



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., veintiséis (26) de junio de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación 25000-23-37-000-2021-00178-01 (28333)
Demandante GUILLERMO RAMÍREZ LONDOÑO
Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Tema Sanción por no declarar. Autorretención CREE periodo 8 año 2015. Responsabilidad subsidiaria.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 31 de agosto de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió¹:

“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 procesosnacionales@defensajuridica.gov.co 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 <https://relatoria.consejodeestado.gov.co:8087>

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 judicial-, el emplazamiento para declarar la retención en la fuente del CREE del período 8 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. 900.109, 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 agosto 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. 8339 del 11 de noviembre de 2020, confirmando el acto sancionatorio.

¹ Samai, índice 2, ED_EXPEDIENTE_CUADERNOPRINCIPAL



ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones²:

“Pretende el actor que el Honorable Tribunal, en sentencia definitiva, se sirva decidir conforme a las siguientes declaraciones:

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

***La Resolución Sanción No. 900109 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 Impuesto y Aduanas Nacionales DIAN, contra 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. 8339 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 periodo gravable referido en los actos demandados”.*

A los anteriores efectos, la demandante invocó como normas vulneradas 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, 107, 572, 573, 647, 671, 683, 746, 798 del Estatuto Tributario. El concepto de la violación de estas disposiciones se resume así³:

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 del Estatuto Tributario.

Sostuvo que el artículo 572 *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

² Samai, índice 2, ED_EXPEDIENTE_CUADERNOPRINCIPAL

³ Samai, índice 2, ED_EXPEDIENTE_CUADERNOPRINCIPAL



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.

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 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 periodo 8 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 8 de 2015, correspondiente a la suma de \$346.656.000, resultaba desproporcionada y



confiscatoria, en tanto el valor de la autorretención de dicho período solamente ascendía a la suma de \$256.000, 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 del Estatuto Tributario, al pretender aplicarla respecto de la declaración de autorretención en la fuente del CREE “cuya base no son los pagos o abonos en cuenta a terceros, sino 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.

Considera 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 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 a la demanda

La DIAN controversió las pretensiones de la demanda, con base en lo siguiente⁴:

Sostuvo que, si bien el artículo 572 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 las 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 8 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

⁴ Samai, índice 2, ED_EXPEDIENTE_CUADERNOPRINCIPAL



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 periodo 8 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 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 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 89 de la Ley 1943 de 2018, no es de carácter sancionatorio. Agregó que, el artículo 643 *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 con base en lo siguiente⁵:

Con fundamento en la jurisprudencia del Consejo de Estado⁶ 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.

⁵ Samai, índice 2, ED_EXPEDIENTE_CUADERNOPRINCIPAL

⁶ Citó la sentencia del 30 de septiembre de 2021, exp. 25369, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; entre otras.



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 8 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 y 717 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 del Estatuto Tributario que prevé como base el 10% de los costos y gastos según el balance de prueba del mes de agosto 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



La parte **demandante**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 transcribir”. Y manifestó que “sobre el análisis realizado por el 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; 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 8 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 de apelación

La **demandada** no presentó escrito.

Concepto del Ministerio Público

El 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 García⁸, con fundamento en los numerales 9 y 12 del artículo 141 del Código General del Proceso⁹.

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 transcribir”. Y, cuestionó la sentencia de primera instancia, en cuanto a los cargos relativos a la responsabilidad subsidiaria, y la improcedencia de la sanción

⁷ Samai, índice 2, ED_EXPEDIENTE_CUADERNOPRINCIPAL

⁸ Samai, índice 12.

⁹ “Artículo 141. Causales de Recusación. Son causales de recusación las siguientes: (...)

9. Existir enemistad grave o amistad íntima entre el juez y alguna de las partes, su representante o apoderado. (...)

12. Haber dado el juez consejo o concepto fuera de actuación judicial sobre las cuestiones materia del proceso, o haber intervenido en este como apoderado, agente del Ministerio Público, perito o testigo”.



