



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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., trece (13) de julio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00367-01 (27008)
Demandante: PEDRO ALFONSO MESTRE CARREÑO
Demandado: DIAN

Temas: Liquidación de aforo. Retención en la fuente periodo 12 año 2012. Sociedad liquidada. Liquidador. Legitimación en la causa por activa. Reiteración jurisprudencial.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 10 de marzo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que accedió a las pretensiones de la demanda y en su parte resolutive dispuso:

“PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad de la Resolución No. 312412018000001 del 4 enero de 2018, por medio de la cual la DIAN le profirió a la “CORPORACIÓN IPS SALUDCOOP EN LIQUIDACIÓN” liquidación oficial de aforo por la presentación de las retenciones en la fuente del período 12 del año gravable 2012; y de la Resolución No. 000.077 del 4 de enero de 2019 que confirmó la anterior al desatar el recurso de reconsideración interpuesto; de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: DECLÁRASE a título de restablecimiento del derecho que los actos objeto de anulación en el ordinal anterior no pueden ser considerados títulos ejecutivos susceptibles de cobro coactivo.

TERCERO: Niéganse las demás pretensiones de la demanda.

CUARTO: No se condena en costas.

(...)”.

ANTECEDENTES

Mediante la Resolución Nro. 312412018000001 del 4 de enero de 2018, la DIAN profirió la liquidación de aforo, por la que determinó la obligación tributaria por concepto de retención en la fuente por el periodo 12 (diciembre) del año 2012, a cargo de la Corporación IPS Saludcoop.

Contra el anterior acto, el señor Pedro Alfonso Mestre Carreño, en nombre propio y en calidad de exliquidador la Corporación IPS Saludcoop, interpuso recurso de

1



reconsideración; el cual fue desatado desfavorablemente el 4 de enero de 2019, por medio de la Resolución 000007.

DEMANDA

Pretensiones

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y Contencioso Administrativo, PEDRO ALFONSO MESTRE CARREÑO, actuando en nombre propio y en calidad de exliquidador la Corporación IPS Saludcoop, formuló las siguientes pretensiones:

“11.1 Respetuosamente solicito a los Honorables Magistrados del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que como consecuencia de estar plenamente probada la ilegalidad de los actos acusados, se declare la nulidad total de:

- *La liquidación oficial retenciones en la fuente- aforo No. 312412018000001 de fecha 4 de enero de 2018, por el período 12 del año gravable 2012, proferida por la DIAN.*
- *La Resolución No. 000077 de fecha 4 de enero de 2019, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la mencionada liquidación de aforo objeto de esta demanda, proferida por la DIAN.*

11.2 Que como consecuencia de la anterior declaración y a título de indemnización se condena a la DIAN a reparar los perjuicios causados a la entidad demandante.

11.3 Que ante la falta de definición de la litis, se declare que los actos sancionatorios no constituyen títulos ejecutivos susceptibles de ser objeto de cobro por vía administrativa, dada la inexistencia de la actora.

11.4 Que se condene igualmente a la DIAN al pago de las costas conforme a lo establecido en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011, y en concordancia con los criterios de aplicación de las tarifas establecidas para este tipo de procesos a cuota litis en lo atinente a las agencias en derecho y dentro de los lineamientos expuestos en la sentencia C-539 de julio 28 de 1999 de la Honorable Corte Constitucional.”

(...)”.

El demandante invocó como normas violadas los artículos 95-9, 209 y 363 de la Constitución Política de Colombia; 580-1 del Estatuto Tributario; 137 de la Ley 1607 de 2012; y 3, 42 y 138 de la Ley 1437 de 2011.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Precisó que una sociedad liquidada no es sujeto de derechos y obligaciones, por tratarse de una persona jurídica que ya no existe. En esa medida, no puede demandar ni ser demandada y, por lo mismo, el liquidador no tiene su representación legal, ni puede exigírsele el cumplimiento de las obligaciones de esa sociedad.

Sostuvo que luego de la liquidación de la Corporación IPS Saludcoop no era procedente la expedición de los actos acusados, por los que la DIAN determinó a su



cargo la obligación tributaria por concepto de retención en la fuente por el periodo 12 (diciembre) del año 2012, siendo que, con fundamento en la liquidación de la sociedad, la Administración tributaria en otras actuaciones procedió al archivo correspondiente.

