**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá D.C., treinta (30) de junio de dos mil veintidós (2022)**

**Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho**

**Radicación25000-23-37-000-2016-01215-02 (25863)**

**Demandante MARÍA DEL SOCORRO VILLAMIL**

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

**Temas Impuesto a la renta. Año 2012. Legitimación en la causa por activa. Sociedad disuelta y liquidada. Extinción de la personería jurídica**

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia del 12 de noviembre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió:

*«****PRIMERO. DECLÁRESE****la nulidad de la Resolución No. 32241204000302 del 19 de diciembre de 2014 por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá de la DIAN profirió a la sociedad WHITEWATER EMERGING MARKETS COLOMBIA Liquidación Oficial de Revisión por el impuesto de renta del año gravable 2012, y de la Resolución No. 000.200 del 18 de enero de 2016, a través de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN confirmó la anterior, al desatar el recurso de reconsideración interpuesto; de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.*

***SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho, DECLÁRASE****la firmeza de la declaración de renta del año 2012 presentada por la sociedad WHITEWATER EMERGING MARKETS COLOMBIA S.A.S. EN LIQUIDACIÓN el 16 de abril de 2013.*

***TERCERO.****No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.*

***CUARTO:****Conforme a los Acuerdos PCSJA2020-11567 de 5 de junio de 2020 y CSJBTA20- 60 de 16 de junio de 2020, proferidos por el Consejo Superior de la Judicatura y el Consejo Seccional de la Judicatura de Bogotá, respectivamente, NOTIFÍQUESE electrónicamente la presente providencia así:*

* *A la parte demandante, quien actúa a través de la Dra. Luz María Nicolasa Escorcia al correo electrónico notificaciones@estrategiastributarias.com*

* *A la entidad demandada (DIAN), quien actúa a través del Dr. Milton Alberto Villota Ocaña a los correos mvillotao@dian.gov.co. y notificacionesjudicialesdian@dian.gov.co*

* *Al Ministerio Público, Dra. Diana Janethe Bernal Franco, a los correos djbernal@procuraduria.gov.co. y procjudadm3@procuraduria.gov.co*

* *A la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado al correo procesosnacionales@defensajuridica.gov.co*

***QUINTO:****En firme, archívese el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen, y del excedente de gastos del proceso, teniendo en consideración lo previsto en la Resolución No. 4179 del 22 de mayo de 2019 de la Dirección Ejecutiva de Administración Judicial del Consejo Superior de la Judicatura. Déjense las constancias del caso».*

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

María del Socorro Villamil fue nombrada liquidadora de la sociedad Whitewater Emerging Markets Colombia S.A.S. (en adelante “Whitewater”), según consta en el Acta Nro. 8 del 29 de noviembre de 2012 de la asamblea de accionistas[1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47090#cite_note-1).

Mediante Acta Nro. 10 del 1 de marzo de 2013, la Asamblea de Accionistas aprobó la cuenta final de liquidación de la sociedad, la cual fue inscrita en el registro mercantil el 18 de marzo de 2013. El 10 de diciembre de 2012[2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47090#cite_note-2), la demandante, en su condición de liquidadora, puso en conocimiento de la DIAN el estado de disolución y liquidación de la sociedad. En respuesta a esta comunicación, la administración, mediante oficio del 25 de enero de 2013, informó que la sociedad no tenía deudas de plazo vencido para ese momento.

El 16 de abril de 2013, la liquidadora presentó la declaración del impuesto a la renta del año gravable 2012 de la sociedad[3](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47090#cite_note-3). El 4 de abril de 2014, la administración expidió el Requerimiento Especial Nro. 322402014000064[4](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47090#cite_note-4) dirigido a la sociedad y ordenó notificarlo en la última dirección registrada en el RUT que correspondía a la de la demandante, en su condición de liquidadora. En este acto preparatorio, se propuso modificar la declaración privada de la sociedad en el sentido de adicionar ingresos brutos no operacionales e ingresos por intereses y rendimientos financieros y, adicionalmente, desconocer la totalidad de los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional declarados y parte de los gastos operacionales de administración. En consecuencia, la DIAN liquidó un mayor impuesto a cargo y una sanción por inexactitud.

El 3 de julio de 2014, María del Socorro Villamil respondió el acto preparatorio[5](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47090#cite_note-5) y advirtió que la sociedad estaba liquidada, por lo que ella no tenía legitimación para ser notificada en nombre de Whitewater.

