusión, las obligaciones pendientes de cumplimiento por la sociedad absorbida, una vez formalizada la fusión corresponde cumplirlas a la absorbente precisamente en virtud de desaparición de la misma, y en tanto correspondan a obligaciones tributarias anteriores a la fusión y, máxime si el RUT de la absorbida no se ha cancelado, la identificación frente a las declaraciones y pagos pendientes deben corresponder necesariamente con la razón social y NIT de la absorbida.

Esto por las disposiciones relativas al RUT, que ciertamente no puede minimizarse a un simple tema formal de inscripción, pues de fondo constituye un instrumento clave de control para la DIAN frente a los contribuyentes, su identificación, ubicación y sus responsabilidades tributarias.

Es claro entonces, que perfeccionada la fusión, hecho que conocen las sociedades absorbente y absorbida, así como los términos en que se realiza la fusión, el representante legal de la absorbente debe adelantar las gestiones que son de su responsabilidad, entre ellas las de carácter fiscal, debiendo asegurarse una vez perfeccionada la misma, solicitar la cancelación del RUT de la sociedad absorbida y cumplir con todas las obligaciones que correspondan a la misma como presupuesto para la respectiva cancelación, la cual tiene lugar a través de resolución, acto administrativo que es objeto de notificación y de recursos, instrumento que garantiza el derecho de defensa, máxime en caso de negarse la solicitud.

Por las anteriores razones de carácter legal y reglamentario, si se trata de obligaciones anteriores al perfeccionamiento de la fusión, hecho que conocen claramente las sociedades intervinientes, y con mayor razón si el RUT no se ha cancelado, es clara la razón legal para exigir que las declaraciones y/o pagos que deban cumplirse respecto de ella, sean presentadas y/o pagadas bajo la razón social y NIT de la sociedad absorbida.

Ahora bien, es preciso mencionar en relación con la Obligación Financiera, que corresponde al servicio informático electrónico que permite generar los movimientos y saldos de las obligaciones fiscales: tributarias, aduaneras, cambiarias, administrativas y judiciales, a partir de la información contenida en las liquidaciones privadas, actos administrativos definitivos debidamente ejecutoriados y pagos, mediante la clasificación cronológica, generación de documentos internos, con la aplicación de normas y procedimientos acordes con la legislación vigente, así como su consulta a través de medios presenciales y electrónicos, según dispone el artículo 2 de la Resolución 3992 de 2007, a través de la cual fue adoptado, comprendiendo

obligaciones tributarias a partir del año gravable 2006.

En efecto, la obligación financiera se nutre de declaraciones tributarias, recibos oficiales de pagos en bancos, actos administrativos, entre otros, y para su adecuado registro, en cada uno de estos documentos, los datos correspondientes a la razón social y NIT, constituyen elementos fundamentales que identifican a los contribuyentes frente a la administración tributaria y, en relación con los cuales, se construye la obligación financiera como tal de cada contribuyente, responsable, agente retenedor o sujeto de obligaciones tributarias. Este servicio consulta el estado del obligado, sus obligaciones, su razón social y NIT, cuya fuente es el RUT. Es decir, el RUT no es un tema aislado en el conjunto de los asuntos de competencia de la DIAN.

Así mismo debe mencionarse que la obligación financiera, acepta los pagos correspondientes a las fusiones teniendo en cuenta la identificación de la absorbida (razón social y NIT). Y por regla general, es decir, no solo para este evento, considera los pagos en forma independiente, en relación con cada sujeto obligado así como frente a las obligaciones tributarias que de acuerdo con la ley les corresponden, esto es, de acuerdo con los distintos tipos de impuestos a su cargo y la periodicidad señalados en la ley. En efecto, la obligación financiera de cada sujeto se lleva identificándolo y atribuyéndole las responsabilidades tributarias acordes con la ley, ejemplo, renta, ventas, retención en la fuente, etc, y se asocian a las mismas, las declaraciones, los recibos de pagos y actos administrativos que las afectan atendiendo a los distintos conceptos y periodos fiscales, los cuales son independientes unos de otros.

