**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Consejera Ponente: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D.C., veinticinco (25) de julio de dos mil veinticuatro (2024)**

**Referencia** Nulidad y restablecimiento del derecho

**Radicación**25000-23-37-000-2021-00182-01 (28335)

**Demandante** GUILLERMO RAMÍREZ LONDOÑO

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

**Temas** Sanción por no declarar. Autorretención CREE período 9 año 2015. Responsabilidad subsidiaria

**Sentencia Segunda Instancia**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 7 de septiembre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que dispuso lo siguiente[1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52385#cite_note-1):

*“****PRIMERO: NIÉGANSE****las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.*

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

***TERCERO: Notifíquese****la presente providencia en los términos previstos en el artículo 203 del CPACA, a los siguientes buzones electrónicos. (…)*

***CUARTO:****Remítase copia de esta providencia a la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado al correo (…) en virtud de lo previsto en el inciso final del artículo 199 del CPACA, modificado por el artículo 48 de la Ley 2080 de 2021.*

***QUINTO:****Se informa que, para la radicación de los memoriales a que haya lugar deberá utilizarse la ventanilla virtual (…).*

***SEXTO:****En firme, archívese el expediente. Déjense las constancias del caso.”*

**Antecedentes de la Actuación Administrativa**

El 22 de diciembre de 2017, la DIAN profirió a la sociedad Andean Iron Corp. Sucursal Colombia -en liquidación-, el emplazamiento para declarar la retención en la fuente del CREE del período 9 del año 2015. Este acto fue notificado al señor Guillermo Ramírez Londoño, para vincularlo como deudor subsidiario de la empresa, dada su calidad de representante legal.

El 10 de diciembre de 2019, la Administración emitió la Resolución Nro. 900.110, mediante la cual impuso sanción por no declarar a la sociedad respecto de la citada retención, tasándola en la tarifa del 10% de los costos y gastos del mes de septiembre de 2015.

El liquidador de la sociedad y el deudor subsidiario presentaron recursos de reconsideración.

El primero, fue inadmitido, decisión que no fue recurrida. Y el segundo, fue resuelto mediante la Resolución Nro. 8340 del 11 de noviembre de 2020, confirmando el acto sancionatorio[2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52385#cite_note-2).

**Antecedentes del Proceso**

**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), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones[3](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52385#cite_note-3):

*“Que son NULOS los siguientes actos administrativos, proferidos por la dependencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN:*

***La Resolución Sanción No. 900110 del 10 de diciembre de 2019,****que fue proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, contra de ANDEAN IRON CORP SUCURSAL COLOMBIA (HOY EN LIQUIDACIÓN JUDICIAL) y como deudor subsidiario****GUILLERMO RAMÍREZ LONDOÑO,****mediante la cual se impone una sanción por no declarar, así como la****Resolución No. 8340 de fecha 11 de noviembre de 2020****expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante la cual se confirmó la Resolución antes descrita.*

*A título de restablecimiento del derecho, se declare que el señor****GUILLERMO RAMÍREZ LONDOÑO****no es deudor subsidiario de la sociedad ANDEAN IRON CORP SUCURSAL COLOMBIA (HOY EN LIQUIDACIÓN JUDICIAL), y en consecuencia no debe a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales ninguna suma de dinero y por lo tanto se encuentra a paz y salvo por el período gravable referido en los actos demandados.”*

A los anteriores efectos, la demandante invocó como violados los artículos 264 de la Ley 223 de 1995; 29 y 50 de la Ley 1116 de 2006; 89 y 101 de la Ley 2010 de 2019; y [88](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=131), [107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155), [572](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=706), [573](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=708), [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), [746](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=923) y [798](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=988) del Estatuto Tributario. Los cargos de nulidad se resumen de la siguiente manera:

**1.** **El actor no era el obligado ante la DIAN para el cumplimiento de los deberes formales de la sociedad**

Comentó que, si bien, por regla general los obligados al cumplimiento de las obligaciones formales de una persona jurídica son los representantes legales, existe la posibilidad de que dicha responsabilidad se delegue en otro funcionario de la sociedad, como lo prevé el [artículo 572](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=706) del Estatuto Tributario.

*Sostuvo que el*[*artículo 572*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=706)*ibidem establece que dicha designación debe comunicarse a la DIAN, sin exigir formalidad alguna, de manera que puede realizarse por cualquier medio idóneo, siendo uno de ellos la actualización del Registro Único Tributario - RUT-, “ya que es la Administración Tributaria quien administra el sistema de información tributaria, lo ha regulado de manera detallada y ha establecido los procedimientos para su actualización, que garantizan la realidad, la actualización y pertinencia de la información que dicha base de datos oficial contiene, pero además su actualización corresponde a hechos que el contribuyente ingresa y actualiza y es por ellos por lo que responde”.*

Precisó que la sociedad designó al actor como representante legal principal, pero la función de cumplimiento de obligaciones formales ante la DIAN fue delegada al suplente del representante legal, lo cual fue informado a la entidad fiscal mediante la actualización del RUT de la compañía.