El 19 de diciembre de 2014, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 322412014000302[6](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47090#cite_note-6), mediante la cual confirmó parcialmente las modificaciones propuestas en el requerimiento especial a la declaración de renta de la sociedad. Por consiguiente, la DIAN liquidó un mayor impuesto a cargo de $2.921.812.000 y una sanción por inexactitud de $4.674.899.000.

La administración ordenó notificar este acto administrativo a Whitewater y a María del Socorro Villamil, en calidad de liquidadora de la sociedad, a la dirección registrada en su RUT, como persona natural.

El 23 de febrero de 2015[7](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47090#cite_note-7), la demandante presentó recurso de reconsideración contra la liquidación oficial en el cual expuso, entre otros argumentos, que no tenía legitimación en la causa para representar a la sociedad contra la cual se dirigía ese acto dentro del proceso de fiscalización.

La DIAN confirmó el acto recurrido mediante la Resolución Nro. 000200 del 18 de enero de 2016[8](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47090#cite_note-8). En este acto también se ordenó su notificación a Whitewater y a la actora, en su condición de liquidadora de la sociedad.

**ANTECEDENTES PROCESALES**

**Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011 C.P.A.C.A.), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones[9](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47090#cite_note-9):

*«****PETICIÓN PRINCIPAL***

*Con fundamento en las razones de hecho y de derecho que me he permitido exponer y con base en las pruebas aportadas, respetuosamente solicito declarar:*

*a. La nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412014000302 del 19 de diciembre de 2014 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, y de la Resolución No. 000200 del 18 de enero de 2016 expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.*

*b. Que como consecuencia de las declaraciones anteriores, a título de restablecimiento del derecho se declare la firmeza de la declaración privada de renta del año gravable 2012 presentada por WHITEWATER EMERGING MARKETS COLOMBIA S.A.S. LIQUIDADA el 16 de abril de 2013.*

***PETICIÓN SUBSIDIARIA***

*En el evento de no acceder a la Petición Principal, respetuosamente solicito declarar la ineficacia o pérdida de fuerza ejecutoria de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412014000302 del 19 de diciembre de 2014 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, y de la Resolución No. 000200 del 18 de enero de 2016 expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección Jurídica de la DIAN, conforme a lo explicado y probado en esta demanda».*

La parte demandante citó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política; [26](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=56), [36-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=68), [556](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=689), [572](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=706), [647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804), [683](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=850), [702](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=876), [703](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=877), [712](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=888), [730](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=906), [742](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=919) y [772](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=960) del Estatuto Tributario y 98, 255, 256, 442 y 444 del Código de Comercio. Como concepto de la violación expuso lo siguiente:

**1.** **Nulidad de los actos administrativos demandados por haberse iniciado la actuación administrativa en contra de una sociedad inexistente**

Sostuvo que la DIAN profirió los actos acusados de forma irregular pues están dirigidos contra un contribuyente inexistente, lo cual es exigido por los artículos [702](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=876) y [703](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=877) del Estatuto Tributario. Precisó que, desde el inicio de la actuación administrativa, la demandada conocía que Whitewater Emerging Markets Colombia S.A.S. estaba liquidada, pues desde el 1 de marzo de 2013 se aprobó la cuenta final de liquidación de esa sociedad. Además, indicó que, para la fecha en la que se le envió el requerimiento especial, es decir, el 7 de abril de 2014 (más de un año después de la liquidación final de la mencionada sociedad), la cuenta final de liquidación de la compañía ya había sido inscrita en la Cámara de Comercio y, por ende, su personería jurídica se había extinguido.

Precisó que, desde el 11 de diciembre de 2012, la DIAN tuvo pleno conocimiento de que Whitewater se encontraba en liquidación, pues en esa fecha, la actora, en su condición de liquidadora, comunicó oportunamente ese hecho, sin embargo, la DIAN no efectuó ninguna medida para iniciar los procesos de fiscalización.

Expresó que, en la discusión en sede administrativa, no se discutió que el año investigado fuera anterior a la fecha de liquidación de la sociedad, sino que el contribuyente a quien se dirige la liquidación oficial de revisión no existe y, por lo tanto, la demandante carece de legitimación para notificarse en representación de la sociedad y para actuar en su nombre.