Razón por la cual, por ejemplo, las declaraciones tributarias señalan el tipo de impuesto, el período gravable que corresponde e incluyen la razón social y NIT que identifican al obligado fiscal al cual corresponden y, a su vez, tratándose de pagos, los cuales pueden efectuarse con la declaración o con recibos oficiales de pagos en bancos, deben igualmente identificar la razón social y NIT del obligado, exigiendo adicionalmente en el recibo de pago que se indique la declaración tributaria a la cual deben ser imputados, precisamente para imputarlos en forma correcta de modo que no haya duda frente al obligado al que corresponde y la obligación tributaria objeto de pago. (Ver formularios)

Adicionalmente, tratándose de pagos de responsables solidarios, como igualmente están contempladas las sociedades absorbentes, no solo en la Ley 1607 de 2012 sino en el mismo artículo 793 literal c) del Estatuto Tributario, los recibos oficiales de pago en bancos, permiten en la parte inferior, incluir también la identificación del responsable solidario que efectúa el pago.

En este contexto, es claro que el contribuyente, responsable, agente retenedor, es el obligado tributario por excelencia. Así las cosas, la conservación de la identificación, aun perfeccionada la fusión, no es caprichosa, téngase en cuenta que frente a un mismo tributo, verbigracia, impuesto al patrimonio, es posible que para periodos fiscales anteriores a la fusión, como es el caso que nos ocupa, la absorbente misma puede ser sujeto pasivo de esa obligación tributaria en forma independiente y, en este sentido, esta sociedad que tiene su propia inscripción en el RUT y, por consiguiente, asignada una identificación que va de la mano con su razón social y el número de identificación tributaria (NIT) asignado, figura con esa obligación; en consecuencia, a través del servicio de la obligación financiera se registran las declaraciones y pagos correspondientes. Declaraciones y recibos de pagos que afectan directamente la obligación de ese sujeto. Así mismo, ocurre en forma independiente frente a la sociedad absorbida y las obligaciones tributarias que le corresponden, entre ellas, la del impuesto al patrimonio. Por su parte la obligación financiera registrará las declaraciones y pagos que les

corresponden. Es decir, previamente a la fusión, cada sujeto (absorbente y absorbida) figuran con sus propias responsabilidades y obligaciones tributarias y deben cumplirlas en forma independiente.

Por efectos de la fusión, si bien se funden y la absorbente responde por las obligaciones no consolidadas o posteriores al perfeccionamiento de la fusión, no puede perderse de vista la realidad anterior a la fusión, la cual es independiente y en tal sentido, y no solo en virtud de las normas relativas al Rut sino a las disposiciones que desde la ley establecen las distintas obligaciones tributarias y su periodicidad, las cuales están asociadas necesariamente con el sujeto en relación con el cual se cumple el hecho objeto de gravamen o la situación que le obliga al cumplimiento de un determinado deber legal, razón por la cual es posible concluir que las obligaciones anteriores al perfeccionamiento de la fusión deben ser identificadas con el NIT y razón social de la absorbida.

También debe tenerse en cuenta que frente a cada sujeto pasivo declarante, de acuerdo con la ley tributaria y, frente a cada responsabilidad como tal, en relación con la cual se es declarante, toda declaración tributaria posterior que se presente se considera una corrección a la inicial. Esto implicaría que si la sociedad absorbente bajo una misma identificación y NIT presenta su declaración por un impuesto y período específico y luego bajo la misma razón social y NIT presenta otra declaración para el mismo impuesto y período (pero que en realidad corresponde a la absorbida), se tomará como una corrección a la suya, situación que va a generar dificultades al mezclar las obligaciones, para épocas, períodos fiscales y sujetos u obligados diferentes. Tema que no es un asunto menor para efectos fiscales, donde no habría claridad frente al sujeto y la obligación que le corresponde.