Que, por lo anterior, el vinculado al proceso como deudor subsidiario no debió ser el actor, sino el suplente del representante legal, que era el delegado ante la DIAN para el cumplimiento de dichas obligaciones formales, como se registra en el RUT del año 2015, y quien, además, asignó su propio usuario, contraseña y firma digital en el sistema MUISCA.

*Advirtió que “no es legítimo en modo alguno, desconocer los registros oficiales en los que se evidencian hechos claramente definidos en la ley, como la obligación del cumplimiento de deberes formales, así como la inscripción del funcionario de la entidad contribuyente que se encuentra obligado al cumplimiento de dichas obligaciones (...). Insistir en la responsabilidad de mi prohijado, equivale a imponer cargas a quien ni tiene obligaciones, ni posibilidad de cumplirlas, implicaría la imposición de sanciones de manera objetiva, sin considerar los sujetos infractores”.*

Argumentó que, durante el procedimiento tributario se solicitaron las siguientes pruebas a la Administración: *i)* verificar en el sistema MUISCA que el empleado que siempre cumplió los deberes formales de la sociedad era el suplente del representante legal, y *ii)* requerir al liquidador de la sociedad copia del acta de reunión de la Junta Directiva del 29 de septiembre de 2014, en la que se deja constancia de la aludida delegación. Que, sin embargo, la Administración no decreto ni tuvo en cuenta estas pruebas, ni hizo un pronunciamiento sobre las mismas, vulnerando el derecho de defensa y contradicción del actor.

**2.** **Improcedencia de la sanción por no declarar**

Señaló que, dentro del proceso de liquidación judicial seguido ante la Superintendencia de Sociedades, la DIAN se hizo parte presentando un escrito de objeciones, en el que solicitó la inclusión de *i)* la deuda de la declaración de la autorretención en la fuente del CREE del período 9 del año 2015 y *ii)* la sanción por extemporaneidad registrada en el Estado de Cuenta correspondiente al límite del 100% de las retenciones en la fuente adeudadas.

Que, en consecuencia, se reconoció una sanción de extemporaneidad en la objeción presentada por la DIAN dentro del proceso liquidatorio, tal como quedó consignado en el acápite *“créditos de primera fase fiscales”* del Acta de conciliación del 27 de junio de 2017, suscrita entre la Administración y la sociedad.

A partir de lo anterior, cuestionó que resulta contradictoria e incompatible la sanción de extemporaneidad reconocida en el proceso liquidatorio con la sanción por no declarar impuesta en los actos demandados. Esto, porque la Administración reconoció la declaración de la obligación tributaria cuando incluyó la sanción por extemporaneidad dentro de las objeciones a la calificación de créditos que fue aceptada por la Superintendencia de Sociedades.

**3.** **Violación al debido proceso, al derecho a la defensa y falsa motivación de los actos administrativos**

Indicó que los actos demandados ignoraron las objeciones y la solicitud de pruebas planteadas en la respuesta al emplazamiento para declarar, vulnerando los derechos al debido proceso y de defensa. Además, la decisión administrativa se sustentó en antecedentes doctrinarios y jurisprudenciales que no se relacionan con el problema jurídico, incurriendo en falsa motivación.

**4.** **Confiscatoriedad de la sanción por no declarar**

Adujo que la sanción impuesta en el 10% de los costos y gastos del período 9 de 2015, correspondiente a la suma de $220.223.000, resultaba desproporcionada y confiscatoria, en tanto el valor de la autorretención de dicho período solamente ascendía a la suma de $2.923.000, siendo, además, esta última suma la que quedó determinada como *“crédito de primera clase fiscales”* en el acta de conciliación del proceso liquidatorio.

Cuestionó que la DIAN realizara una interpretación extensiva de la sanción por no declarar del [artículo 643](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=800) del Estatuto Tributario, al pretender aplicarla respecto de la declaración de autorretención en la fuente del CREE *“cuya base de liquidación no corresponde a los pagos o abonos en cuenta a terceros sino a los ingresos brutos de cada período percibidos por el propio contribuyente”.*

Además, manifestó que, debido al proceso concursal, la representación legal en el procedimiento tributario la tenía el liquidador de la sociedad nombrado por la Superintendencia de Sociedades, y por ese motivo, el actor se encontraba en una situación de indefensión, en tanto no tuvo la posibilidad de presentar una nueva declaración tributaria y liquidar la sanción por extemporaneidad pretendida por la DIAN.