Adujo que, en razón a la notificación ordenada por la DIAN, la actora respondió el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión y advirtió que la DIAN había iniciado una actuación administrativa en contra de una sociedad jurídicamente inexistente. En esa medida, dijo que la DIAN vulneró el artículo 98 del Código de Comercio por falta de aplicación, ya que la sociedad solo conservó la capacidad para ser parte de un proceso hasta su liquidación, esto es, hasta la aprobación de la cuenta final en el registro mercantil (1 de marzo de 2013). Al respecto, manifestó que la incapacidad de ejercer derechos y contraer obligaciones por parte de una sociedad liquidada ha sido expresamente aceptada por la doctrina de la Superintendencia de Sociedades, entre otros, mediante Oficios Nro. 220-036327 del 21 de mayo de 2008 y Nro. 220-111154 del 17 de julio de 2014, la cual también ha sido acogida por la jurisprudencia del Consejo de Estado.

Al considerar la DIAN que la sociedad de la cual fue liquidadora sigue vigente porque no ha cancelado la inscripción en el Registro Único Tributario, le otorgó a un procedimiento eminentemente formal unos efectos que ni la ley ni el decreto reglamentario contemplan, toda vez que el RUT no es el medio idóneo para el otorgamiento de la personería jurídica de una sociedad, ni impide la liquidación final de la misma. Además, resaltó que la actualización de oficio del RUT ocurrió el 10 de enero de 2014, para cuando la sociedad no tenía existencia jurídica y, en todo caso, según los artículos [562-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=696) del Estatuto Tributario y 14 del Decreto 2460 de 2013, para que este trámite tenga efecto legal, la actualización de oficio debe comunicarse al interesado, de lo cual no existe prueba en este proceso.

Consideró que al haber ordenado que le notificaran la liquidación oficial en la dirección de su domicilio, en calidad de liquidadora, la DIAN vulneró el literal g.) del [artículo 572](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=706) del Estatuto Tributario, en la medida en que esa norma dispone que los liquidadores son representantes de la sociedad en liquidación, que no de la sociedad liquidada. En ese sentido, expresó que la liquidación oficial no podía disponer que se le notificara, en calidad de liquidadora de la mencionada sociedad, a pesar de que esta se encontraba liquidada hacía más de 2 años.

Reiteró ese mismo argumento frente a la resolución del recurso de reconsideración y agregó que, con ello, la DIAN también desconoció el [artículo 556](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=689) del Estatuto Tributario, porque la representación de las personas jurídicas supone su existencia.

Advirtió que los conceptos que cita la DIAN en los actos acusados no son aplicables a la controversia que se estudia, pues tratan sobre otros temas (v.g. obligación del liquidador de enviar información y firma de las declaraciones tributarias de corrección).

Se refirió al artículo 256 del Código de Comercio para indicar que, de su lectura, no se desprende lo aducido por la DIAN en los actos acusados, en la medida en que se refiere al término dentro del cual el liquidador de una sociedad liquidada responde por los perjuicios causados por el incumplimiento de sus deberes, que no por obligaciones de la sociedad liquidada y mucho menos como representante legal de esta. En ese sentido, precisó que dicha norma no es aplicable al caso concreto y que, en todo caso, en su condición de liquidadora, cumplió con la prelación de los créditos, teniendo en cuenta que, para la fecha del acta final de liquidación, la DIAN no se había hecho parte de la liquidación, ni existían deudas fiscales pendientes con esa entidad.

En caso de que estos argumentos no fueran suficientes para declarar la nulidad de los actos demandados, solicitó que se declarara su ineficacia o pérdida de fuerza ejecutoria, en la medida en que fueron indebidamente notificados y carecen de su fundamento de hecho, al haberse notificado a una sociedad inexistente.

**2.** **Improcedencia de la adición de ingresos, debido a que se aportaron las pruebas que demuestran los ingresos causados y declarados**

Señaló que la DIAN no tuvo en cuenta las pruebas aportadas en la actuación administrativa, a partir de las cuales se demostró la exactitud de las cifras declaradas por Whitewater en su declaración de renta.