Indicó que en este caso se cumplieron las normas que conforman el régimen especial y preferente para las intervenciones administrativas para la liquidación de sociedades (el artículo 1º del Decreto 1015 de 2002, el artículo 1º del Decreto 3023 de 2002, la Resolución 000.025 de 2016 de la Superintendencia Nacional de Salud, el Decreto Ley 663 de 1993, la Ley 510 de 1999 y el Decreto 2555 de 2010). Además, dijo que las decisiones adoptadas para la determinación de la prelación de los créditos no fueron objeto de demanda ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

Finalmente, manifestó que la Corporación IPS Saludcoop dejó de existir jurídicamente el 31 de enero de 2017. En consecuencia, la DIAN no podía exigir el cumplimiento de una obligación tributaria con posterioridad a la liquidación de la sociedad, ni mucho menos al liquidador de la misma.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos:

Indicó que, si bien al momento de expedirse los actos acusados la Corporación IPS Saludcoop estaba liquidada, la sociedad estaba en la obligación de presentar la respectiva declaración con el cumplimiento de los requisitos legales, en aplicación de lo previsto en el artículo 23 del Decreto 4907 del 26 de diciembre de 2011. Además, no es de recibo que se pretenda amparar en el régimen normativo de la intervención forzosa para liquidaciones, para aducir una especie de excepción a la obligación constitucional de contribuir al funcionamiento del Estado, pues en este no se habilitó a la sociedad en liquidación para apropiarse de valores retenidos a terceros y sustraerse de su obligación de entregar dichas sumas al Estado.

Señaló que antes de la liquidación definitiva y durante la gestión del agente liquidador en el año 2016 éste fue notificado del acto previo a la liquidación oficial de aforo respecto del cual debió prestar especial atención por la naturaleza del impuesto y por las implicaciones legales que sobrevenían de persistir la omisión de no presentar ni pagar las retenciones. Sin embargo, el Agente Especial Liquidador no incluyó en los créditos declarados insolutos de la sociedad liquidada el valor que determinó la DIAN en la liquidación oficial de aforo.

Dijo que no puede justificarse el incumplimiento de la obligación tributaria en la imposibilidad jurídica y física para el pago de las retenciones, pues la liquidación de una sociedad no constituye una causal de exoneración a su responsabilidad tributaria, en este caso, respecto a la retención en la fuente del período 12 del año 2012, momento para el cual ni siquiera se había iniciado el proceso liquidatorio societario.

Expresó que existe responsabilidad subsidiaria y recae sobre los señores Luis Felipe Cano Silva y Pedro Alfonso Mestre Carreño, el primero como representante legal para le época de la omisión y el segundo como agente liquidador notificado del emplazamiento para declarar.



SENTENCIA APELADA

El **Tribunal Administrativo Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A**, accedió a las pretensiones de la demanda, bajo los siguientes argumentos:

Sostuvo que el señor Pedro Alfonso Mestre Carreño interpuso el medio de control de la referencia en nombre propio y como ex Liquidador de la Corporación IPS Saludcoop, a la cual se dirigieron los actos acusados. Por lo tanto, le asiste un interés jurídico y es predicable su legitimación en la causa por activa y, en esa medida, es procedente tenerlo como parte demandante.

Expuso que, si bien el emplazamiento para declarar fue proferido antes de la liquidación societaria de la Corporación IPS Saludcoop, el acto de determinación y el que agotó la vía administrativa fueron proferidos con posterioridad a dicha liquidación. Es decir, se le impuso una obligación a una sociedad que ya había dejado de existir jurídicamente y, por ende, ya no tenía capacidad jurídica para comparecer al procedimiento de determinación de la retención en la fuente para el período 12 de 2012, ni tampoco su liquidador, pues para esa fecha ya era una sociedad inexistente.

Concluyó que al haber sido expedidos los actos demandados contra una persona jurídica inexistente, sin capacidad de ejercer derechos y contraer obligaciones, pues su personalidad jurídica se extinguió a partir 31 de enero de 2017, y al haber sido notificado a un liquidador que ya no podía representar a una sociedad extinta, se configura la causal de expedición irregular del acto administrativo.