Más aún, cuando frente a obligaciones tributarias anteriores a la fusión, respecto de las cuales se presentan las respectivas declaraciones, si la absorbente efectúa pagos a través de un mismo recibo de pagos, que incluye valores que afectan obligaciones tributarias propias y obligaciones de la absorbida, se están mezclando en una sola bolsa obligaciones fiscales independientes. La confusión sería mayor si la fusión comprende la absorción de varias sociedades y la absorbente en un único recibo de pago incluye valores que corresponden a obligaciones de todas las absorbidas, en este caso cabe preguntar cómo se imputa ese recibo? Igual, por ejemplo, si la fusión implica crear una nueva sociedad y ésta paga obligaciones de las absorbidas bajo la nueva razón social y el NIT asignado, pretendiendo cubrir obligaciones de sociedades existentes anteriormente, pero la nueva no tiene obligaciones anteriores, se van a presentar muchos inconvenientes.

Así mismo, debe tenerse presente que, en general, un mismo contribuyente puede tener varias obligaciones tributarias frente a la DIAN, pero esas obligaciones responden a impuestos y periodos distintos, hechos que requieren entonces, en cumplimiento de la ley, ser individualizados y diferenciados, siguiendo un modelo que permita organizar y controlar las responsabilidades fiscales que corresponden a los contribuyentes dentro de la normatividad de orden tributario.

En efecto, tratándose de obligaciones tributarias que corresponden a un mismo sujeto o contribuyente, por ejemplo, de una misma sociedad que es responsable del impuesto sobre las ventas, que presenta declaraciones por cada uno de los bimestres del impuesto sobre las ventas y efectúa el pago globalmente en un único recibo oficial de pago en bancos, viene la pregunta, a qué obligación imputar el pago. Se imputará a una y se generará necesariamente un pago en exceso en algún período y habrá un déficit en los otros, siendo necesario

establecer lo que realmente corresponde a cada una, lo cual sería factible a través del proceso de devoluciones y compensaciones, toda vez que es necesario establecer, previa verificación, los valores que se imputarán a otras declaraciones y períodos que corresponden fiscalmente a obligaciones independientes.

Cabe mencionar también como la Ley 962 de 2005, en el artículo 43 prescribió una alternativa para corrección de errores en recibos oficiales de pago y declaraciones que, sin embargo, no se extiende a situaciones como la planteada en la consulta. Esta norma, permite entre otras, la corrección de razón social y NIT. Es así como por ejemplo, en el caso de la fusión, si la sociedad absorbente diligencia el recibo de pago bajo su propia razón social y NIT pero el mismo corresponde a una obligación de la absorbida (por tratarse de obligaciones anteriores a la fusión), es posible por esta vía efectuar la corrección para una adecuada imputación.

No obstante, en el caso que se estudia el pago que se efectúa no solo hace relación a una razón social y NIT que en su génesis no corresponde a la obligada antes de la fusión, sino que además comprende obligaciones de sujetos que, en su momento, tenían obligaciones tributarias independientes e identificaciones diferentes, en este sentido ese pago engloba dos obligaciones distintas que afectan a sujetos diferentes.

Sin duda, el tema de la obligación financiera de los contribuyentes es sensible y, por lo mismo, los ajustes que se realicen a la misma, deben obedecer a un procedimiento claramente establecido. Precisamente por ello el procedimiento previsto en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 permite correcciones bajo unas circunstancias muy especiales, de modo que desde la misma ley se vela por que solo bajo determinadas condiciones y, tratándose de errores muy evidentes, es posible efectuar los ajustes respectivos en los sistemas de la entidad.

En este entendido, en el caso de fusión, las obligaciones fiscales de las sociedades absorbidas consolidadas con anterioridad al perfeccionamiento de la misma, por corresponder de acuerdo con la ley a sujetos, obligaciones y períodos fiscales independientes de las obligaciones tributarias de la absorbente, y atendiendo también a las disposiciones del RUT, aun ocurrida la fusión, deben ser diferenciados y presentarse bajo la razón social y NIT de la absorbida.

Igual, es necesario precisar que lo anterior se concluye, claramente en cuanto el RUT no se hubiere cancelado. En este sentido, si se trata del cumplimiento de obligaciones correspondientes a periodos anteriores al perfeccionamiento de la fusión, pero ya ha tenido lugar la cancelación del RUT, se observa que la DIAN aplica el mismo criterio por tratarse de obligaciones a cargo de la sociedad absorbente anteriores al perfeccionamiento de la fusión.

En efecto, una vez cancelado el RUT, pueden presentarse situaciones que exigen el cumplimiento de obligaciones relacionadas con impuestos y periodos gravables correspondientes a la sociedad absorbida anteriores a la fusión, donde no hay duda frente al argumento legal de la independencia de sujetos, obligaciones y períodos. Sin embargo, atendiendo a la figura de la cancelación del Registro Único Tributario, ciertamente en este evento, se presenta una inquietud frente en lo relativo a la identificación y, por tanto, en cuanto al modo de proceder una vez surtido este trámite.

Por lo anterior, se considera que este aspecto exige una precisión desde la norma que reglamenta el Registro Único Tributario, pues se requiere claridad en cuanto a los efectos del RUT y su cancelación, en especial en relación con el manejo que debe darse en temas de identificación, esto es, razón social y NIT frente a obligaciones que surgen y deben cumplirse

con posterioridad a su cancelación, ya que de alguna manera implica una reactivación del mismo para tal efecto y, la forma en que deben identificarse los contribuyentes y cumplir las respectivas obligaciones tributarias, en este evento, comprendiendo, entre otros casos, el de la fusión. Sin duda, una medida en tal sentido garantizará a seguridad jurídica, aspecto que a su vez dará tranquilidad a los administrados y a la DIAN.

- De otra parte, en relación con el procedimiento indicado en el concepto 018187 de 2009, citado inicialmente, cuando en un mismo recibo de pago se incluyen obligaciones de la sociedad absorbente y absorbida, sin perjuicio de lo expuesto, se considera pertinente precisar que, igualmente es un tema que tiene que ver con la identificación del sujeto obligado, así como con la obligación de que se trata, el periodo y valor, correspondiendo en su origen a sujetos diferentes y a obligaciones distintas. En el análisis efectuado en el punto anterior se explican las razones de orden legal por las cuales no es posible que en un mismo recibo de pago se fundan obligaciones claramente diferenciadas de sujetos distintos, para un determinado momento, de allí que para establecer el valor que corresponde a cada obligación tributaria, será necesario acudir al trámite de devoluciones y compensaciones como se indica en el mencionado concepto.

Cabe recordar que el artículo 850 del Estatuto Tributario señala:

“Artículo 850. Devolución de saldos a favor. Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá devolver oportunamente a los contribuyentes, los pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor.”

Es decir, que en relación con el pago en exceso o de lo no debido también es permitido obtener su devolución, así, en el primer caso cuando se cancelan por impuestos, sumas mayores a las que corresponden, y en el segundo evento, cuando se realizan pagos sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento.

El Decreto 2277 del 20 de noviembre de 2012, en materia de pagos en exceso, dispone:

“Artículo 10. Devolución de pagos en exceso. Habrá lugar a la devolución y/o compensación de los pagos en exceso por concepto de obligaciones tributarias, para lo cual deberá presentarse la solicitud de devolución y/o compensación ante la Dirección Seccional de Impuestos o de Impuestos y Aduanas que corresponda al domicilio fiscal del solicitante, al momento de radicar la respectiva solicitud.

Parágrafo. Para la procedencia de las devoluciones y/o compensaciones a que se refiere este artículo, deberán cumplirse los requisitos generales establecidos en el artículo segundo de este Decreto.

Artículo 11. Término para solicitar la devolución por pagos en exceso. Las solicitudes devolución y/o compensación por pagos en exceso, deberán presentarse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del Código Civil.

Para el trámite de estas solicitudes, en los aspectos no regulados especialmente, se aplicará el mismo procedimiento establecido para la devolución de los saldos a favor liquidados en las declaraciones tributarias. En todo caso, el término para resolver la solicitud, será el establecido en el artículo 855 del Estatuto Tributario.” (Subrayado fuera de texto)

Tanto la norma de orden legal como el reglamento esbozan la distinción que da lugar a un crédito a favor del contribuyente bien sea producto de un saldo a favor, pago en exceso o pago de lo no debido. Por efectos del asunto objeto de consulta debemos concentrarnos en el pago en exceso. Pues tratándose de una fusión y, el pago de la sociedad absorbente de la obligación que corresponde de acuerdo con la ley a las obligaciones independientes, de la absorbente como de la absorbida y, la solución a que conduce el concepto 08187 de 2009.