Consideró que los actos demandados someten al actor a una responsabilidad subsidiaria de la cual no puede defenderse y sobre un supuesto que es imposible subsanar.

Aclaró que, tampoco el liquidador de la sociedad podía realizar la presentación extemporánea de la declaración, porque en virtud del artículo 50 (numeral 11) de la Ley 1116 de 2006, tenía la prohibición de disponer de cualquier bien del patrimonio liquidable o de realizar pagos o arreglos de obligaciones anteriores al inicio del proceso de liquidación judicial.

**5.** **Aplicación del principio de favorabilidad**

Señaló que a partir de la expedición de los artículos 89 de la Ley 1943 de 2018 y 101 de la Ley 2010 de 2019, que modificaron el inciso 5 del [artículo 580-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=26860) del Estatuto Tributario (relativo a la ineficacia de las declaraciones de retención presentadas sin pago total), la Administración ya no tiene que iniciar el procedimiento de aforo para hacer exigible el pago de la obligación tributaria, pues la declaración de retención presentada sin pago se entiende como un documento que reconoce una obligación clara, expresa y exigible que podrá ser utilizado en los procesos de cobro coactivo.

Que lo anterior, por tratarse de una modificación de una norma procedimental de carácter sancionatoria (la ineficacia de las declaraciones), debe aplicarse en virtud del principio de favorabilidad. De manera que, el procedimiento administrativo de la referencia *“es inoficioso”,* porque desde la expedición de las mencionadas normativas, la DIAN tiene facultades de cobro por los valores contenidos en la declaración de retención presentada sin pago, los cuales coinciden con los reconocidos dentro del proceso de liquidación.

**6.** **Se realizó el pago del CREE del año gravable 2015**

Adujo que no se había causado un daño o detrimento al Estado, porque la sociedad en la declaración del impuesto CREE del año 2015 no descontó valor alguno por las autorretenciones dejadas de pagar. Y consideró que *“al haber sido admitidas o incorporadas estas deudas en el proceso concursal de Liquidación judicial, el Estado podrá recaudar el valor registrado en estas declaraciones de autorretención en la fuente”.*

**Oposición de la demanda**

La DIAN controvirtió las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente[4](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52385#cite_note-4):

Sostuvo que, si bien el [artículo 572](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=706) del Estatuto Tributario permite la delegación de los deberes formales, la misma debe establecerse de manera expresa en los estatutos sociales y, por ende, en el certificado de Cámara de Comercio de la compañía, en tanto este es el documento oponible a terceros.

Que, al analizar el certificado de Cámara de Comercio, se evidenció que los tres representantes legales nombrados gozaban de plenas facultades y no había distinciones funcionales que limitaran al señor Guillermo Ramírez, representante legal principal, cumplir a cabalidad con sus deberes formales ante la Administración Tributaria.

Adujo que, por regla general, el representante legal tiene capacidad plena de disposición y decisión de los asuntos referidos al funcionamiento de la sociedad, y solo por excepción recaerá sobre otro funcionario, siempre que se contemple de manera expresa en los estatutos sociales dotados de publicidad mediante registro. Agregó que, el suplente del representante legal solo actúa cuando el principal está imposibilitado.

Precisó que el RUT *“contiene información delimitada en el documento de identidad de la persona natural o jurídica inscrita (...) este registro no es el documento legal ni oponible a terceros”,* y que en los estatutos sociales que se registran y se transcriben en el certificado de cámara y comercio, es donde efectivamente reposan las facultades o limitaciones de la representación legal, conforme lo señalan los artículos 117 y 196 del Código de Comercio.

Cuestionó que, contrario a lo señalado por el actor, en el Acta del 29 de septiembre de 2014 no se delegó el cumplimiento de deberes formales al suplente ni a otro funcionario de la sociedad.

Dijo que la resolución sanción y su confirmatoria explican de manera amplia y suficiente las razones por la cuales no procedían las pruebas solicitadas por el demandante, en la medida que el MUISCA y el acta de la junta directiva no eran pruebas conducentes para probar las obligaciones formales del representante legal.

Señaló que, la DIAN participó en el proceso de liquidación de la sociedad, en el cual:

*“presentó un crédito correspondiente al valor de la declaración presentada sin pago de la retención en la fuente CREE del período 9 de 2015 (estos créditos graduaron como condicionales y contingentes). No obstante, la DIAN no se hizo parte respecto de la sanción por no declarar que hoy se discute, por ser el agente de retención omiso en esa obligación formal, de la cual hasta ahora no se ha constituido título ejecutivo mediante un acto de declarativo para que sea cobrable, en la medida que no se encuentra en firme la resolución sanción recurrida”.*

Aclaró que el hecho de que se hubieran graduado estos créditos en el proceso de liquidación judicial como condicionales y contingentes no exime de responsabilidad a la sociedad a través de su liquidador y/o representante legal, de la presentación y pago de la declaración de retención en la fuente CREE del período 9 del año 2015.