Finalmente, destacó que, declarada la nulidad de los actos demandados, los mismos no pueden ser considerados títulos ejecutivos susceptibles de cobro coactivo.

RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandada** apeló con fundamento en los siguientes argumentos:

Precisó que el Tribunal no se pronunció sobre la responsabilidad subsidiaria en cabeza del señor Luis Felipe Cano Silva, quien era el representante legal de la corporación en el momento en que debió presentarse y pagarse la declaración de retención en la fuente del periodo 12 año 2012. De manera que, los actos acusados constituyen un título ejecutivo frente a los deudores subsidiarios (representante legal y liquidador de la sociedad).

Mencionó que con la expedición de la sentencia apelada se vulneró el principio de doble instancia porque el Tribunal se abstuvo de estudiar todos los argumentos formulados por la Administración para sustentar la legalidad de los actos. A su vez, reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda.

Finalmente, manifestó que el hecho de que la sociedad se encuentre liquidada no conlleva la falta de responsabilidad sobre el agente liquidador que fue notificado en tiempo del emplazamiento para declarar las retenciones del periodo 12 año 2012 y de los actos de determinación demandados.



TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La **parte demandante** no se pronunció frente al recurso de apelación presentado por la demandada en los términos previstos en el numeral 4º del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

Por su parte el **Ministerio Público** guardó silencio durante la oportunidad prevista en numeral 6º del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandada, la Sala decide sobre la legalidad de los actos mediante los cuales la DIAN determinó la obligación tributaria por concepto de retención en la fuente por el periodo 12 (diciembre) del año 2012, a cargo de la Corporación IPS Saludcoop en Liquidación.

Antes de analizar los cargos de apelación, le corresponde efectuar a la Sala el control de legalidad ordenado en el artículo 132 del Código General del proceso (CGP), por remisión expresa del artículo 306 del CPACA, pues se requiere establecer si se encuentran cumplidos los presupuestos procesales que habilitan a esta Corporación para pronunciarse de fondo¹.

Si bien el Tribunal determinó que el señor Pedro Alfonso Mestre Carreño, ex liquidador de la Corporación IPS Saludcoop, sociedad frente a la cual se expidieron los actos acusados, tiene legitimación en la causa por activa, la Sala estima pertinente hacer las siguientes precisiones al respecto y reitera el criterio expuesto en oportunidades anteriores al resolver asuntos similares²:

La Sala ha precisado que la legitimación en la causa “*es la posibilidad de que la persona formule o contradiga las pretensiones de la demanda, por ser el sujeto activo o pasivo con interés en la relación jurídica sustancial debatida en el proceso. En efecto, las personas con legitimación en la causa se encuentran en relación directa con la pretensión, ya sea desde la parte activa, como demandante, o desde la parte pasiva, como demandado*”. Además, ha indicado que “*la falta de legitimación en la causa es un presupuesto de la pretensión y no del medio de control*” y que “*no subsanarlo a tiempo podría conllevar una sentencia inhibitoria*”³.

Así, la legitimación en la causa es un presupuesto para dictar sentencia de fondo, por lo que debe “*existir identidad entre quien alega la pretensión y quien, de acuerdo con el derecho sustancial, tiene la titularidad del derecho que invoca*”⁴.

¹ Sentencia del 4 de abril de 2019, exp. 24006, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

² Entre otras, ver sentencias de 7 de marzo de 2018, exp. 23128, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; de 23 de agosto de 2018 y 29 de abril de 2020, exp. 23560 y 24521, respectivamente, C.P. Milton Chaves García; de 27 de agosto de 2020, exp. 23564, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, de 10 de junio de 2021, exp. 24642, C.P. Milton Chaves García y de 25 de noviembre de 2021, exp. 24587, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

³ Sentencia de 23 de noviembre de 2018, exp. 23171 C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁴ Sentencia de 11 de febrero de 2014, exp. 18456, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



Tratándose de actos de determinación oficial de retenciones en la fuente, la legitimada en la causa para discutir su legalidad es la sociedad que tiene la obligación de cumplir con su función de agente retenedor. No obstante, la expedición de los actos administrativos definitivos para cuando la sociedad estaba 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 se carece de capacidad jurídica, no solo para la sociedad contraer las obligaciones determinadas en los actos administrativos respectivos sino para promover acciones judiciales.