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 a afirmar que reitera los cargos de la demanda y los omita transcribir 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 periodo 8 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. Para el efecto en lo pertinente se reitera el precedente de la Sección, sentencia del 20 de junio de 2024, expediente 28079, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

2. Responsabilidad subsidiaria

En los actos demandados, la DIAN indicó que con base en los artículos 572, 573 y 798 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 periodo 8 del año 2015¹⁰.

Por su parte, el actor sostiene que no era el responsable del cumplimiento de las obligaciones formales a cargo de la sociedad, ya que dicho 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.

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 el caso de 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 8 del año gravable 2015, debía presentarse con pago hasta el 15 de septiembre de 2015, de conformidad con el artículo 36 del Decreto 2623 de 2014.
- Certificado “*histórico de nombramiento de representante legal*” expedido el 4 de agosto de 2017 por la Cámara y Comercio¹¹. 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, 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 Colombia¹², 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 relaciona además, tres personas más con el “*código 19 representante legal suplente*”.

¹⁰ Página 21 de la Resolución por no Declarar Nro. 900109 del 10 de diciembre del 2019 y Páginas 16 a 19 de la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración Nro. 8339 del 11 de noviembre de 2020.

¹¹ Fls. 24 a 26 caa

¹² Fls. 166 a 167 caa



La Sala pone de presente que, en los demás documentos: RUT y certificados de representación legal de la sociedad, que fueron aportados al expediente¹³, 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”¹⁴.

De acuerdo con las pruebas relacionadas, se encuentra que el actor ostentaba el cargo de representante legal principal de la sociedad para la época en que se debía dar cumplimiento a la obligación de declarar las autorretenciones, y contrario a lo señalado por el apelante, en el expediente no está acreditado que ese deber formal hubiere sido delegado a uno de sus suplentes.

En efecto, no es cierto que dicha delegación conste en el RUT, pues lo que informa ese documento es que el señor Ramírez Londoño era el representante legal principal y, por tanto, al tener esa condición, era la persona autorizada para representar a la empresa, entre otros, en el cumplimiento de deberes legales, como la presentación de las declaraciones tributarias del ente societario. Lo cual se ratifica en el RUT del actor en el que se informa dentro de sus responsabilidades que estaba obligado a cumplir deberes formales a nombre de terceros.

Importante considerar que, para efectos de la delegación, en el RUT existe el código de representación “13. Funcionario delegado para cumplir deberes formales” el cual no se encuentra asignado a ninguno de los suplentes, lo que desvirtúa que alguna de estas personas tuviere a su cargo el cumplimiento de los deberes formales de la sociedad, y en esa medida, solo estaban autorizadas a actuar ante la ausencia absoluta del principal, que no es el caso. Tampoco existe prueba de que por otro medio se hubiere dado aviso a la DIAN sobre la delegación de la presentación de las declaraciones, como lo exige el literal c) del artículo 572 del Estatuto Tributario; hecho que además fue desconocido de manera expresa por la demandada.

Ahora bien, en relación al argumento del apelante según el cual uno de los suplentes había designado su propio usuario y contraseña ante el MUISCA para cumplir los deberes formales de la sociedad, la Sala evidencia que no reposa prueba que dé cuenta de dicha afirmación. No obstante, se precisa que independientemente de que ello fuera así, la responsabilidad de los deberes formales continúa en cabeza del representante legal principal, mientras la misma no sea delegada en los términos previstos en la normativa tributaria.

Y, como se estableció en el precedente que se reitera, expediente 28079, el demandante debía probar que su responsabilidad en el cumplimiento de deberes formales correspondía a un tercero, según lo previsto en el artículo 167 del Código General del Proceso, lo que no ocurrió, conforme se expuso líneas atrás.

De manera que, el actor se encuentra en el supuesto de hecho previsto en el artículo 573 del Estatuto Tributario, toda vez que en su calidad de representante legal no cumplió con el deber de presentar la declaración tributaria del ente societario por las autorretenciones del CREE del periodo 8 del año 2015.