Consideró que lo previsto en el artículo 50 de la Ley 1116 de 2006, no impide que, respecto de una sociedad en proceso de liquidación judicial, se dé cumplimiento a la obligación tributaria de declarar, como lo ha señalado el Concepto DIAN Nro. 077968 de 2001. Más todavía, en este caso, porque las sumas que la sociedad retuvo en la fuente no formaban parte de su patrimonio, en la medida que se tratan de ingresos públicos.

De manera que, el representante legal o liquidador no tenían ninguna limitante para cumplir con la obligación de consignar lo retenido por la sociedad, aunque ésta estuviera en trámite de liquidación judicial.

Adujo que la Ley 1116 de 2006 tampoco prohíbe que la DIAN emita actos sancionatorios en contra de una sociedad en liquidación, para que sirvan de título ejecutivo en un posterior proceso de cobro.

Advirtió que la demandante confunde el proceso de determinación que fue objeto de conciliación, con el sancionatorio que surgió después de haberse iniciado el proceso de liquidación judicial y, por tanto, este corresponde a un gasto de administración de la sociedad en liquidación, como lo ha señalado el Consejo de Estado en sentencia del 19 de julio de 2017 (exp. 21575) y el Concepto DIAN Nro. 023478 de 2015.

Que independientemente que la sociedad estuviere en liquidación o no, el incumplimiento de la obligación tributaria como agente retenedor, la hace acreedora de la sanción por no declarar.

Dijo que la sanción no es confiscatoria porque fue determinada conforme con el [artículo 643](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=800) del Estatuto Tributario y, que, en este caso, no aplica el principio de favorabilidad, en tanto la norma invocada por el actor, esto es, el inciso quinto del [artículo 580-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=26860) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 89 de la Ley 1943 de 2018, no es de carácter sancionatorio. Agregó que, el [artículo 643](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=800) *ibidem* no ha sido modificado, por lo que no hay lugar aplicar una norma más favorable.

Explicó que sí se produjo un daño o detrimento al Estado, ya que éste dejó de percibir de manera oportuna el valor correspondiente a las retenciones. Y que la conducta de incumplimiento del demandante no se puede justificar con una obligación diferente como lo es la presentación de la declaración anual del impuesto sobre la renta CREE del 2015, pues en este caso lo que se discute es la omisión de su obligación como agente retenedor.

**Sentencia apelada**

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, y no condenó en costas, por lo que pasa exponerse[5](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52385#cite_note-5).

Con fundamento en la jurisprudencia del Consejo de Estado[6](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52385#cite_note-6) señaló que la responsabilidad subsidiaria solo operaba de manera residual en caso de incumplimiento del obligado principal. Y, precisó que conforme con los artículos 572 a 573 del Estatuto Tributario, los representantes legales responden en forma subsidiaria por el incumplimiento de los deberes formales de la sociedad.

Advirtió que, en el RUT de la sociedad no se evidenciaba la delegación argumentada por el actor, y que dentro del Certificado de Cámara y Comercio se encontraba el señor Guillermo Ramírez Londoño como representante legal. Que tampoco existe evidencia que la aludida delegación se hubiere puesto en conocimiento de la DIAN por otro medio. De manera que, la responsabilidad de cumplir con la obligación formal de presentar la declaración de la sociedad recaía sobre el demandante.

Explicó que si bien, en el proceso de liquidación, la DIAN presentó los créditos por concepto de retención del impuesto CREE del período 9 del año 2015, esto no impedía que la entidad a través de los actos acusados determinara la obligación aludida y vinculara como deudor subsidiario al demandante, en concordancia con lo dispuesto en los artículos [643](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=800) y [717](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=893) del Estatuto Tributario, que facultan a la Administración para aforar y sancionar a los contribuyentes que omiten declarar.

En relación con la conciliación aclaró que se llevó a cabo con ocasión al escrito de objeciones presentado por la DIAN dentro del trámite del proceso concursal, y que el acta en la que consta dicho acuerdo no tiene la naturaleza de providencia judicial, en tanto está sujeta a la aprobación de la Superintendencia de Sociedades. Que, por tanto, lo anterior no imposibilitaba a la DIAN para que adelantara la actuación administrativa discutida.