De igual manera, si los exsocios, ex revisores fiscales y exliquidadores instauran las acciones judiciales contra los actos administrativos proferidos contra la sociedad tras su liquidación, carecerían de legitimación en la causa para demandarlos, comoquiera que no tendrían interés en obtener la nulidad de estos, sin perjuicio de que, en caso de existir un acto administrativo en contra de estas personas por el incumplimiento de sus deberes legales, puedan demandar ese acto, en la medida en que afectan derechos subjetivos⁵.

Por lo anterior, la Sala precisó que es improcedente predicar una solidaridad de su liquidador cuando no hay sujeto principal a quien imponerle y cobrarle la obligación⁶.

Caso Concreto

El 12 de enero de 2016 la Superintendencia Nacional de Salud profirió la Resolución No. 000.025 *“Por medio de la cual se levanta la medida de intervención forzosa administrativa para administrar y se ordena la toma de posesión inmediata de los bienes, haberes y negocios, y la intervención forzosa administrativa para liquidar la CORPORACIÓN IPS SALUDCOOP identificada con NIT 830.106.376-1”*⁷.

El 19 de abril de 2016 el Agente Especial Liquidador de la Corporación IPS Saludcoop en Liquidación profirió la Resolución No. 000.012 *“Por medio de la cual se deciden reclamaciones de créditos presentados oportunamente determinando las reclamaciones aceptadas y rechazadas en relación con bienes y sumas excluidos de la masa de la liquidación y su orden de restitución, y gradúa y califica las reclamaciones oportunas aceptadas como créditos a cargo de la masa de la liquidación de la Corporación IPS Saludcoop en Liquidación identificada con NIT 830.106.376-1”*⁸.

La DIAN expidió el Emplazamiento para Declarar No. 312382016000070 el 28 de octubre de 2016, en el que propuso a la Corporación IPS Saludcoop en Liquidación que presentara la declaración por la retención en la fuente del período 12 de 2012⁹. Acto que fue notificado por correo el 1 de noviembre de 2016¹⁰.

El 31 de enero de 2017 el Agente Especial Liquidador de la Corporación IPS Saludcoop en Liquidación profirió la Resolución No. 002.667 *“Por medio de la cual el Agente Especial Liquidador declara terminada la existencia legal de la Corporación IPS Saludcoop en Liquidación, entidad identificada con el NIT 830.106.376-1”*¹¹.

⁵ Ver sentencia de 25 de noviembre de 2021, exp. 24587, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁶ Sentencia de 10 de junio de 2021, exp. 24642, C.P. Milton Chaves García.

⁷ Folios 91 a 100 c. a.

⁸ Folios 211 a 252 c. a.

⁹ Folios 411 a 419 c. a.

¹⁰ Folios 421 a 425 c. a.

¹¹ Folios 541 a 662 c. a.



Mediante la Resolución Nro. 312412018000001 del 4 de enero de 2018, la DIAN profirió la liquidación oficial de aforo por la retención en la fuente del período 12 del año gravable 2012 a la Corporación IPS Saludcoop en Liquidación. Así mismo, ordenó la notificación de esta decisión a la sociedad Corporación IPS Saludcoop en Liquidación, al señor Pedro Alfonso Mestre Carreño en su calidad de Agente Especial Liquidador de dicha sociedad, al señor Luis Felipe Cano Silva como representante legal de la misma para el mes en el que ocurrió la omisión, esto es diciembre de 2012 y a la sociedad CONSEJURÍDICAS S.A.S. como apoderada general de la Corporación IPS Saludcoop en Liquidación¹².

El 4 de enero de 2019 la DIAN expidió la Resolución Nro. 000.077 confirmando la decisión. Acto administrativo que se notificó al señor Pedro Alfonso Mestre Carreño en su calidad de Agente Especial Liquidador de dicha sociedad, al señor Luis Felipe Cano Silva como representante legal de la misma para el mes en el que ocurrió la omisión, esto es diciembre de 2012 y al señor Héctor Julio Prieto Cely como representante legal de la sociedad CONSEJURÍDICAS S.A.S. como apoderada general de la Corporación IPS Saludcoop en Liquidación¹³.