¹³ Fls 2, 11, 13 a 14, 110, 161 a 164, 230 a 233 y 245 a 248 caa.

¹⁴ FI 111 caa



En consecuencia, en tanto, se reclamó la obligación del deudor principal y se vinculó al responsable subsidiario desde el emplazamiento para declarar¹⁵, resulta procedente atribuirle una responsabilidad subsidiaria al demandante.

Por lo expuesto, no prospera este aspecto de la apelación.

3. Procedencia de la sanción por no declarar

Según la apelante, resulta contradictorio que, en el escrito de objeción de créditos de la DIAN, aceptado en el acta de conciliación del proceso concursal, además del crédito por las retenciones del período 8 del año 2015, se incluya el relativo a una sanción por extemporaneidad, y no la sanción por no declarar impuesta en los actos demandados, a pesar de que se tratan de penalidades por infracciones diferentes. Agregó que, la Administración reconoce la presentación de la mencionada declaración cuando solicitó como crédito la sanción por extemporaneidad.

Por su parte, la DIAN sostiene que en el escrito de objeciones y en el acta de conciliación se incluyó el crédito correspondiente al valor de la declaración presentada sin pago, los cuales se graduaron como condicionales y contingentes, y que debido a que la sanción por no declarar se expidió con posterioridad a la expedición de aquellos documentos, esta corresponde a un gasto de administración de la sociedad en liquidación.

Para resolver el problema jurídico planteado por las partes, se pone de presente que la Ley 1116 de 2006, establece el régimen de insolvencia empresarial y regula como uno de sus mecanismos el proceso de liquidación judicial.

En términos generales, este proceso inicia con una *providencia de apertura*, mediante la cual se dispone sobre el nombramiento del liquidador, el decreto medidas cautelares, y el término que tienen los acreedores para presentar sus créditos. A su vez, ordena al liquidador *la elaboración del inventario de los activos del deudor*, que debe ser entregado al juez concursal para que éste corra traslado del mismo.

Trascurrido el plazo establecido sobre los acreedores, el liquidador debe realizar *“el proyecto de graduación y calificación de créditos y derechos de voto”*, y remitirlo al juez concursal, el cual correrá traslado de este, y *emitirá un auto que reconozca el proyecto* en caso de no haber objeciones. Pero si estas se presentan, el juez ordenará su traslado a los acreedores, luego dispondrá de un término para *provocar la conciliación*, y finalmente, *decidirá sobre las objeciones* para determinar la graduación y calificación de créditos y derechos de votos (artículo 29, 30, 48 y 53).

Posteriormente, el liquidador procede a enajenar los activos y realiza el *acuerdo de adjudicación de los bienes*, el cual está sujeto a aprobación de los acreedores, y debe ser remitido al juez concursal para se pronuncie sobre el mismo mediante una providencia (artículos 57 y 59). El proceso de liquidación judicial termina con la ejecutoria de la *providencia de adjudicación*, la cual una vez inscrita en el registro mercantil *“la anotación indicada extinguirá la persona jurídica de la deudora”* (artículo 63).

Sin perjuicio de lo anterior, debe tenerse en cuenta que *“las obligaciones causadas con posterioridad a la fecha de inicio del proceso de insolvencia son gastos de administración y tendrán*

¹⁵ Fls 115 a 119 caa.



preferencia en su pago sobre aquellas objeto del acuerdo de reorganización o del proceso de liquidación judicial, y según sea el caso, y podrán exigirse coactivamente su cobro” (artículo 71).

En concordancia con lo anterior, el artículo 846 del Estatuto Tributario establece que, en los procesos de liquidación judicial, el juez o funcionario informará a la DIAN para que “se haga parte en el proceso y haga valer las deudas fiscales de plazo vencido, y las que surjan hasta el momento de la liquidación o terminación del respectivo proceso”.