Destacó que si la DIAN rechazó el costo de compra de las acciones también debió haber disminuido el ingreso asociado a esas operaciones, en la medida en que si, al parecer de la administración, la actora no compró las acciones tampoco pueda haberlas vendido. Recalcó que las acciones de Pacific Rubiales fueron compradas en la Bolsa de Valores de Toronto, razón por la cual no debía informarse a la Superintendencia Financiera de esta operación y, a su vez, relacionó los documentos que acreditan su realidad. Precisó que la compra de las acciones de CANACOL se llevó a cabo en el año 2011, no en el 2012 y, en todo caso, que, según la jurisprudencia del Consejo de Estado, el cruce de información con terceros no es suficiente para adicionar ingresos.

Sobre la improcedencia del rechazo de los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, argumentó que, en virtud del [artículo 36-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=68) del Estatuto Tributario, declaró $1.632.492.855 en el renglón 43 de ingresos brutos no operacionales y luego los excluyó de la base gravable en el renglón 47 de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, porque la utilidad provenía de la enajenación de acciones inscritas en la Bolsa de Valores de Colombia, y por cuanto las acciones enajenadas no superaban el 10% de las acciones en circulación de la respectiva sociedad que las emitió, tal y como fue certificado por su contador público.

En lo que tiene que ver con la adición de ingresos por intereses y rendimientos financieros, recalcó que la DIAN violó su derecho de defensa porque no valoró las pruebas aportadas en el proceso administrativo, las cuales demuestran que no omitió ingreso alguno, en la medida en que los rendimientos financieros fueron registrados en la cuenta contable 4150 y debían declararse como ingresos brutos operacionales en el renglón 42 y no en el renglón 44 de ingresos por intereses y rendimientos financieros, como lo pretende la DIAN.

**3.** **Nulidad de la sanción por inexactitud por ausencia de hecho sancionable y por configuración de diferencia de criterios en el derecho aplicable**

Planteó que, con los argumentos y pruebas expuestos en sede administrativa, se demostró la efectiva, real y material existencia de las operaciones de compra y venta de las acciones consignadas en la declaración de renta del año 2012 de la sociedad. En ese sentido, no se está en presencia ni de una omisión de ingresos ni de la utilización de datos equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derivó un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para la sociedad.

Añadió que la modificación de la declaración privada de la sociedad es consecuencia de errores de apreciación y de una indebida interpretación del derecho aplicable por parte de la DIAN. En ese orden de ideas, dijo que, conforme con la doctrina de la DIAN y la jurisprudencia del Consejo de Estado, la deficiencia probatoria no implica que las operaciones sean inexistentes y, por ende, no procede automáticamente la imposición de la sanción por inexactitud.

**Oposición de la demanda**

La parte demandada controvirtió las pretensiones de la actora con fundamento en las siguientes razones[10](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47090#cite_note-10):

Frente a las pretensiones de la demanda, manifestó que son improcedentes, puesto que la demandante no tiene legitimación en la causa ni capacidad para interponer demanda en contra de la liquidación oficial de revisión y la resolución del recurso. En esa medida, dijo que esta jurisdicción debe adoptar una decisión inhibitoria.

En todo caso, en lo que respecta a la determinación del tributo a cargo de la sociedad Whitewater, sostuvo que se establecieron ingresos que no fueron debidamente declarados, por lo cual procedía su adición, así como costos de adquisición de acciones que no contaban con el soporte para acreditar su realización.

Se refirió a los hechos de la demanda y relató, entre otras cosas, que el 18 de septiembre de 2013 la actora, actuando en calidad de representante legal de la mencionada sociedad, presentó solicitud de devolución del saldo a favor liquidado en la declaración de renta de la compañía, trámite, que luego de varias diligencias, fue suspendido mediante auto Nro. 217 del 26 de noviembre de 2013, que, a su vez, ordenó la apertura de una investigación, de la cual derivaron los actos administrativos cuestionados.

Propuso la excepción de falta de legitimación en la causa por activa, puesto que los actos administrativos no están siendo discutidos por la persona sobre quien se realizó el hecho generador del impuesto a la renta ni por su representante.

Reiteró que, el 18 de septiembre de 2013, la actora, en representación de la sociedad liquidada, solicitó la devolución del saldo a favor, con lo cual se contradijo, pues si desde el 18 de marzo de 2013 la sociedad contribuyente dejó de tener capacidad de ser sujeto del proceso de fiscalización, tampoco podría ser sujeto de la devolución del saldo a favor.

Teniendo en cuenta lo anterior, adujo que cuando se notificó el requerimiento especial, aún se encontraba vigente la posibilidad de investigación y fiscalización de la administración, por lo que los actos podían ser expedidos en la forma como ocurrió en este caso.