En cuanto a la falta de valoración de las pruebas solicitadas en la vía gubernativa, consideró que, aunque en la resolución sanción no se emitió un pronunciamiento expreso sobre dicha petición, sí se valoró el argumento planteado por el actor en relación con tales documentos.

Precisó que, en todo caso, la verificación en el sistema MUISCA no permitía establecer que la facultad había sido delegada y tampoco era el medio idóneo para comunicarle a la autoridad tributaria dicha circunstancia. Y que el acta de la junta directiva del 29 de septiembre de 2014, en caso de que hubiese dispuesto una limitación a la responsabilidad y/o detallara alguna delegación de la función formal de declarar, debía haberse reflejado en el certificado de existencia y representación legal de la sociedad, oponible a terceros.

Advirtió que la sanción impuesta no fue confiscatoria, pues se dio aplicación al [artículo 643](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=800) del Estatuto Tributario que prevé como base el 10% de los costos y gastos según el balance de prueba del mes de septiembre de 2015, sin que sea dable para la Administración aplicar algún tipo de gradualidad a favor del contribuyente.

Dijo que no había lugar a la aplicación del principio de favorabilidad, porque lo dispuesto en la normativa invocada por el actor hacía referencia a la facultad de cobro coactivo, y no a una exoneración de la conducta que da lugar a la sanción.

Puso de presente que el proceso en cuestión recae sobre la sanción por no declarar y, por tanto, el reconocimiento dentro del proceso de liquidación judicial del valor de las declaraciones no conlleva a que se entiendan satisfecha la obligación tributaria que originaron la expedición de los actos demandados.

Finalmente, dispuso no condenar en costas, en tanto no se encuentran probadas.

**Recurso de apelación**

*El demandante*[7](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52385#cite_note-7)*indicó que reiteraba los asuntos planteados en la demanda “que por economía procesal y buscando claridad y brevedad del presente escrito de apelación, omitiremos trascribir”. Y manifestó que “sobre el análisis realizado por el Honorable Tribunal Administrativo de Cundinamarca – Sección Cuarta, planteamos los siguientes cargos que hacen relación al incompleto y equivocado análisis de los aspectos legales, fácticos y probatorios”, los cuales se refieren a que:*

i) el actor no era el obligado a cumplir el deber formal de declarar de la sociedad, en tanto esa función fue delegada al suplente del representante legal, como se registra en el RUT del año 2015, y además, se constata en el hecho de que ese funcionario fue quien asignó su propio usuario, contraseña y firma digital en el sistema MUISCA.

*Que en todo caso, “no puede la administración a mutuo propio y por su mera voluntad, establecer quien o quienes de los representantes legales inscritos son los responsables subsidiarios, máxime si en el registro único tributario, RUT, se ha informado el nombre de quien es responsable del cumplimiento de los deberes formales”.*

Y, *ii)* en el escrito de objeción de la DIAN y en el acta de conciliación del proceso liquidatorio, además del crédito por las retenciones del período 9 de 2015, fue reconocido el relativo a una sanción por extemporaneidad, y no, la sanción por no declarar impuesta en los actos acusados, lo que resulta contradictorio, en tanto se tratan de penalidades diferentes. Que, además, la Administración reconoció la declaración de la obligación tributaria cuando incluyó la sanción por extemporaneidad dentro de las objeciones a la calificación de créditos que fue aceptada por la Superintendencia de Sociedades.

**Oposición al recurso**

La demandada no presentó escrito.

**Ministerio Público**

El agente del Ministerio Público no rindió concepto.

**Consideraciones de la Sala**

Previo a resolver el asunto de fondo, la Sala debe pronunciarse sobre el impedimento para conocer el proceso manifestado por el Consejero Milton Chaves García[8](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52385#cite_note-8), con fundamento en los numerales 9 y 12 del artículo 141 del Código General del Proceso[9](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52385#cite_note-9).

La Sección considera que el impedimento manifestado es procedente, con la sola operancia de la causal del numeral 12 *ibidem*, esto es, que el Consejero emitió concepto sobre las cuestiones materia del proceso, por lo que se le separará del conocimiento del presente asunto. Con todo, existe *quorum* para decidir, razón por la cual, la Sala se pronunciará sobre el litigio planteado por las partes.

**1.** **Delimitación del ámbito de la apelación y del problema jurídico**

En la apelación, el actor afirmó que reiteraba los asuntos planteados en la demanda y *“que por economía procesal y buscando claridad y brevedad del presente escrito de apelación, omitiremos trascribir”.* Y, cuestionó la sentencia de primera instancia, en cuanto a los cargos relativos a la responsabilidad subsidiaria, y la improcedencia de la sanción porque no se incluyó en el escrito de objeciones y en el acta de conciliación presentados en el proceso liquidatorio.