Y, el artículo 848 prescribe, además, que independientemente de que la Administración remita la liquidación de los impuestos, anticipos retenciones, sanciones e intereses a cargo del deudor “el juez, funcionario o liquidador podrá continuar el proceso o diligencia, sin perjuicio de hacer valer las deudas fiscales u obligaciones tributarias pendientes, que se conozcan o deriven de dicho proceso y de las que se hagan valer antes de la respectiva sentencia, aprobación, liquidación u homologación”. (Énfasis propio).

De manera que, durante el trámite del proceso de liquidación judicial, específicamente en la etapa de calificación y graduación de créditos, la DIAN debe reclamar los créditos fiscales, así como también el liquidador tiene la obligación de incluir todos aquellos de los que tenga conocimiento.

No obstante, la entidad fiscal, además, tiene la posibilidad de exigir todas aquellas deudas que surjan después de la apertura del proceso y antes de la liquidación de la sociedad, las cuales serán tratadas como gastos de administración, y podrán exigirse coactivamente su cobro.

Teniendo en cuenta lo anterior, se procede analizar el acervo probatorio que obra en el expediente:

- En cuanto al proceso liquidatorio de la sociedad:
 - En el escrito de “objeciones al proyecto de graduación y calificación de créditos y determinación derechos de voto” presentado por la DIAN, y radicado ante la Superintendencia de sociedades el 1 de junio de 2017, se indicó que¹⁶:

“OBJECIONES

(...)

SEGUNDA: En el proyecto fueron relacionadas como obligaciones condicionadas por el concepto **RETENCIÓN EN LA FUENTE** los periodos 1, 2, 3, 4, 5, 8, 9, 10 del año 2015 y **RETENCIÓN CREE** año 2015 periodos 1 al 9 de los cuales se omitieron (sic) reconocer los valores de intereses y sanciones; como prueba de las deudas, allegó certificación la que según el artículo 828 del E.T., presta mérito ejecutivo” (...)

Por lo expuesto solicito que los valores de intereses y sanciones de estas obligaciones sean reconocidos así: Los intereses como créditos postergados y las sanciones como créditos ciertos de primera clase fiscal”.

- Al escrito de objeciones, anexó certificación de liquidación de obligaciones tributarias de la sociedad, del 1 de junio de 2017, emitida por la División de Gestión Cobranzas - DIAN, en donde se indicó¹⁷:

CONCEPTO	TÍTULO	FECHA	AÑO-P	IMPUESTO	SANCIÓN	INTERESES	TOTAL
(...)							
Retención en la fuente CREE	3602611420428	14/09/2015	2015-P8	256.000	256.000	20.000	532.000

¹⁶ FI 148 a 151 caa

¹⁷ FI 152 caa



- Acta de conciliación del 27 de junio de 2017, suscrita entre la DIAN y el liquidador de la sociedad, en la que se estableció lo siguiente¹⁸:

“ANTECEDENTES

Que mediante Auto (sic) 400-017414 del 23 de diciembre de 2015, se decretó la apertura del proceso de liquidación judicial de ANDEAN IRON CORP SUCURSAL COLOMBIA EN LIQUIDACIÓN JUDICIAL domiciliada en el Municipio de Cajicá, con NIT 900.435.346-5.

Que el Liquidador mediante radicaciones 2016-01-349774 del 22 de junio de 2016 y 2017-01-146468 del 29 de marzo presentó el Proyecto de GRADUACIÓN Y CALIFICACIÓN DE CRÉDITOS y el PROYECTO DETERMINACIÓN DE DERECHOS DE VOTO y con radicaciones 2017-01-146465 del 29 de marzo y 2017-01-280336 del 18 de mayo de 2017 presentó el inventario valorado.

La DIAN, por intermedio de su comisionada objetó el Proyecto de GRADUACIÓN Y CALIFICACIÓN DE CRÉDITOS y el PROYECTO DE DETERMINACIÓN DE DERECHOS DE VOTO.

Que el liquidador descorrió la objeción presentada por la comisionada (sic) de la DIAN.

CONSIDERANDO

(...)

El crédito de la Dian fue calificado y graduado como condicionales, atendiendo la solicitud de reconocimiento y presentación de créditos inicialmente allegada por la DIAN mediante oficio 1131201244-0307 del 22 de febrero de 2016 y radicado bajo el número 2016-01.074199 del 23 de febrero de 2016. (...)

En relación con los valores correspondientes a la retención en la fuente, se confrontaron los valores señalados en la certificación emitida por la DIAN y se retiraron los valores correspondientes a las declaraciones presentadas y pagadas.

Los intereses se consideran como créditos legalmente postergados de conformidad con lo señalado en el artículo 69 de la ley 1116 de 2009 (sic). (...)

ACUERDAN:

PRIMERO: CRÉDITOS DE PRIMERA CLASE FISCALES

CLASE CRED. ART. 31 LEY 1116 DE 2006	No. CRED	NIT/CC	ACREEDOR	VR. PRESENTADO	VR. RECONOCIDO	DERECHO DE VOTO	%
(...)							
Fiscal	SS-33 OF 78	800197268	DIAN RTE FUENTE CREE2015 (sic) -P8	512.000	512.000	545.280,00	0,00%

(....)”

- En los RUT de la sociedad: i) del 08 de octubre de 2015, se observa que se encuentra activa¹⁹, y ii) los del 12 de marzo de 2016 y 14 de septiembre de 2017, informan “Andean Iron Corp. Sucursal Colombia – En Liquidación Judicial²⁰.”
- Los Certificados de Cámara de Comercio del 11 de agosto de 2016; del 04 de agosto de 2017, 21 de agosto de 2018; del 13 de diciembre de 2019, y del 30 de enero de 2020²¹, registran que: i) mediante auto del 23 de diciembre de 2015, la Superintendencia de Sociedades, resolvió decretar la apertura del proceso de liquidación judicial, y ii) el 15 de abril de 2016, dicha entidad nombró al liquidador de la sociedad. En estos documentos no se informa que la sociedad estuviere liquidada.

¹⁸ FI 153 a 156 caa

¹⁹ FI 2 caa

²⁰ FI 11 y 110 caa

²¹ FIs 13 a14, 24 a 25, 161 a 162, 230 a 233 y 245 a 248 caa.



- Respetto del proceso sancionatorio:

- El 22 de diciembre de 2017, la DIAN emitió el emplazamiento para declarar Nro. 900043²², respecto de las autorretenciones del período 8 de 2015, en el que informó que, en caso de no cumplirse dicha obligación formal, sería impuesta la sanción por no declarar en la suma de \$346.656.000 (correspondiente al 10% de costos y gastos del periodo omitido). Este acto fue notificado al liquidador en representación de la sociedad, y al demandante en calidad de deudor subsidiario de la sociedad.

- El actor y el liquidador de la sociedad presentaron respuesta al anterior emplazamiento.

- El 10 de diciembre de 2019, la DIAN profirió la Resolución Sanción Nro. 900109, por medio de la cual sancionó a la sociedad por su omisión en la declaración de autorretención en la fuente de CREE del periodo 8 de 2015, el cual fue notificado al liquidador de la sociedad y al actor²³. En este acto se indicó que²⁴:

“[s]i bien es cierto existe un proyecto de graduación y calificación de acreencias que aún no ha sido aprobado por un juez concursal en los términos perentorios que la norma exige (procedimiento judicial de liquidación) ni han sido calificados ni graduados los créditos adeudados por la sociedad, solo están graduados como créditos condicionales”.

- El liquidador presentó el recurso de reconsideración y el actor hizo lo propio, no obstante, el primero no fue resuelto, por no cumplir el requisito de presentación personal, el cual no fue subsanado²⁵.