En lo que tiene que ver con el desconocimiento de los costos relacionados con la adquisición de acciones, sostuvo que la contabilidad del ente social fue cuestionada por la administración, por lo que lo consignado en los libros auxiliares sirve de mera referencia a fin de establecer los hechos económicos que den lugar a las operaciones generadoras de las obligaciones tributaria, *«que en estos casos deben ser acreditadas a través de medios de prueba conducentes y pertinentes y no simplemente con las anotaciones realizadas en los libros auxiliares, conforme pretende la demanda»*.

Respecto a la determinación de los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional en cuantía de $938.476.000, afirmó que se encuentran debidamente soportados comoquiera que se logró demostrar que el costo correspondiente a la compra de acciones ascendió a la suma de $16.370.307.612, en tanto que el valor de la venta fue de $17.308.783.025, por lo que la utilidad que debe ser reconocida como no constitutiva de renta ni de ganancia ocasional, en los términos del [artículo 36-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=68) del Estatuto Tributario, asciende al valor determinado en el renglón 47 de la liquidación oficial.

Frente a la adición de ingresos por intereses y rendimientos financieros por $7.257.633.000, dijo que tienen una explicación lógica y que se encuentran debidamente demostrados a partir de las retenciones que le fueron practicadas a la sociedad durante el período y que corresponden a pagos efectivamente realizados que no fueron reflejados en la declaración de renta, por lo que procede su adición.

*Finalmente, en cuanto a la sanción por inexactitud, expresó que «al incluir costos inexistentes por interpretación errónea de los hechos con el fin de hacerlos subsumir en el precepto jurídico que consagra una categoría jurídica que no se adecua a la realidad, o cuando no se cumplen con los requisitos de fondo o de forma, se constituye una de las causales para la imposición de la sanción por inexactitud, para lo cual no debe valorarse necesariamente la condición subjetiva del contribuyente, adicional que se omitieron ingresos que fueron debidamente demostrados por la Administración».*

**Sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, anuló los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, declaró la firmeza de la declaración de renta de Whitewater correspondiente al año gravable 2012[11](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47090#cite_note-11).

En lo que respecta a la excepción de falta de legitimación en la causa por activa alegada por la demandada, señaló que, conforme se decidió en la audiencia inicial y fue confirmado por el Consejo de Estado, la legitimación en la causa de la actora se configura por haber presentado la demanda en nombre propio, al haber sido liquidadora de la sociedad contra la cual se expidieron los actos demandados y ante la eventual responsabilidad solidaria, de manera que es este y no el proceso de cobro coactivo, el escenario para desvirtuar la legalidad del acto que constituiría el título ejecutivo. Agregó que la actora fue debidamente vinculada al proceso de fiscalización, pues la notificación de los actos se llevó a cabo en la dirección registrada en su RUT como persona natural, razón por la cual presentó la demanda a nombre propio, que no como liquidadora de la sociedad extinta.

Consideró que los actos administrativos acusados son nulos por haber sido expedidos contra una persona jurídica inexistente, sin capacidad para ejercer sus derechos y contraer obligaciones, pues su personalidad jurídica se extinguió el 19 de marzo de 2013, a partir de la fecha de inscripción en la Cámara de Comercio de la cuenta final de liquidación. En ese sentido, explicó que el requerimiento especial se expidió cuando la sociedad ya no tenía capacidad jurídica para comparecer al proceso de determinación del impuesto a la renta del año 2012, ni tampoco su liquidadora, pues a pesar de ser notificada de ese acto, ya no fungía como liquidadora ni podía representarla.

Por lo expuesto, el *a quo* se abstuvo de estudiar los demás cargos de nulidad formulados en el concepto de violación de la demanda.

Finalmente, se abstuvo de condenar en costas por no encontrarse probadas.

**Recurso de apelación**

La entidad demandada interpuso recurso de apelación contra la providencia de primera instancia para que se revoque y, en su lugar, se nieguen las pretensiones de la demanda[12](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47090#cite_note-12). Al efecto dijo:

*Presentó dos reparos de apelación, a saber: “1. Si la persona jurídica no existe, menos existe legitimación de la señora VILLAMIL, (liquidadora) para actuar; en consecuencia, como no existe legitimización (sic) tiene una responsabilidad limitada, dicha responsabilidad es subsidiaria y, conforme a dicha (sic) encargo no puede demandar la Liquidación oficial de revisión. 2. Como la sociedad no existía, estaba imposibilitada para presentar declaraciones, solicitar devoluciones y/o compensaciones ergo no hay derecho alguno a restablecer.”*

Reiteró que, si la sociedad contra la que se expidieron los actos no existe y, por lo mismo, no puede presentar declaraciones ni solicitar devoluciones de saldos a favor, *«no se puede restablecer el derecho declarando la firmeza de la declaración en discusión»*.