Al respecto, se precisa que, si bien la demandante señala que reitera los cargos de la demanda, sobre este aspecto se aclara que el artículo 320 del Código General del Proceso, (aplicable por remisión del artículo 306 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo), estipula que el recurso de apelación tiene por objeto que “*el superior examine la cuestión decidida, únicamente en relación con los reparos concretos formulados por el apelante, para que el superior revoque o reforme la decisión*”.

De manera que, no es procedente que el apelante se limite afirmar que reitera los cargos de la demanda y los omita trascribir en virtud del principio de economía procesal, toda vez que si bien este principio persigue la celeridad en la solución de los litigios evitando dilaciones injustificadas o innecesarias, esto no implica, en forma alguna, el desconocimiento de los presupuestos procesales previstos en la ley, como lo es, exponer la carga argumentativa que recae sobre la parte que presenta el recurso de apelación, que exige que exprese los cuestionamientos o reparos que tiene respecto de los fundamentos de la sentencia de primera instancia, y por esa razón, su incumplimiento no solo vulnera las garantías de la contraparte, sino que principalmente impide que el superior se pronuncie y resuelva si debe confirmar, modificar o revocar la decisión del *a quo*.

De ahí que solo proceda el estudio del recurso de apelación respecto de los cargos presentados contra la decisión del Tribunal, que cuestionan la responsabilidad subsidiaria del actor, y la imposición de la sanción por no declarar bajo el argumento de que la misma no fue incluida en la objeción de créditos y en el acta de conciliación del proceso concursal.

Frente a los demás cargos de la demanda, en la medida en que la demandante solo enunció que los reiteraba, sin exponer carga argumentativa alguna, el recurso interpuesto no tiene vocación de prosperidad.

Así las cosas, respecto de los actos sancionatorios mediante los cuales se impuso sanción por no declarar autorretención en la fuente del CREE del período 9 del año 2015, a la sociedad Andean Iron Group Sucursal Colombia en liquidación judicial y al señor Guillermo Ramírez Londoño en calidad de deudor subsidiario, **el problema jurídico a resolver en segunda instancia**, se concreta en determinar: *i)* si el actor, en calidad de representante legal principal de la sociedad, debe responder subsidiariamente; y, *ii)* la procedencia de la sanción por no declarar, en relación con los créditos incluidos en el proceso liquidatorio de la sociedad.

**2.** **Responsabilidad subsidiaria**

En los actos demandados, la DIAN indicó que con base en los artículos [572](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=706), [573](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=708) y [798](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=988) del Estatuto Tributario, era procedente que en el proceso sancionatorio se vinculara como responsable subsidiario al señor Guillermo Ramírez Londoño, por tener la calidad de representante legal de la sociedad en el año en que ocurrió la omisión al deber de no declarar la autorretención del CREE del período 9 del año 2015[10](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52385#cite_note-10).

Por su parte, el actor sostiene que no era el responsable del cumplimiento de las obligaciones formales a cargo de la sociedad. Dijo que ese deber fue delegado al suplente del representante legal, como se constata en el RUT y en el hecho de que ese funcionario asignó su propio usuario, contraseña y firma digital en el sistema MUISCA para presentar las declaraciones de la sociedad. Y, advirtió que la Administración no puede establecer quién de los representantes legales son los responsables subsidiarios, desconociendo los registros oficiales.

Al respecto, se debe indicar que, en principio, la responsabilidad de la obligación tributaria, así como la consecuencia de su incumplimiento, recae en forma directa sobre el obligado principal, no obstante, en algunos casos se extiende su ámbito a algunas personas que detentan determinadas calidades, de manera subsidiaria o solidaria, según lo señalado expresamente por la ley.

A diferencia de la responsabilidad solidaria, en la subsidiaria no se puede elegir libremente a quien requerir, sino que exige que la DIAN reclame primero la deuda al obligado principal. Así, el subsidiario responde sólo si el principal no lo hace.

Para los sujetos obligados a cumplir deberes formales a cargo de los contribuyentes, responsables o agentes de retención, establecen los artículos 573 y 798 del ordenamiento tributario, **una responsabilidad subsidiaria**en el evento de que omitan hacerlo, es el caso de los representantes expresamente señalados en el artículo 572 *ibídem*, dentro de los cuales se encuentran comprendidos en el literal c) *“los representantes legales, por las personas jurídicas y sociedades de hecho”.* En esta última normativa, además, se prevé la posibilidad de delegar el cumplimiento de los deberes formales en otros funcionarios de las empresas, para lo cual exige que *“se deberá informar de tal hecho a la administración de Impuestos y Aduanas correspondiente”.*

Sobre el particular, en el expediente obran las siguientes pruebas:

* *La declaración de Autorretenciones CREE correspondiente al período 9 del año gravable 2015,****debía presentarse con pago hasta el 16 de octubre de 2015****, de conformidad con el artículo 36 del Decreto 2623 de 2014. Sin embargo, se presentó el 15 de octubre de 2015, sin pago*[11](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52385#cite_note-11)*, y por ese motivo, en el emplazamiento para declarar se indicó que se configuraba la ineficacia de la declaración de acuerdo con el*[*artículo 580-1*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=26860)*del Estatuto Tributario*[12](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52385#cite_note-12)*, hecho que no fue discutido por el actor.*

* *Certificado “histórico de nombramiento de representante legal” expedido el 4 de agosto de 2017 por la Cámara y Comercio*[13](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52385#cite_note-13)*. En dicho documento, se señala que,****por Acta del 29 de septiembre de 2014, se nombró al señor Guillermo Ramírez Londoño como representante legal****de la sociedad Andean Iron Corp. Sucursal Colombia. Igualmente se indica que, por acta del 20 de mayo de 2015, se reiteró al actor como representante legal y se nombraron dos suplentes de éste. También, se informa que****el 5 de octubre de 2015, fue nombrado otro representante legal de la sociedad****, inscrito el 6 de octubre siguiente, y que mediante auto del 23 de diciembre de 2015 se dio apertura del proceso de liquidación judicial de la sociedad.*

* *RUT de la sociedad Andean Iron Corp. Sucursal Colombia*[14](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52385#cite_note-14)*, de fecha 27 de julio de 2015, en donde figura en la casilla 98 “Representación”, el actor con el “código 18 representante legal principal” desde el 29 de septiembre de 2014, y se relacionan, además, tres personas más con el “código 19 representante legal suplente”.*

*La Sala pone de presente que, en los demás documentos: RUT y certificados de representación legal de la sociedad, que fueron aportados al expediente*[15](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52385#cite_note-15)*, no obra anotación sobre delegación de deberes formales.*

* *Copia del RUT del actor, en donde se señala dentro de sus responsabilidades el código 22 “Obligado a cumplir deberes formales a nombre de terceros”*[16](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52385#cite_note-16)*.*

*En principio, se pone de presente que, la Sala ha precisado que el hecho que da lugar a la sanción por no declarar prevista en el*[*artículo 643*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=800)*del Estatuto Tributario “se genera al día siguiente del plazo máximo para presentar la liquidación privada”*[17](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52385#cite_note-17)*, pues en ese momento se croncreta (sic) la omisión de la obligación formal. De igual manera, indicó que se incurre en esta conducta sancionable cuando las declaraciones de retención son presentadas sin pago, porque «no basta con la presentación material, sino que el pago es una condición necesaria e ineludible para entender satisfecha la obligación de declarar. De tal manera que las declaraciones de retención en la fuente que se presentan sin pago se tienen por no presentadas e ineficaces. (...) la ineficacia de pleno derecho trae como consecuencia el incumplimiento del deber formal de declarar, motivo por el cual, hay lugar a la imposición de la sanción contemplada en el*[*artículo 643*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=800)*del Estatuto Tributario*[18](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52385#cite_note-18)*».*

En este caso, la responsabilidad subsidiaria respecto de la sanción por no declarar discutida se impone por el incumplimiento de la obligación formal de declarar las autorretenciones CREE del período 9 del año 2015, infracción que se configuró el 17 de octubre de 2015, en tanto en esa fecha venció el término para presentar con pago la liquidación privada. Lo anterior, considerando que la declaración fue presentada sin pago el 15 de octubre de 2015, y en esa medida, se tiene como no presentada.

Así, conforme con el certificado histórico de nombramiento de representante legal de Andean Iron Corp. Sucursal Colombia, recaudado en el expediente administrativo, se advierte que para la fecha en que se presentó la liquidación privada ineficaz (15 de octubre de 2015) y se encontraba vencido el plazo para declarar (17 de octubre de 2015), el señor Guillermo Ramírez Londoño no era representante legal de la sociedad, pues ese documento registra que desde el 5 de octubre de 2015, esa calidad la ostentaba otra persona.

*A esos efectos, debe tenerse en cuenta que conforme con el artículo 442 del Código de Comercio, la inscripción en el registro mercantil del representante legal surte efectos hasta que esta se cancele con otro nombramiento: “Las personas cuyos nombres figuren inscritos en el correspondiente registro mercantil como gerentes principales y suplentes serán los representantes de la sociedad para todos los efectos legales, mientras no se cancele su inscripción mediante el registro de un nuevo nombramiento”.*

De manera que, desde el registro del nuevo nombramiento de representante legal (5 de octubre de 2015), el actor ya no conserva tal carácter, y en ese entendido, no debe responder por las actuaciones posteriores a su desvinculación, entre estas, las funciones y responsabilidad en materia de obligaciones formales tributarias.