- El 11 de noviembre de 2020, la DIAN expidió la Resolución Nro. 8339, que resolvió el recurso de reconsideración del actor, el cual fue notificado a éste, como también al liquidador de la sociedad. En este acto se señaló que:

“Se evidencia que la DIAN se hizo parte en la liquidación de la sociedad presentando un crédito correspondiente al valor de la declaración presentada sin pago por autorretención – CREE del periodo 8 del año 2015 (graduados estos créditos como condicionales y contingentes), pero no respecto a la sanción por no declarar que hoy se discute por ser agente de retención omiso en esa obligación formal, de la cual hasta ahora no se ha constituido el título ejecutivo mediante un acto administrativo, en la medida que no se encuentra en firme la resolución sanción recurrida. (...)

De otra parte, la sanción por no declarar surge después de iniciado el proceso de liquidación judicial, porque la resolución que la impone y que es motivo de controversia (título ejecutivo que todavía no está en firme) se convierte además en un gasto de administración de la sociedad en liquidación. (...)

El hecho de que hubiesen entrado como créditos condicionados los valores de la retención en la fuente, la sanción de extemporaneidad y los intereses, no es supuesto para deslegitimar la sanción impuesta por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes, en la medida que el agente retenedor al no cumplir con su obligación tributaria quedó inmerso en la conducta irregular de no declarar y la Ley previó una sanción adicional e independiente para ello.

Con todo lo anterior, es claro que la administración no está desconociendo de manera unilateral la conciliación suscrita dentro del proceso judicial como lo sostiene el recurrente, pues la obligación que aquí se discute, es decir la sanción por no declarar, no ha sido motivo de conciliación dentro del proceso de liquidación”.

De lo expuesto, se evidencia que, en el escrito de objeciones y en el acta de conciliación, en relación con la deuda fiscal por las autorretenciones CREE del periodo 8 de 2015, se incluyó un crédito por sanciones, lo que encuentra explicación

²² Fls 115 a 124 caa

²³ Fls 169 a 186 caa

²⁴ Fl 175 vlto caa.

²⁵ Fls 187 a 249 caa



en que en virtud del proceso sancionatorio que se deriva del incumplimiento de dicha obligación tributaria, se podía generar una sanción por extemporaneidad o una sanción por no declarar, dependiendo de que la actora presentara o no la declaración tributaria con ocasión del emplazamiento para declarar.

Por esa razón, tanto en las objeciones como en el acta de conciliación, el crédito por las autorretenciones y su sanción fue reconocido como *condicional*, que según el artículo 245 del Código de Comercio “*Cuando haya obligaciones condicionales se hará una reserva adecuada en poder de los liquidadores para atender dichas obligaciones si llegaren a hacerse exigibles*” y en los términos del artículo 25 de la Ley 1116 de 2006, “*los créditos litigioso y las acreencias condicionales, quedarán sujetos a los términos previstos en el acuerdo, en condiciones iguales a los de su misma clase y prelación legal, así como a las resultas correspondientes al cumplimiento de la condición o de la sentencia o laudo respectivo. En el entretanto, el deudor constituirá una provisión contable para atender su pago*”, de lo cual se infiere que se tratan de obligaciones cuya exigibilidad depende de hechos futuros, es decir, de una eventual contingencia, como una condición, o la expedición de un acto administrativo o jurisdiccional debidamente ejecutoriado, por lo que se debe constituir una provisión contable para atender su pago, en caso de que se hagan exigibles.

De manera que, la DIAN incluyó como un “*crédito condicional*” el crédito derivado de la deuda fiscal por la declaración ineficaz de las aludidas retenciones, cuya exigibilidad estaba sujeta a las resultas del procedimiento sancionatorio tributario, que, en este caso, culminó con la expedición y confirmación de la sanción por no declarar, debido a que la sociedad hizo caso omiso al emplazamiento.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que, como se expone en las pruebas reseñadas, los actos que imponen la sanción por no declarar fueron notificados al liquidador como representante de la sociedad en el proceso de liquidación judicial y al actor como responsable subsidiario, por lo que éstos tuvieron pleno conocimiento de la existencia de la deuda fiscal, y actuaron en el procedimiento sancionatorio presentando las respuestas y recursos respectivos. Además, se advierte que, en esas actuaciones, o en el trámite de inadmisión del recurso o de su resolución, y en general, dentro del expediente administrativo, el liquidador no manifestó que hubiere finalizado el proceso de liquidación judicial, esto es, que la sociedad estuviere liquidada.

Con todo, se encuentra que además de que la obligación derivada de las autorretenciones fue incluida dentro del proceso judicial como un crédito contingente, el liquidador tuvo conocimiento de la existencia de los actos definitivos que imponen la sanción por no declarar, antes de la liquidación de la sociedad y, por tanto, éste debía hacerlas valer dentro de las acreencias fiscales.

Y, como lo advirtió el precedente judicial que se reitera, si bien para la fecha en la que la DIAN concurrió al proceso liquidatorio no se había emitido el emplazamiento para declarar, “*la entidad conservaba competencia para iniciar y culminar el trámite sancionatorio y, posteriormente, solicitar la provisión de sumas para cubrir el monto de la sanción por no declarar antes de la liquidación definitiva de la sociedad*”.

Al respecto, se pone de presente que, aunque el actor allegó el escrito de objeciones y el acta de conciliación, no aportó la providencia del juez concursal con la que finaliza la etapa de graduación y calificación de los créditos, como tampoco existe certeza de la fecha de la misma, solo que no había sido proferida cuando se expidió la resolución sanción por no declarar, como informa dicho acto.



No obstante, es preciso observar que, con fundamento en el artículo 846 del Estatuto Tributario, esta Sección²⁶ ha señalado que la DIAN puede intervenir para incluir el gasto de administración correspondiente a una sanción, hasta el momento de liquidación o terminación del respectivo proceso. Esto, sin perjuicio de la acción de cobro coactivo administrativo.

En concordancia con lo anterior, el artículo 71 de la Ley 1116 de 2006, prevé que las obligaciones causadas con posterioridad a la fecha de inicio del proceso de liquidación judicial, como es el caso de la impuesta en la resolución sanción por no declarar, constituyen gastos de administración, y tienen preferencia en su pago sobre aquellas que son objeto del proceso de liquidación judicial, de manera que, podrá exigirse coactivamente su cobro.

En esas condiciones, se observa que teniendo en cuenta que las resoluciones que imponen la sanción por no declarar fueron notificadas al liquidador y al actor durante la vigencia del proceso liquidatorio, esta deuda debía incluirse dentro de las acreencias, ya sea como un crédito fiscal, antes del auto que aprueba la calificación de créditos, o en caso contrario, como un gasto de administración. En consecuencia, en tanto se reclamó la obligación del deudor principal dentro del proceso de liquidación judicial, y se vinculó al señor Guillermo Ramírez Londoño desde el inicio de la actuación sancionatoria, resulta procedente atribuirle una responsabilidad subsidiaria al actor.

Además, como se concluyó en el fallo que acá se reitera *“no existen supuestos de hecho que permitan determinar que la DIAN impuso sanción por extemporaneidad al tiempo que sanción por no declarar, porque para que proceda la imposición de sanción por extemporaneidad debe partirse de la presentación válida de la declaración de retención en la fuente, lo que no ocurrió, pues la declaración presentada sin pago no produjo efectos.”* y *“En todo caso, la DIAN bien podía solicitar el pago de las retenciones adeudadas con sus correspondientes intereses ante el liquidador, sin que ello le impidiese adelantar el trámite sancionatorio, en tanto persiguen dos obligaciones distintas, derivadas de la omisión en la declaración de las retenciones en la fuente.”*

Así, de conformidad con lo expuesto, no tienen lugar los argumentos del recurso de apelación relativos a la contradicción en la determinación de la sanción y el reconocimiento de la presentación de la declaración.

En consecuencia, se confirma la sentencia apelada.

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.

²⁶ Sentencia del 19 de julio de 2017, C.P. Milton Chaves García, exp. 21575.



2. **Confirmar** la sentencia del 31 de agosto de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo del Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A.
3. 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 la sesión de la fecha

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

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