En la providencia impugnada se incurrió en una contradicción al señalar que no se podía iniciar una investigación tributaria en relación con una persona jurídica liquidada, pero que sí tendría la capacidad para solicitar en devolución el saldo a favor liquidado en la declaración privada, para lo cual podría ser representada por su liquidadora, *«quien actualmente infiere la sentencia no posee figura jurídica alguna para ostentar dicha atribución»*.

Insistió en que, cuando se notificó el requerimiento especial, todavía se encontraba vigente la posibilidad de investigación y fiscalización de la administración, de manera que los actos podían ser expedidos de la forma como ocurrió en este proceso.

Se refirió al proceso de liquidación de las sociedades comerciales y expresó que existen obligaciones que se generan durante el término de duración del proceso y que no pueden ser desconocidas como se pretende en la demanda. En ese sentido, dijo que el artículo 71 de la Ley 1116 de 2006 establece la posibilidad de que existan obligaciones causadas con posterioridad a la fecha de inicio del proceso de liquidación, que tienen preferencia de pago y que se denominan gastos de administración, dentro de los cuales se encuentran los impuestos que se generen y determinen hasta la culminación del proceso de liquidación.

A continuación, expuso que el liquidador de un ente societario asume una carga obligacional en relación con el cumplimiento de sus funciones, diferente a aquella que deben asumir los socios. En esa medida, tratándose de las obligaciones fiscales que debe asumir solidaria o subsidiariamente, la vinculación, según el [artículo 828-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1024) del Estatuto Tributario, debe realizarse mediante la notificación del mandamiento de pago. Por lo anterior, afirmó que este no sería el escenario en que la actora debería responder por sus obligaciones como representante legal de la persona jurídica extinta, por lo cual no tendría legitimación en la causa para actuar como demandante en el presente asunto.

**Alegatos de conclusión**

La parte **demandante**[13](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47090#cite_note-13) advirtió que la DIAN propuso hechos nuevos en el recurso de apelación, relacionados con *(i)* la responsabilidad del liquidador de una sociedad liquidada, pues cuestiona el momento en que el liquidador debe ser vinculado y le atribuye a la liquidadora una responsabilidad subsidiaria, y con *(ii)* la posibilidad de solicitar la devolución del saldo a favor liquidada en la declaración de renta de la compañía liquidada.

Destacó que la DIAN, en el escrito de apelación, no cuestionó la inexistencia de la sociedad, sino que partió del hecho de que estaba liquidada y que no existía cuando dicha entidad inició la actuación administrativa, *«y a partir de esta aceptación pretendió desviar la atención del Consejo de Estado al cuestionar la procedencia de la devolución, cuando ello no hace parte del problema jurídico en el presente caso»*.

Sostuvo que el fallo impugnado no es contradictorio, en tanto que no ordenó la devolución de un saldo a favor, sino únicamente la firmeza de la declaración privada de la sociedad. Agregó que la DIAN insiste en la falta de legitimación en la causa de la demandante, con lo cual desconoce el debido proceso, la seguridad jurídica y el derecho de defensa, en la medida en que el Consejo de Estado resolvió este asunto mediante auto del 11 de septiembre de 2018, que se encuentra ejecutoriado.

Señaló que no se discute la competencia por el factor temporal de la DIAN para fiscalizar la declaración de renta, sino que no existe contribuyente sobre quien pueda ejercer esa competencia.

Finalmente, solicitó que, en caso de que prosperara el recurso de apelación, se analizaran los demás cargos de nulidad expuestos en la demanda, los cuales reiteró.

La parte **demandada**[14](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47090#cite_note-14) insistió en lo expuesto en el recurso de apelación.

**Concepto del Ministerio Público**

El Ministerio Público guardó silencio.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de primera instancia, que declaró la nulidad de los actos administrativos acusados, que modificaron oficialmente la declaración de renta del año 2012 presentada por la sociedad disuelta y liquidada Whitewater Emerging Markets Colombia S.A.S., trámite en el cual fue vinculada la señora María del Socorro Villamil, en su condición de liquidadora de ese ente social, parte demandante de este proceso.

Para este efecto, es preciso advertir que con la demanda fue allegado el certificado de existencia y representación legal o inscripción de documentos expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá D.C. de la sociedad Whitewater Emerging Markets Colombia S.A.S., donde certificó que *«QUE EL ACTA NO. 10 DE LA ASAMBLEA DE ACCIONISTAS DEL 1 DE MARZO DE 2013 POR MEDIO DE LA CUAL SE APROBÓ LA CUENTA FINAL DE LIQUIDACIÓN DE LA SOCIEDAD, FUE INSCRITA EL 18 DE MARZO DE 2013 BAJO EL NO. 01715066 DEL LIBRO IX»*. Este hecho no fue controvertido por la administración tributaria.

Lo anterior significa que la actuación demandada se inició con posterioridad a la disolución y liquidación de la sociedad, toda vez que, como se advierte de los antecedentes administrativos, el requerimiento especial, acto con el cual inició formalmente el proceso de determinación oficial, fue proferido el 4 de abril de 2014, es decir, más de 1 año después de aprobada la cuenta final de liquidación del mencionado ente social contra el que se dirigen los actos cuestionados.

Como la ha señalado esta Sección en reiteradas ocasiones[15](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47090#cite_note-15), la disolución de la sociedad afecta la persona jurídica y restringe parcialmente su capacidad para actuar, al paso que la liquidación involucra la extinción del patrimonio social, cuya cuenta final, al ser inscrita en el registro mercantil, genera la extinción inmediata de la sociedad y su consecuente capacidad para actuar y ser sujeto de derechos y obligaciones. Al respecto, la Sala[16](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47090#cite_note-16) ha precisado lo siguiente:

*«En suma, una sociedad liquidada no es sujeto de derechos y obligaciones y por tratarse de una persona jurídica que ya no existe, tampoco puede demandar ni ser demandada*[17](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47090#cite_note-17)*. Por la misma razón, el liquidador no tiene su representación legal ni pueden exigírsele a este el cumplimiento de las obligaciones a cargo de la sociedad liquidada».*

Así las cosas, en el caso concreto, se advierte que, como el certificado de la Cámara de Comercio informa que el acta de liquidación de la sociedad Whitewater Emerging Markets Colombia S.A.S. se inscribió en el registro mercantil el 18 de marzo de 2013, esto es, con anterioridad a la expedición del requerimiento especial y a la interposición de esta demanda el 20 de junio de 2016[18](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47090#cite_note-18), dicha compañía no existía material ni jurídicamente, por lo que la sociedad no podía ser destinataria de los actos oficiales demandados en tanto su existencia había concluido con la inscripción del acta de liquidación en el registro mercantil de la Cámara de Comercio correspondiente.

La liquidación de la sociedad afecta directamente la legitimación en la causa por activa de la señora María del Socorro Villamil para acudir ante esta jurisdicción y, adicionalmente, genera el fenómeno de la sustracción de materia.

La falta de legitimación en la causa por activa se presenta porque la obligación tributaria contenida en los actos acusados para el momento en que fue determinada oficialmente no podía predicarse del deudor principal, la sociedad Whitewater Emerging Markets Colombia S.A.S., porque esta no era sujeto de derechos ni de obligaciones. Por lo tanto, no es posible que a esa deuda se vinculen otros obligados en calidad de deudores solidarios o subsidiarios. Así las cosas, no existe una relación jurídica de la cual se derive un interés relevante en cabeza de la actora que la legitime para acudir ante esta jurisdicción.

Esta misma posición fue adoptada recientemente por la Sala en la sentencia del 25 de noviembre de 2021 (exp. 24587, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez), al decidir un caso con identidad fáctica y jurídica al *sub examine*. En esa providencia se dijo:

*«De acuerdo con las premisas jurídicas y fácticas antes descritas, estima la Sala que los actos acusados no definieron una situación jurídica contra la sociedad contribuyente, pues, para la época en que fueron proferidos, ya se encontraba extinta su personalidad jurídica, habida cuenta de su liquidación. Adicionalmente, dada la inexistencia del obligado principal (i. e. la sociedad contribuyente) como sujeto de derechos para el momento en que la deuda tributaria fue determinada oficialmente, dicha obligación tributaria deriva en inexistente, por ausencia del extremo pasivo,****y no sería posible que a la misma se vinculen otros obligados en calidad de solidarios o subsidiarios****, tal como lo juzgó esta Sección en sentencia de simple nulidad del 12 de marzo de 2020 (exp. 21565, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez)» (énfasis de la Sala).*