Como se señala en la contestación de la demanda, en el certificado de cámara de comercio se indican los representantes legales que tienen plena capacidad de disposición y decisión de los asuntos referidos al funcionamiento de la sociedad, y precisamente, por ese motivo, se debe atender a lo previsto en el registro mercantil para efectos de determinar quién ostentaba la calidad de representante, a fin de determinar la responsabilidad subsidiaria. De ahí que se deba tener en cuenta la cancelación de la inscripción del actor como representante legal, a partir del registro del nuevo nombramiento realizado el 5 de octubre de 2015, conforme con lo previsto en el artículo 442 del Código de Comercio.

Así, teniendo en cuenta que la infracción se materializó al día siguiente de la fecha límite establecida para declarar las autorretenciones, es decir, el 17 de octubre de 2015, y que para ese momento el actor no ostentaba la condición de representante legal de la sociedad, sobre el mismo no recae la responsabilidad subsidiaria por el incumplimiento de la obligación de declarar discutida.

En consecuencia, sin que sea necesario pronunciarse sobre el otro cargo de apelación, se revoca la sentencia apelada, para en su lugar declarar la nulidad parcial de los actos acusados en cuanto a la responsabilidad subsidiaria del señor Guillermo Ramírez Londoño.

Y, a título de restablecimiento se declara que el actor no es deudor subsidiario de la sociedad contribuyente, y en consecuencia, no debe suma alguna por concepto de la sanción por no declarar autorretenciones CREE del período 9 del año 2015.

Finalmente, en esta providencia no se impondrá condena en costas porque no fue demostrada su causación, tal como lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable en virtud del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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. Declarar**fundado el impedimento manifestado por el consejero Milton Chaves García. En consecuencia, se le separa del conocimiento del presente asunto.

**2. Revocar**la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, del 7 de septiembre de 2023.

**3. Declarar**la nulidad parcial de las Resoluciones Nro. 900.110 del 10 de diciembre de 2019 y 8340 del 11 de noviembre de 2020, expedidas por la DIAN, en lo que tiene que ver con la responsabilidad subsidiaria del señor Guillermo Ramírez Londoño.

A título de restablecimiento del derecho, se declara que el actor no es deudor subsidiario de la sociedad ANDEAN IRON CORP SUCURSAL COLOMBIA (En liquidación judicial), y en consecuencia no debe a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales suma alguna por concepto de la sanción por no declarar autorretenciones CREE del período 9 del año 2015.

4. Sin condena en costas.

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

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

*(Firmado electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

Presidenta

*Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

*(Firmado electrónicamente)*

**WILSON RAMOS GIRÓN**

**Notas al pie**

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

1. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52385#cite_ref-1) Samai del Tribunal. Índice 22.
2. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52385#cite_ref-2) Los actos mencionados pueden ser consultados en los antecedentes administrativos, visibles en el Samai del Tribunal, índice 10
3. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52385#cite_ref-3) Samai del Tribunal Índice 2. PDF demanda. Página 10.
4. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52385#cite_ref-4) Samai del Tribunal. Índice 11.
5. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52385#cite_ref-5) Samai del Tribunal. Índice 22
6. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52385#cite_ref-6) Citó la sentencia del 30 de septiembre de 2021, exp. 25369, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; entre otras.
7. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52385#cite_ref-7) Samai del Tribunal. Índice 25
8. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52385#cite_ref-8) Samai, índice 12.
9. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52385#cite_ref-9) “Artículo 141. Causales de Recusación. Son causales de recusación las siguientes: (...)
10. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52385#cite_ref-10) Página 21 de la Resolución por no Declarar Nro. 900110 del 10 de diciembre del 2019 y Páginas 16 y siguientes de la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración Nro. 8340 del 11 de noviembre de 2020.
11. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52385#cite_ref-11) Fl 17 caa.
12. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52385#cite_ref-12) Fl 117 vlto caa.
13. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52385#cite_ref-13) Fls.25 a 26 caa
14. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52385#cite_ref-14) Fls.165 y 166 caa
15. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52385#cite_ref-15) Fls.2, 11, 13 a 14, 111, 162 a 163, 229 a 232 y 245 a 248 caa.
16. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52385#cite_ref-16) Fl.112 caa
17. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52385#cite_ref-17) Sentencia del 25 de abril de 2018, exp. 20620, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; que reitera la sentencia del 26 de marzo de 2008, exp. 16496, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.
18. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=52385#cite_ref-18) Sentencia del 30 de septiembre de 2021, exp. 25524, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.