Si lo que se presenta frente a una obligación fiscal previa a la fusión, para la absorbida, es un recibo de pago que no figura con su razón social y NIT, sino a nombre y con el NIT de la absorbente, que por lo demás incluye un valor que corresponde al impuesto de la absorbente más el que correspondía a la absorbida para períodos fiscales anteriores a la fusión, tiene lugar una acumulación de obligaciones con origen en sujetos distintos, en periodos fiscales independientes frente a cada sociedad y respecto de los cuales todavía subsiste el Registro Único Tributario para cada una de ellas. Aspecto que afecta la obligación financiera que corresponde a cada cual. Pues el pago total se carga a la razón social y NIT indicado en el recibo oficial, generando un mayor valor o en exceso para la absorbente y un valor por pagar a la absorbida. Lo que igual, conduce a una solicitud de compensación que permita aplicar el excedente a la obligación que figura pendiente de pago.

Al respecto, cabe preguntar si se trata de un simple formalismo?

Es algo más que eso, dado que el RUT está concebido desde la ley como único mecanismo para identificar y ubicar a los contribuyentes así como por las disposiciones sobre las distintas clases de impuestos, los sujetos pasivos de los mismos y su periodicidad, como se hace explícito en el punto anterior, el tema de identificación en el registro único tributario, es un tema relevante, como instrumento único de identificación y ubicación de los sujetos frente a la DIAN así como instrumento de control sobre las obligaciones tributarias que corresponden a cada sujeto, de allí la importancia de quedar al día, previamente a su cancelación.

Igualmente se refuerza lo anterior por la concepción misma de cada una de las obligaciones tributarias desde la ley, con base en la cual se construye la obligación financiera de cada sujeto con las correspondientes responsabilidades tributarias a cargo. En efecto, las cuentas de los contribuyentes de acuerdo con las obligaciones que les corresponden, es un tema relevante al contribuyente, a la entidad y al Estado.

Ahora bien, en este contexto, el hecho de haber pagado en un solo recibo (en las condiciones mencionadas) una obligación que finalmente es responsabilidad económica de un sujeto, no tiene otra alternativa que el trámite de devoluciones y compensaciones?

Al respecto, valga citar la Sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, del 5 de julio de 2007, Consejero Ponente Juan Ángel Palacio Hincapié, de acuerdo con la cual:

"En primer término advierte la Sala que la compensación es un modo de extinguir las obligaciones, que tiene por fin o por efecto evitar un doble pago. No obstante que la compensación obra ipso jure, la ley exige que ella sea invocada o solicitada por quien la pretende hacer valer y así está previsto en los artículos 815, 816, 850 y siguientes del Estatuto Tributario, donde además se exige la verificación por parte de la administración de la existencia de las obligaciones pendientes de pago y a cargo del contribuyente, con miras a impedir los posibles fraudes que podrían cometerse en caso de que las obligaciones o algunas de ellas fueran inexistentes, esto es, que no se dieran los requisitos legales de la compensación (artículos 856 y 857 del Estatuto Tributario). De manera

que surtidos los trámites y verificada la existencia de las obligaciones, la compensación se efectúa por ministerio de la ley y desde el momento en el que se reúnen los requisitos establecidos para el efecto.

Los requisitos y formalidades a los que se hace referencia serían: i) la solicitud expresa ante la administración tributaria (E.T. Artículo 815 literal b) y 816); ii) La aprobación de la solicitud por parte de la Administración, una vez se verifique que el contribuyente, responsable o agente retenedor no esté incurso en alguna de las causales de rechazo o inadmisión previstas legalmente (E.T. artículo 857) y iii) la oportunidad en la presentación, la cual está sujeta al término de dos años siguientes a la fecha de vencimiento del término para declarar (E.T. artículo 816 inciso 1°).

/.../

Advierte la Sala que la figura jurídica de la "compensación" requiere no solo el cruce de cuentas entre los saldos a favor y en contra del mismo contribuyente, quien ostenta en sí mismo la calidad de acreedor y de deudor, sino que exige la verificación por parte de la administración tributaria, de la existencia de las obligaciones pendientes de pago y a cargo del contribuyente. Si no fuera así, estarían de sobra las verificaciones y requisitos previstos en los artículos 856 y 857 del Estatuto Tributario para rechazar o inadmitir las solicitudes de devolución o compensación que el actor olvida en su libelo.

Ahora, surtidos los trámites y verificada la existencia de las obligaciones, la compensación se efectúa por ministerio de la ley y desde el momento en el que se reúnen los requisitos establecidos para el efecto." (Subrayado fuera de texto)

La claridad en las cuentas frente a los valores recaudados, los sujetos, los tipos de impuestos, es un tema de trascendencia para el Estado. Los registros de la obligación financiera se encuentran soportados en las declaraciones, los recibos oficiales de pago en bancos y, así mismo, las correcciones a las declaraciones efectuadas de acuerdo con la disposiciones legales, o de éstas y los recibos de pago en aplicación del artículo 43 de la ley 962 de 2005, de los actos administrativos que ordenan devoluciones y/o compensaciones, entre otros. Es decir, que el modo de proceder está regulado por la ley y los reglamentos, con el fin de garantizar la fidelidad de la información y que las cuentas de los contribuyentes se encuentren debidamente soportadas, acorde con las normas que regulan cada tributo, su periodicidad y los sujetos obligados.

Finalmente cabe citar la sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, del 19 de mayo de 2011, expediente 17266, Magistrada Ponente Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodriguez, que en uno de sus apartes señala:

"PREVALENCIA DEL DERECHO SUSTANCIAL SOBRE EL FORMAL – Su aplicación no puede desconocer el procedimiento tributario

Dice la demandante que en las actuaciones de la Administración Tributaria deben prevalecer los aspectos sustanciales sobre los puramente formales, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 228 de la Constitución Política. Lo anterior, por cuanto considera que la demandada debe partir de la existencia de un hecho económico consistente en un pago en exceso que debe prevalecer sobre los términos establecidos por el legislador.

Esta Sala precisa que, para aplicar el principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, que proclama el artículo 228 Constitucional, no se pueden dejar de lado las reglas fundamentales que enmarcan el procedimiento tributario, ya que todas las actuaciones deben surtirse en la oportunidad procesal indicada por la ley.

Así las cosas, la prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, que pide la demandante, no pueden llevar al extremo de modificar todo el ordenamiento procedimental tributario, con el fin de adecuar una actuación administrativa a situaciones particulares de un contribuyente, pues de hacerlo se vulnerarían postulados constitucionales superiores, como el debido proceso y el derecho de defensa, además de desconocer la naturaleza jurídica de las normas procesales, que son de orden público y de estricto cumplimiento, como ya se indicó."

En este contexto, no puede perderse de vista la función que a partir de la ley cumplen el RUT así como la Obligación Financiera, en tanto, reglan los sujetos y las obligaciones fiscales según los responsables de las mismas, acorde con la independencia y periodicidad establecidas desde la ley. Como lo indica la sentencia en cita, debe acogerse el procedimiento establecido, sin que una actuación de un particular en contravía de lo dispuesto y, pese a las disposiciones, lineamientos y, que los mismos instrumentos, tales como los formularios permiten cumplir en forma adecuada con la respectiva obligación, conlleve desconocerlos y actuar por fuera de los procedimientos establecidos.

En los anteriores términos se absuelve su inquietud y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en este ámbito pueden consultarse en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: www.dian.gov.co, siguiendo los íconos: "Normatividad"- "técnica" y seleccionando "Doctrina" y Dirección de gestión jurídica".

Atentamente,

YUMER YOEL AGUILAR VARGAS

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina
P/ Apbm. R/CNYD

C.C. Dra. Cecilia Rico Torres Directora de Gestión de Ingresos.