En esa oportunidad, la Sala concluyó que la expedición de los actos administrativos preparatorios y/o definitivos para cuando una sociedad esté liquidada, impide que se pueda promover acción alguna en nombre de la sociedad extinta para obtener la anulación de los actos acusados, debido a que el ente social carece de capacidad jurídica para contraer las obligaciones declaradas en los actos administrativos, como para promover acciones judiciales en contra de estos. De igual forma, se señaló que *«si los ex socios, ex revisores fiscales y liquidadores instauran las acciones judiciales contra aquellos actos administrativos proferidos contra la sociedad tras su liquidación, carecerían de legitimación en la causa por activa para demandarlos, como quiera que no tendrían interés en obtener la nulidad de ellos».*

En este caso, comoquiera que los actos demandados se expidieron en contra de una sociedad disuelta y liquidada, no es posible que se derive una responsabilidad sobre la actora (además no es endilgada en los actos demandados), eventualidad que constituía el hecho o causa que la motivó a interponer el presente medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, por esto, carece de objeto que la Sala emita un pronunciamiento de fondo.

Por las razones expuestas, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, declarará probada de oficio la excepción de legitimación en la causa por activa de la demandante y se abstendrá de pronunciarse de fondo.

Con todo, la Sala advierte que en la medida en que los actos administrativos demandados no produjeron efectos jurídicos frente a la actora, no constituyen títulos ejecutivos susceptibles de ser objeto de cobro por vía administrativa.

Finalmente, es importante precisar que, aunque en el auto del 11 de septiembre de 2018 proferido por esta Corporación se decidió que la actora sí tenía legitimación en la causa por activa para demandar los actos administrativos acusados, lo cierto es que tal decisión se dio con el fin de no desconocer sus derechos fundamentales al debido proceso y al acceso a la administración de justicia, como fue sostenido en el auto en referencia. Sin embargo, tras un estudio detallado de los hechos y su cronología y en aplicación al precedente vigente, nada impide que en la sentencia que ponga fin al proceso, el juez de lo contencioso administrativo declare probada la excepción. Lo anterior, debido a que el artículo 187 del CPACA dispone que *«En la sentencia se decidirá sobre las excepciones propuestas y sobre cualquiera otra que el fallador encuentre probada. El silencio del inferior no impedirá que el superior estudie y decida todas las excepciones de fondo, propuestas o no, sin perjuicio de la no reformatio in pejus»* (subrayado de la Sala).

Por último, una vez revisado el expediente, se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas (gastos del proceso y agencias del derecho), por lo que no se condenará en costas.

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. Revocar**la sentencia del 12 de noviembre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A. En su lugar,

*«Declarar probada de oficio la excepción de falta de legitimación en la causa por activa, por las razones expuestas en la parte motiva de la sentencia de segunda instancia. En consecuencia, abstenerse de emitir un pronunciamiento de fondo».*

2. Sin condena en costas en ambas instancias.

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

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

*(Firmado electrónicamente)*

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Presidente de la Sala

*(Firmado electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Notas al pie**

1. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47090#cite_ref-15) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencias del 16 de noviembre de 2016, exp. 21925. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 25 de noviembre de 2021, exp. 24587. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, entre otras.
2. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47090#cite_ref-16) Sentencia de 23 de junio de 2015, Exp. 20688, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, reiterada en las sentencias del 4 de abril de 2019, exp. 18729, C.P. Milton Chaves García y del 15 de octubre de 2020, exp. 23895, C.P. Milton Chaves García.
3. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47090#cite_ref-17) Ibidem. Se reitera que en oficio 220-036327 de 21 de mayo de 2008, la Superintendencia de Sociedades precisó que *«al ser inscrita la cuenta final de liquidación en el registro mercantil, se extingue la vida jurídica de la sociedad****, por tanto mal podría ser parte dentro de un proceso una persona jurídica que no existe****»* (se resalta).
4. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47090#cite_ref-18) Según informa el acta individual de reparto visible a folio 1377 del cuaderno principal 2.