La demanda de nulidad y restablecimiento del derecho fue presentada por Pedro Alfonso Mestre Carreño, en nombre propio y en calidad de exliquidador de Corporación IPS Saludcoop, para pedir la nulidad de los actos que determinaron la obligación tributaria por concepto de retención en la fuente por el periodo 12 (diciembre) del año 2012, a cargo de la Corporación IPS Saludcoop en Liquidación.

Es un hecho no discutido por las partes, que el 31 de enero de 2017 el Agente Especial Liquidador de la Corporación IPS Saludcoop mediante la Resolución No. 002.667 declaró terminada la existencia legal de la sociedad, circunstancia, de lo cual dan cuenta los actos demandados.

Con la demanda, la parte actora allegó el certificado expedido el 6 de febrero de 2017 por Ministerio de Salud, que certifica, entre otra información, lo siguiente¹⁴:

“Que mediante Resolución 2667 del 31 de enero de 2017, expedida por el Agente Especial Liquidador, se declaró terminada la existencia legal de la Corporación IPS Saludcoop en Liquidación”.

De acuerdo con lo anterior, el 31 de enero de 2017, la Corporación IPS Saludcoop fue liquidada judicialmente y se extinguió jurídicamente.

En esas condiciones, cuando se expidieron los actos demandados, esto es, las Resoluciones Nros. 312412018000001 del 4 de enero de 2018 y 000.077 del 4 de enero de 2019, proferidos por la DIAN contra la sociedad demandante, esta había dejado de existir. Y tampoco existía cuando el exliquidador demandó los actos en mención, en su nombre y en representación de la sociedad liquidada.

En consecuencia, dada la inexistencia del obligado principal, esto es, 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

¹² Folios 54 a 66 c. a.

¹³ Folios 67 a 88 c. a.

¹⁴ Folio 333 c. a.



ausencia del extremo pasivo, y no sería posible que a la misma se vinculen otros obligados en calidad de solidarios o subsidiarios¹⁵.

En ese orden de ideas, se desvirtúa el eventual interés para demandar de Pedro Alfonso Mestre Carreño, pues, con ocasión de la liquidación se extinguió la personería jurídica de la sociedad que representaba y, por ende, dejó de ser sujeto de derechos y obligaciones. Por tanto, al no expedir los actos definitivos contra la contribuyente mientras esta existió, es improcedente predicar una solidaridad de su liquidador cuando no hay sujeto principal a quien imponerle y cobrarle la obligación.¹⁶

En efecto, en la sentencia del 28 de julio de 2022¹⁷, la Sala precisó que *“considerando la inexistencia del obligado principal como sujeto de derechos y obligaciones para el momento en que la deuda tributaria fue determinada oficialmente, los actos demandados carecen del alcance para determinar consecuencias adversas a los responsables solidarios”*. Así pues, *“las autoridades tendrían que haber emitido actos en los cuales establezcan las eventuales responsabilidades de los responsables solidarios o subsidiarios”*.

Por consiguiente, el actor carece legitimidad en la causa para reclamar la nulidad de los actos demandados, porque su pretensión de nulidad no estuvo dirigida contra actos administrativos que fijaran obligaciones a su cargo o afectaran sus derechos subjetivos; más aún si de acuerdo con los precedentes de la Sección citados, los actos acusados no constituyen un título ejecutivo para adelantar un cobro coactivo.

Las razones expuestas son suficientes para revocar la sentencia apelada. En su lugar, se declara probada de oficio la excepción de falta de legitimación por activa, por lo que se abstiene de emitir fallo de fondo.

De la condena en costas

Conforme con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, no procede la condena en costas, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen, razón por la cual no se condenará en esta instancia.

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

F A L L A

1. REVOCAR la sentencia apelada. En su lugar quedará así:

PRIMERO. Declarar de oficio probada la excepción de falta de legitimación por activa.

SEGUNDO: En consecuencia, se abstiene de emitir pronunciamiento de fondo.

¹⁵ Sentencia de simple nulidad del 12 de marzo de 2020, exp. 21565, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁶ Sentencia de 10 de junio de 2021, exp. 68001-23-33-000-2014-00660-02 (24642), C.P. Milton Chaves García.

¹⁷ Exp. 26579, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Radicación: 25000-23-37-000-2019-00367-01 (27008)

Demandante: Pedro Alfonso Mestre Carreño

FALLO

2. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Presidente
Salvo voto

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN