

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA POR PAGO DE IMPUESTOS - Eventos en los que se configura / LIQUIDACION DE SOCIEDADES - Cruce de información entre el liquidador y la administración de impuestos. El liquidador debe comunicar a la administración sobre el proceso liquidatorio para que, a su vez, esta le informe las deudas fiscales pendientes de la sociedad / LIQUIDACION DE SOCIEDAD - Deber de colaboración entre el liquidador y la administración de impuestos para la satisfacción de créditos fiscales. Alcance / RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LIQUIDADOR POR DEUDAS FISCALES DE SOCIEDAD - Se produce por omisión en la prelación de créditos fiscales, siempre que el liquidador conozca de ellos porque la administración se lo informa en forma expresa al responder la solicitud que se le hace para el efecto, o porque se entera de su existencia por otro medio

2.1.- Los supuestos generales que dan lugar a solidaridad frente a obligaciones tributarias, son los contenidos en los artículos 793 a 799 del E.T., que principalmente se refieren a condiciones de sucesión, participación societaria, compromisos voluntarios de cancelar las deudas del contribuyente, colaboración en la evasión de impuestos, omisión en la consignación del Iva, incumplimiento de deberes formales, pago irregular de cheques fiscales y ser beneficiario conjunto de un título valor, en relación con los ingresos y valores patrimoniales a que este haga referencia. 2.2.- No obstante, existen otros eventos de responsabilidad solidaria, dispersos en el Estatuto Tributario Nacional y otras disposiciones atinentes a la materia. Uno de ellos, es el caso de la solidaridad que se genera cuando el liquidador de una sociedad comercial o civil, desconoce dar prelación a los créditos fiscales, consagrado en el parágrafo del artículo 847 del E.T. [...] De acuerdo con esta norma, el liquidador tiene el deber de comunicar a la administración de impuestos sobre la realización del proceso liquidatorio, a fin de que ésta informe qué obligaciones fiscales tiene pendiente la sociedad. A partir del día siguiente al recibo de dicho aviso, la administración cuenta con un término de veinte (20) días hábiles para presentar o remitir la liquidación de los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones, e intereses a cargo del deudor. En caso de que dicho plazo finalice sin pronunciamiento alguno por parte de las autoridades, el liquidador puede continuar el proceso. Esto, de acuerdo a las precisiones del artículo 848 ibídem. 2.3.- Como puede verse, entre el liquidador y la administración tributaria concurren una serie de obligaciones, cuya exigibilidad está sujeta al cruce efectivo de información entre ambas partes, pues sólo así se garantiza que conozcan, de un lado, el proceso liquidatorio, y de otro, la existencia de deudas fiscales a pagar. En otras palabras, mientras que el liquidador no dé aviso de la realización del proceso liquidatorio, la administración no tiene la obligación de remitir la información relativa a las acreencias tributarias. Así mismo, si ésta no informa sobre dichas deudas, el liquidador no está obligado a incluirlas dentro de la clasificación de créditos. 2.4.- Lo anterior, sin perjuicio de que se enteren de las circunstancias anotadas (la liquidación y la existencia de deudas) por otros medios, evento en el cual están en el deber de colaborar, conforme con sus potestades y obligaciones legales, para que los créditos sean satisfechos. Todo, porque si bien el legislador estableció en los artículos 847 y 848 del E.T. un procedimiento para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de las sociedades que entran en liquidación, lo cierto es que si los agentes encargados de procurar que se aseguren los recursos necesarios para ello, advierten la existencia de esos créditos, por medios distintos a los consagrados en las disposiciones referidas, deben proceder en consecuencia. En el caso del liquidador, no sólo porque así lo impone el referido artículo 847, cuando indica que este debe procurar el pago de las deudas insolutas al momento de la liquidación y de aquellas que se generen en curso de ésta, sino, porque son parte de las obligaciones que de manera general le corresponden, según la cual, debe **liquidar**

y cancelar las cuentas de los terceros, de acuerdo con las reglas previstas en los artículos 225 a 259 del Código de Comercio, y las disposiciones especiales que rigen para cada régimen societario. Además, porque para ese fin (procurar el cumplimiento de los pasivos externos, dentro de los cuales, gozan de privilegio los créditos fiscales, por ser créditos de primera clase), está investido de amplias facultades, que van desde la posibilidad de vender bienes en especie, hasta ejecutar a los asociados (de acuerdo con el tipo y porcentaje de responsabilidad propio de cada modelo de unidad societaria). 2.6.- En síntesis, puede concluirse que el liquidador es solidariamente responsable de las deudas fiscales de la sociedad contribuyente en liquidación, cuando omite incluir dichas obligaciones dentro de la clasificación de créditos a pagar, **siempre que haya tenido conocimiento de las mismas, bien porque la administración, en forma expresa, y en respuesta a la solicitud que este eleva al respecto, así lo informó, o porque se entera de su existencia por otro medio.**

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 793 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 794 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 795 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 796 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 797 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 798 ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 799 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 845 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 847 PARAGRAFO / CODIGO DE COMERCIO - ARTICULO 238-7 / CODIGO CIVIL - ARTICULO 2495 NUMERAL 6

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del caso es la siguiente: Los socios de la Librería y Papelería Corsi Ltda. acordaron disolver la sociedad e iniciar el proceso de liquidación de la misma a partir del 3 de junio de 1997, fecha en la que se designó como liquidador a Hernando Córdoba Ojeda. El 22 de julio de 1997, este informó a la DIAN - Tunja sobre la disolución y liquidación de la sociedad. En oficio del 12 de agosto de 1997, la Jefe de la División de Cobranzas de la Dian Tunja solicitó al liquidador que remitiera el certificado de existencia y representación legal de la librería, el acta de disolución de la misma y la causal, los inventarios y balances y fotocopia de las declaraciones de IVA, renta y retención en la fuente de los dos últimos años, documentos que el liquidador envió y que la DIAN recibió el 28 de agosto de 1997. Con escritura pública del 20 de septiembre de 1997 se protocolizó el acta final de liquidación de la sociedad y la matrícula mercantil de la librería se canceló el 26 del mismo mes y año. El 2 de septiembre de 1997, la Jefe de la División de Cobranzas solicitó a la Jefe de la División de Control y Penalización Tributaria y a la Jefe de la División de Liquidación que le informaran si la librería poseía alguna deuda con el fisco. La primera respondió el requerimiento el 18 de septiembre de 1997, con escrito en el que relacionó las actuaciones administrativas adelantadas contra la contribuyente, información que luego amplió para indicar las declaraciones que la sociedad debía presentar. La segunda funcionaria requerida respondió el 8 de septiembre de 1997 y manifestó que a la sociedad *“se le profirieron dos liquidaciones de corrección airtmética (sic) por imponentes año 1989*. Finalmente, en oficio de 20 de noviembre de 1997, del que no consta notificación, la administración le precisó al liquidador que la librería estaba obligada a presentar declaraciones por concepto de Renta, Iva y retención en la fuente por los años 1992 a 1997. El 30 de mayo de 2002 la DIAN libró mandamiento de pago contra el liquidador, como deudor solidario de las obligaciones fiscales de la librería, al omitir reservar los recursos necesarios para cubrirlas. El liquidador formuló excepciones contra el mandamiento que la DIAN rechazó, decisión que esa entidad confirmó al resolver el recurso de reposición que aquel interpuso. Se estudió la legalidad de los actos que rechazaron las excepciones contra el mandamiento de pago, concretamente para establecer si, en su condición de liquidador de la librería, el demandante era solidariamente

responsable de las deudas tributarias de ella, por incumplir el deber legal previsto en el art. 847 del E.T, de incluir tales deudas dentro de la prelación de créditos. La Sala confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo de Casanare que anuló dichos actos, al encontrar probada la excepción de falta de la calidad de deudor solidario del liquidador. Para el efecto concluyó que este no incumplió el referido deber, pues se probó que si bien informó a la DIAN de la existencia del proceso liquidatorio, como se lo exige la mencionada norma, no recibió respuesta de esa entidad sobre las deudas fiscales de la sociedad antes de que culminara la liquidación, razón por la cual no se le podía exigir que incluyera tales acreencias dentro de los créditos a liquidar.

EXCEPCION DE FALTA DE CALIDAD DE DEUDOR SOLIDARIO - Se configura frente al liquidador de la sociedad por no incumplir el deber de incluir las deudas tributarias de la misma en la prelación de créditos, al no recibir respuesta de la DIAN sobre tales acreencias, pese a haberle informado de la existencia del proceso liquidatorio

3.3.- [...] la Sala considera que, contrario a lo afirmado por el recurrente, en el *sub júdice* no concurren los supuestos para establecer que el demandante, como liquidador de la sociedad contribuyente, es solidariamente responsable de las deudas de ésta [...] 3.4.- Del recuento anterior se impone concluir que cuando el demandante, en su condición de liquidador de la sociedad contribuyente, finalizó el proceso liquidatorio, la administración no había reportado las acreencias fiscales de la librería, luego, no podía exigírsele que las incluyera dentro de los créditos a liquidar. Tampoco puede afirmarse que el actor tuvo conocimiento de esas obligaciones, por medios distintos a la comunicación que debía remitir la Dian, específicamente, mediante el Oficio No. 00175 de 22 de mayo de 1997, porque además de que no se acreditó que hubiese sido notificado, lo cierto es que este, de acuerdo con lo expresado por la demandada, estaba dirigido a la sociedad contribuyente. Súmese a esto, que para esa fecha el señor Córdoba Ojeda no había sido designado como liquidador. Eso explica que el referido oficio no tenga los efectos que pretende atribuirle la Dian, esto es, que hubiese servido de medio eficaz para que el liquidador conociera los créditos fiscales pendientes de pago, para que los incluyera en el proceso de liquidación. En consecuencia, era imposible que dichas obligaciones se hicieran valer en el curso de la liquidación, pues eran ignoradas por el señor Córdoba Ojeda. 3.5.- No puede perderse de vista que, para el momento en que el liquidador solicitó la información relativa a las deudas fiscales de la sociedad, y hasta su liquidación, la demandada no tenía certeza acerca de las obligaciones de la librería, pues el proceso de fiscalización que lo llevó a proferir las resoluciones sanción por las que se libró mandamiento de pago, se inició en una fecha posterior a la comunicación enviada por el actor. Y es que, de acuerdo con los medios de convicción allegados al proceso, la investigación tributaria que se siguió a la librería, inició con el Auto de Apertura No. 1602 del **03 de septiembre de 1997** [...] Repárese además, en el hecho de que las resoluciones sancionatorias fueron proferidas entre el 19 de diciembre de 1997 y el 15 de abril de 1999, es decir, cuando ya se había liquidado la sociedad contribuyente. No había, pues, manera alguna de que la administración cumpliera con la obligación de *“presentar o remitir la liquidación de los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses a cargo del deudor”*, pues no tenía certeza de las mismas. 3.6.- En esas condiciones, era necesario que la administración interviniera en el proceso de liquidación, a fin de que se aseguraran los recursos necesarios, mientras se determinaba con precisión el monto de las obligaciones, como lo ordena el artículo 849-2 del E.T. [...] Sin embargo, sólo hasta el 20 de noviembre de 1997, en un oficio (sin constancia de notificación), ésta señaló que la contribuyente debía presentar las declaraciones de los impuestos de renta, iva y

la retención en la fuente, de los períodos correspondientes a los años 1992 a 1997. Para ese momento, ya la sociedad había sido liquidada, y los pasivos, entre ellos los créditos fiscales, fueron adquiridos por uno de los socios. 3.7.- En ese orden de ideas, de acuerdo con las pautas fijadas en el punto 2) de esta sentencia, los supuestos fácticos del caso concreto no se subsumen en la figura de la responsabilidad tributaria solidaria que contempla el parágrafo del artículo 847 del E.T. y, por lo tanto, tal como lo declaró el juez de primera instancia, era procedente la excepción de falta de calidad de deudor solidario [...] 3.9.- Por todo lo anterior, la Sala concluye que el señor Hernando Córdoba Ojeda no es deudor solidario de las obligaciones tributarias liquidadas en el Mandamiento de Pago No. 8520065410306-000158 de 30 de mayo de 2002, pues no tuvo conocimiento de las mismas sino después de haber culminado su labor como liquidador de la Sociedad Librería y Papelería Corsi Ltda.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 831 PARAGRAFO NUMERAL 1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 847 PARAGRAFO / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 849-2

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ

Bogotá D.C., nueve (09) de abril de dos mil quince (2015)

Radicación número: 15001-23-31-000-2003-00194-01(19812)

Actor: HERNANDO CORDOBA OJEDA

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 24 de noviembre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Casanare, que concedió las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

1. Hechos de la demanda

Mediante escrito del 22 de julio de 1997, el demandante, en su calidad de Liquidador de la Sociedad Librería y Papelería Corsi Ltda., informó a la Dian sobre la disolución y liquidación de la misma.

Según el actor, toda vez que la administración no remitió la información relativa a las obligaciones fiscales de la Librería (para lo cual, aclara, contaba con veinte días), procedió a la liquidación de la sociedad, que finalizó con la protocolización del Acta Final de Liquidación, contenida en la Escritura Pública 376 de 20 de septiembre de 1997, de la Notaría de Belén, Boyacá.

Señala, que *“posteriormente se surtió algo referente a unos emplazamientos, los que fueron por mí contestados, pero fuera del tiempo señalado en el hecho anterior¹, y razón que se invocó en las mismas comunicaciones²”*

Sostiene, que el 30 de mayo de 2002, la administración libró mandamiento de pago contra el actor, aduciendo que era deudor solidario respecto de las obligaciones tributarias de la sociedad liquidada, pues omitió reservar los recursos necesarios para cubrir dichos créditos fiscales.

El demandante presentó las excepciones contra el mandamiento de pago, que fueron rechazadas mediante la Resolución No. 85200654101201-0006 de 29 de julio del 2002.

Inconforme con la decisión, interpuso recurso de reposición, que fue resuelto desfavorablemente por la Resolución No. 85200654110311-002 de septiembre 4 del 2002.

2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

“1.- Que se declare que es nula y sin valor alguno la Resolución No. 85200654101201-0006 de 29 de julio del 2002, por la cual declaró la División de Cobranzas de Impuestos Nacionales de Tunja, no probadas las excepciones propuestas, dentro de la vía administrativa.

¹ Se refiere al término de 20 días del artículo 848 del E.T., para que la administración informe las obligaciones tributarias pendientes de la sociedad en liquidación.

² Fl. 16 cuaderno principal.

2.- *Igualmente que se declare nula y sin valor alguno la Resolución No. 85200654110311-002 de septiembre 4 del 2002, notificada el 25 de septiembre del 2002, que confirmó la anterior Resolución y que por ende dejó firme el Mandamiento de Pago (art. 835 E.T.).*

3.- *Que a título de Restablecimiento del Derecho se declaren probadas las excepciones y por ende prospere el cese de todo procedimiento coactivo y se levanten las medidas si se habían decretado o causado.”*

3. Normas violadas y concepto de la violación

La parte actora citó como normas violadas; el artículo 29 de la Constitución Política, 9 de la Ley 153 de 1887, la Ley 57 de 1887, el artículo 68 del C.C.A., 488 del C.P.C., 847, 848 y 828 del E.T.

En el concepto de la violación expuso:

1.- Se vulneró su derecho fundamental al debido proceso, toda vez que la administración dictó mandamiento de pago sin realizar un proceso previo de determinación de las obligaciones tributarias. En consecuencia, no existe título ejecutivo en que conste de manera clara la obligación cuyo cumplimiento se le exige.

Sobre el particular, explicó que los créditos fiscales a que se refiere la administración en el mandamiento de pago no fueron debidamente identificados y cuantificados, en la medida en que el fundamento de aquellos lo constituye un oficio persuasivo que contiene solo referencias abstractas a dichas obligaciones.

2.- Dijo, además, que antes de la expedición del mandamiento de pago, la demandada debía proferir un acto administrativo en que determinara la existencia de la solidaridad, graduarla, y precisar a los eventuales deudores solidarios.

En todo caso, no se presentó el supuesto que da lugar a la solidaridad del liquidador, en la medida en que este no omitió incluir las acreencias tributarias de la sociedad liquidada. Lo que sucedió,-afirma-, es que desconocía la existencia de dichas deudas.

Todo, porque a pesar de que la administración recibió la comunicación enviada por el liquidador, en la que informaba sobre el proceso liquidatorio de la Sociedad Librería y Papelería Corsi Ltda., la demandada no manifestó, dentro del término legal de veinte días a que se refiere el artículo 848 del E.T., la existencia de créditos fiscales, a fin de que se aseguraran los recursos necesarios para satisfacer esas acreencias.

4. Oposición

La Dian contestó la demanda, manifestando en su defensa, en síntesis, lo siguiente:

Mediante el Oficio No. 00175 del 22 de mayo de 1997, informó al liquidador de la Sociedad Librería y Papelería Corsi Ltda. (Hoy demandante), que la contribuyente estaba obligada a presentar sus declaraciones tributarias con la correspondiente firma del revisor fiscal y que, en vista de que aquellas carecían de tal requisito, se tuvieron como no presentadas.

De otro lado, las obligaciones por las cuales se libró mandamiento de pago, sí se configuraron previamente, con ocasión de los diferentes procedimientos administrativos que adelantó la Dian, en los que el demandante participó, ejerciendo el derecho de defensa mediante la interposición de los recursos de ley.

Los actos administrativos producto de dichos procedimientos constituyen los títulos ejecutivos por los cuales se libró el mandamiento de pago y de ellos se hizo una relación, en la que se indica el concepto, año, número, fecha y valor de cada obligación.

Finalmente, precisó que el demandante sí es deudor solidario de las obligaciones tributarias de la sociedad liquidada, ante el incumplimiento del deber legal que le imponía el artículo 847 del E.T., de incluir las deudas fiscales de aquella, dentro del ejercicio de clasificación y prelación de créditos.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Casanare³, mediante sentencia de noviembre 24 de 2011, concedió las súplicas de la demanda, con los siguientes argumentos:

1.- El demandante no fue vinculado al proceso de determinación de las obligaciones tributarias exigidas en el mandamiento de pago, pese a que la administración tuvo conocimiento de que este era el liquidador de la sociedad contribuyente.

Por eso, su vinculación directa al procedimiento de cobro coactivo vulnera el derecho al debido proceso, toda vez que el actor no tuvo oportunidad de ejercer defensa alguna.

2.- Tampoco se le informó acerca de la existencia de obligaciones tributarias que debieran ser incluidas dentro de las acreencias de la sociedad, a fin de que se aprovisionaran los recursos pertinentes en el proceso liquidatorio.

En consecuencia, no se presentaron los supuestos que contempla el artículo 847 del E.T. para que el liquidador sea deudor solidario del contribuyente pues, para ello, es necesario que este tenga conocimiento de los créditos fiscales, antes de que se protocolice la liquidación de la respectiva unidad societaria.

En ese orden de ideas, declaró probada la excepción del numeral 1 del párrafo del artículo 831 del E.T., sobre la calidad de deudor solidario del actor, anuló los actos demandados, ordenó el cese del proceso coactivo adelantado contra este y el levantamiento de las medidas cautelares.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la parte demandada interpuso recurso de apelación, en el que expuso como motivos de su disenso:

³ El proceso fue remitido a ese Tribunal, por efecto de un reparto extraordinario en descongestión. Fl. 220. Cuaderno principal.

1.-La administración sí dio aviso al liquidador del proceso de determinación tributaria que cursaba en contra de la Librería y Papelería Corsi Ltda., pues mediante el oficio No. 00175 del 22 de mayo de 1997, le informó que las declaraciones de renta, iva y retenciones de los períodos gravables⁴, que afirma, se relacionaron en dicho oficio, se tenían como no presentadas, por carecer de la firma del revisor fiscal.

2.- El demandante participó en el proceso de determinación, previo a la realización del cobro coactivo, pues incluso interpuso los recursos respectivos contra las resoluciones sanción.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

La parte demandante no presentó alegatos de conclusión.

La demandada ratificó los argumentos expuestos en la contestación de la demanda, y agregó, que contrario a lo afirmado por el *a quo*, el demandante sí tiene la calidad de deudor solidario, como quiera que, conociendo la existencia de las obligaciones, pues así se lo informó la administración mediante oficios No. 000211 de 12 de agosto y 002206 de 20 de noviembre, ambos de 2007, aquel *"ignoró la prelación del crédito tributario"*⁵.

Afirmó además, que no era necesario vincularlo al proceso de determinación de las obligaciones, porque a los deudores solidarios se les vincula con la notificación del mandamiento de pago.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

⁴ En el recurso no se identifican los períodos gravables afectados cuyas declaraciones se tuvieron como no presentadas por la falta de firma del revisor fiscal.

⁵ Fl. 257. Cuaderno Principal.

En los términos del recurso de apelación, y de acuerdo con el marco de competencia del *ad quem*, le corresponde a la Sección determinar si los actos demandados, que declararon no probadas las excepciones propuestas por el demandante, contra el Mandamiento de Pago No. 8520065410306-000158 de 30 de mayo de 2002, son o no ajustados a derecho, en la medida en que determinaron que el señor Hernando Córdoba Ojeda era solidariamente responsable de las deudas de la sociedad Librería y Papelería Corsi Ltda., consistentes en las sanciones por no declarar los impuestos de renta e iva, así como la retención en la fuente de los años 1992 a 1997.

Para esto, la Sala deberá establecer, si el actor, en efecto, es deudor solidario respecto de dichas acreencias y en caso afirmativo, si su vinculación al procedimiento administrativo vulneró o no, su derecho de defensa.

2. Responsabilidad solidaria del liquidador en materia tributaria.

2.1.- Los supuestos generales que dan lugar a solidaridad frente a obligaciones tributarias, son los contenidos en los artículos 793 a 799 del E.T., que principalmente se refieren a condiciones de sucesión, participación societaria, compromisos voluntarios de cancelar las deudas del contribuyente, colaboración en la evasión de impuestos, omisión en la consignación del Iva, incumplimiento de deberes formales, pago irregular de cheques fiscales y ser beneficiario conjunto de un título valor, en relación con los ingresos y valores patrimoniales a que este haga referencia.

2.2.- No obstante, existen otros eventos de responsabilidad solidaria, dispersos en el Estatuto Tributario Nacional y otras disposiciones atinentes a la materia. Uno de ellos, es el caso de la solidaridad que se genera cuando el liquidador de una sociedad comercial o civil, desconoce dar prelación a los créditos fiscales, consagrado en el parágrafo del artículo 847 del E.T. en los siguientes términos:

“ARTICULO 847. EN LIQUIDACIÓN DE SOCIEDADES. Cuando una sociedad comercial o civil entre en cualquiera de las causales de disolución contempladas en la ley, distintas a la declaratoria de quiebra o concurso de acreedores, deberá darle aviso, por medio de su representante legal, dentro de los diez (10) días siguientes a la fecha en que haya ocurrido el hecho que produjo la causal de disolución, a la oficina de cobranzas de la Administración de Impuestos Nacionales ante la cual sea contribuyente, responsable o agente retenedor, con el fin de que ésta le comunique sobre las deudas fiscales de plazo vencido a cargo de la sociedad.

Los liquidadores o quienes hagan sus veces deberán procurar el pago de las deudas de la sociedad, respetando la prelación de los créditos fiscales.

PARAGRAFO. Los representantes legales que omitan dar el aviso oportuno a la Administración y los liquidadores que desconozcan la prelación de los créditos fiscales, serán solidariamente responsables por las deudas insolutas que sean determinadas por la Administración, sin perjuicio de la señalada en el artículo 794, entre los socios y accionistas y la sociedad.” (Subrayas fuera del texto).

De acuerdo con esta norma, el liquidador tiene el deber de comunicar a la administración de impuestos sobre la realización del proceso liquidatorio, a fin de que ésta informe qué obligaciones fiscales tiene pendiente la sociedad.

A partir del día siguiente al recibo de dicho aviso, la administración cuenta con un término de veinte (20) días hábiles para presentar o remitir la liquidación de los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones, e intereses a cargo del deudor.

En caso de que dicho plazo finalice sin pronunciamiento alguno por parte de las autoridades, el liquidador puede continuar el proceso. Esto, de acuerdo a las precisiones del artículo 848 *ibídem*⁶.

2.3.- Como puede verse, entre el liquidador y la administración tributaria concurren una serie de obligaciones, cuya exigibilidad está sujeta al cruce efectivo de información entre ambas partes, pues sólo así se garantiza que conozcan, de un lado, el proceso liquidatorio, y de otro, la existencia de deudas fiscales a pagar.

En otras palabras, mientras que el liquidador no dé aviso de la realización del proceso liquidatorio, la administración no tiene la obligación de remitir la información relativa a las acreencias tributarias. Así mismo, si ésta no informa sobre dichas deudas, el liquidador no está obligado a incluirlas dentro de la clasificación de créditos.

2.4.- Lo anterior, sin perjuicio de que se enteren de las circunstancias anotadas (la liquidación y la existencia de deudas) por otros medios, evento en el cual están en

⁶ “ARTICULO 848. PERSONERIA DEL FUNCIONARIO DE COBRANZAS. Para la intervención de la Administración en los casos señalados en los artículos anteriores, será suficiente que los funcionarios acrediten su personería mediante la exhibición del Auto Comisorio proferido por el superior respectivo. En todos los casos contemplados, la Administración deberá presentar o remitir la liquidación de los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses a cargo del deudor, dentro de los veinte (20) días siguientes al recibo de la respectiva comunicación o aviso. Si vencido este término no lo hiciere, 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.”

el deber de colaborar, conforme con sus potestades y obligaciones legales, para que los créditos sean satisfechos.

Todo, porque si bien el legislador estableció en los artículos 847 y 848 del E.T. un procedimiento para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de las sociedades que entran en liquidación, lo cierto es que si los agentes encargados de procurar que se aseguren los recursos necesarios para ello, advierten la existencia de esos créditos, por medios distintos a los consagrados en las disposiciones referidas, deben proceder en consecuencia.

En el caso del liquidador, no sólo porque así lo impone el referido artículo 847, cuando indica que este debe procurar el pago de las deudas insolutas al momento de la liquidación y de aquellas que se generen en curso de ésta, sino, porque son parte de las obligaciones que de manera general le corresponden, según la cual, debe **liquidar y cancelar las cuentas de los terceros**⁷, de acuerdo con las reglas previstas en los artículos 225 a 259 del Código de Comercio, y las disposiciones especiales que rigen para cada régimen societario.

Además, porque para ese fin (procurar el cumplimiento de los pasivos externos, dentro de los cuales, gozan de privilegio los créditos fiscales, por ser créditos de primera clase⁸), está investido de amplias facultades, que van desde la posibilidad de vender bienes en especie⁹, hasta ejecutar a los asociados¹⁰ (de acuerdo con el tipo y porcentaje de responsabilidad propio de cada modelo de unidad societaria).

2.6.- En síntesis, puede concluirse que el liquidador es solidariamente responsable de las deudas fiscales de la sociedad contribuyente en liquidación, cuando omite incluir dichas obligaciones dentro de la clasificación de créditos a pagar, **siempre que haya tenido conocimiento de las mismas, bien porque la administración, en forma expresa, y en respuesta a la solicitud que este eleva al respecto, así lo informó, o porque se entera de su existencia por otro medio.**

3.- Caso concreto: Excepción de falta de calidad de deudor solidario.

⁷ De acuerdo con el artículo 238-7 del Código de Comercio.

⁸ De acuerdo con el artículo 2495-6 del Código Civil.

⁹ Facultad contemplada en el artículo 240 del Código de Comercio.

¹⁰ Ver artículo 243 del Código de Comercio.

3.1.- En el proceso se discute la legalidad de los actos administrativos que resolvieron las excepciones propuestas por el demandante contra el Mandamiento de Pago No. 8520065410306-000158 del 30 de mayo de 2002, proferido por la División de Cobranzas de la Administración de Impuestos Nacionales de Tunja.

El Tribunal encontró probada la excepción de falta de calidad de deudor solidario, contenida en el numeral 1º del párrafo del artículo 831 del E.T., pues concluyó que el señor Córdoba Ojeda, en su calidad de liquidador de la sociedad Librería y Papelería Corsi Ltda., no incumplió su obligación de incluir las deudas tributarias de aquella dentro de la prelación de créditos, pues pese a informar a la Dian sobre la liquidación de la librería, no obtuvo respuesta oportuna por parte de aquella.

El recurso de apelación se centra en dos aspectos: i) la efectiva configuración de una responsabilidad solidaria en cabeza del demandante y ii) la no vulneración del debido proceso, por la supuesta falta de vinculación del actor al proceso de determinación de la obligación exigida en el mandamiento de pago.

3.2.- Antes de analizar el primer cargo de apelación, la Sala advierte que si bien el impugnante respalda sus afirmaciones en el envío de los Oficios No. 00175 de 22 de mayo, 00025 del 12 de agosto y 002206 de 20 de noviembre, todos de 1997, los cuales adjunta al escrito de apelación, de éstos sólo se apreciarán los dos últimos, que ya habían sido allegados con los antecedentes administrativos, mientras que el primero no puede ser objeto de valoración pues no se aportó en la primera instancia y no cumple con los requisitos para admitir la inclusión de pruebas en segunda instancia¹¹.

Por esa razón, en lo que a dicho documento respecta, la Sala sólo estudiará las referencias que se hubieren hecho a este en la oportunidad procesal pertinente.

¹¹ Artículo 361 del C.de P.C.: *“PRUEBAS EN SEGUNDA INSTANCIA. Cuando se trata de apelación de sentencia, en el término de ejecutoria del auto que admita el recurso, las partes podrán pedir pruebas, que se decretarán únicamente en los siguientes casos:*

- 1. Cuando todas las partes las pidan de común acuerdo.*
- 2. Cuando decretadas en la primera instancia, se dejaron de practicar sin culpa de la parte que las pidió, pero sólo con el fin de practicarlas o de cumplir requisitos que les falten para su perfeccionamiento.*
- 3. Cuando versen sobre hechos ocurridos después de transcurrida la oportunidad para pedir pruebas en primera instancia, pero solamente para demostrarlos o desvirtuarlos.*
- 4. Cuando se trate de documentos que no pudieron aducirse en la primera instancia por fuerza mayor o caso fortuito, o por obra de la parte contraria.*
- 5. Si con ellas se persigue desvirtuar los documentos de que trate el ordinal anterior.*

(...).”

3.3.- Respecto al fondo del cargo, la Sala considera que, contrario a lo afirmado por el recurrente, en el *sub júdice* no concurren los supuestos para establecer que el demandante, como liquidador de la sociedad contribuyente, es solidariamente responsable de las deudas de ésta, por las siguientes razones:

3.3.1.- En reunión extraordinaria celebrada por los socios de la Librería y Papelería Corsi Ltda., se acordó disolver la sociedad e iniciar el proceso de liquidación de la misma, a partir del 03 de junio de 1997, fecha en la cual, además, se designó como liquidador al señor Hernando Córdoba Ojeda¹².

3.3.2.- Mediante escrito radicado el 22 de julio de 1997 en la Dirección de Impuestos y Aduanas de Tunja, el liquidador informó a la administración:

“En cumplimiento de lo dispuesto por el Artículo 847 del Estatuto Tributario, informo a ustedes que la Sociedad “LIBRERÍA Y PAPELERÍA CORSI LTDA” se ha disuelto y entró en liquidación¹³”

3.3.3.- Por Oficio No. 000211 del 12 de agosto de 1997, la Jefe de División de Cobranzas de la Dian Tunja, le solicita al demandante que remita: certificado de existencia y representación legal de la Cámara de Comercio, acta de disolución de la sociedad y su causal, inventarios y balance y fotocopias de las declaraciones de iva, renta y retención en la fuente, correspondientes a los dos últimos años¹⁴.

3.3.4.- El señor Córdoba Ojeda envió la documentación solicitada, que fue recibida en las oficinas de la demandada el 28 de agosto de 1997¹⁵.

3.3.5.- El 20 de septiembre de 1997, con la Escritura Pública No. 376 de la Notaría Única de Belén (Boyacá), se protocolizó el acta final de liquidación de la sociedad, en la que se dejó constancia de las siguientes circunstancias:

-Los pasivos de la sociedad ascendían a doscientos setenta y cuatro millones setenta y cuatro mil setecientos nueve pesos, con dieciséis centavos (\$274.074.709.16), de los cuales, cuatrocientos veintiocho mil pesos (\$428.000) correspondían a impuestos por pagar.

¹² Fls. 1845-1846. Cuaderno Anexo enviado en respuesta al oficio LMSM 0927. Según foliatura de origen.

¹³ Fl. 1 Cuaderno Principal.

¹⁴ Fl. 654 Cuaderno Anexo No. 5. Según foliatura de origen.

¹⁵ Fls. 655 a 726 Cuaderno Anexo No.5. Según foliatura de origen.

-El socio Armando Corsi Otálora adquirió los activos y pasivos de la sociedad. Con los ingresos obtenidos por la enajenación de los activos, se pagó a los socios el patrimonio neto que le correspondía a cada uno.

3.3.6.- La matrícula mercantil de la Librería y Papelería Corsi Ltda. fue cancelada el 26 de septiembre de 1997¹⁶.

3.3.7.- El 02 de septiembre de ese mismo año, por Oficios Nos. L00237 y S00237A, la Jefe de la División de Cobranzas de la Dian, Seccional Tunja, solicitó a la Jefe de la División de Control y Penalización Tributaria y a la Jefe de la División de Liquidación, respectivamente, que le informaran, si la librería poseía alguna deuda con el fisco.

En respuesta a ese requerimiento, la primera le envió una relación de las actuaciones administrativas adelantadas en esa dependencia en contra de la contribuyente (en escrito del 18 de septiembre de 1997)¹⁷. Posteriormente¹⁸ amplió la información, en el sentido de indicar las declaraciones que debía presentar la sociedad.

Por su parte, la segunda dio respuesta el 08 de septiembre de 1997, manifestando, que a la sociedad “*se le profirieron dos liquidaciones de corrección aritmética (sic) por imponentes año 1989*”¹⁹

3.3.8.-Finalmente, la administración **profirió** el Oficio No. 002206, de noviembre 20 de 1997, dirigido al señor Córdoba Ojeda, en el que precisa que la Librería estaba en la obligación de presentar las declaraciones por concepto de Renta, Iva y retención en la fuente, por los años 1992 a 1997²⁰.

De este último, vale aclarar, no existe constancia de notificación.

3.4.- Del recuento anterior se impone concluir que cuando el demandante, en su condición de liquidador de la sociedad contribuyente, finalizó el proceso liquidatorio, la administración no había reportado las acreencias fiscales de la

¹⁶ Fl. 769 Cuaderno Anexo No. 6. Según foliatura de origen.

¹⁷ Fls. 730 a 731. . Cuaderno Anexo No. 5 Según foliatura de origen.

¹⁸ En oficio No. 00219 del 18 de noviembre de 1997. Esto, por requerimiento que le hizo la Jefe de la División de Cobranzas el 14 de noviembre de 1997 (Fl. 736. Cuaderno Anexo No. 5 Según foliatura de origen)

¹⁹ Fl. 729. Cuaderno Anexo No. 5 Según foliatura de origen.

²⁰ Fl 758. Cuaderno Anexo No. 6 según foliatura de origen.

librería, luego, no podía exigírsele que las incluyera dentro de los créditos a liquidar.

Tampoco puede afirmarse que el actor tuvo conocimiento de esas obligaciones, por medios distintos a la comunicación que debía remitir la Dian, específicamente, mediante el Oficio No. 00175 de 22 de mayo de 1997, porque además de que no se acreditó que hubiese sido notificado, lo cierto es que este, de acuerdo con lo expresado por la demandada, estaba dirigido a la sociedad contribuyente.

Súmese a esto, que para esa fecha el señor Córdoba Ojeda no había sido designado como liquidador.

Eso explica que el referido oficio no tenga los efectos que pretende atribuirle la Dian, esto es, que hubiese servido de medio eficaz para que el liquidador conociera los créditos fiscales pendientes de pago, para que los incluyera en el proceso de liquidación.

En consecuencia, era imposible que dichas obligaciones se hicieran valer en el curso de la liquidación, pues eran ignoradas por el señor Córdoba Ojeda.

3.5.- No puede perderse de vista que, para el momento en que el liquidador solicitó la información relativa a las deudas fiscales de la sociedad, y hasta su liquidación, la demandada no tenía certeza acerca de las obligaciones de la librería, pues el proceso de fiscalización que lo llevó a proferir las resoluciones sanción por las que se libró mandamiento de pago, se inició en una fecha posterior a la comunicación enviada por el actor.

Y es que, de acuerdo con los medios de convicción allegados al proceso, la investigación tributaria que se siguió a la librería, inició con el Auto de Apertura No. 1602 del **03 de septiembre de 1997**.

Así expresamente se indica en la Resolución No. 00030 del 24 de julio de 1998, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución No. 001 de 04 de febrero de 1998, que impuso sanción por no declarar a la sociedad Librería y Papelería Corsi Ltda. Allí se lee: *“Con Auto de Apertura No. 1602 de fecha 03 de septiembre de 1997 se inicia investigación tributaria a la*

Sociedad Librería y Papelería Corsi Ltda. por el programa OF obligaciones formales²¹. (Subrayas fuera del texto).

Repárese además, en el hecho de que las resoluciones sancionatorias fueron proferidas entre el 19 de diciembre de 1997 y el 15 de abril de 1999, es decir, cuando ya se había liquidado la sociedad contribuyente.

No había, pues, manera alguna de que la administración cumpliera con la obligación de “*presentar o remitir la liquidación de los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses a cargo del deudor*”, pues no tenía certeza de las mismas.

3.6.- En esas condiciones, era necesario que la administración interviniera en el proceso de liquidación, a fin de que se aseguraran los recursos necesarios, mientras se determinaba con precisión el monto de las obligaciones, como lo ordena el artículo 849-2 del E.T., que dispone:

“Artículo 849-2. Provisión para el pago de impuestos. <Artículo adicionado por el artículo 96 de la Ley 6 de 1992> En los procesos de sucesión, concordatarios, concurso de acreedores, quiebra, intervención, liquidación voluntaria, judicial o administrativa, en los cuales intervenga la Administración de Impuestos, deberán efectuarse las reservas correspondientes constituyendo el respectivo depósito o garantía, en el caso de existir algún proceso de determinación o discusión en trámite.”

Sin embargo, sólo hasta el 20 de noviembre de 1997, en un oficio (sin constancia de notificación), ésta señaló que la contribuyente debía presentar las declaraciones de los impuestos de renta, iva y la retención en la fuente, de los períodos correspondientes a los años 1992 a 1997.

Para ese momento, ya la sociedad había sido liquidada, y los pasivos, entre ellos los créditos fiscales, fueron adquiridos por uno de los socios.

3.7.- En ese orden de ideas, de acuerdo con las pautas fijadas en el punto 2) de esta sentencia, los supuestos fácticos del caso concreto no se subsumen en la figura de la responsabilidad tributaria solidaria que contempla el parágrafo del artículo 847 del E.T. y, por lo tanto, tal como lo declaró el juez de primera instancia, era procedente la excepción de falta de calidad de deudor solidario.

²¹ Fl. 37 Cuaderno Anexo 1. Según foliatura de origen.

3.8.- Ese argumento resulta suficiente para confirmar la sentencia de primera instancia, que declaró la nulidad de los actos demandados y ordenó el cese del procedimiento de cobro coactivo.

3.9.-Por todo lo anterior, la Sala concluye que el señor Hernando Córdoba Ojeda no es deudor solidario de las obligaciones tributarias liquidadas en el Mandamiento de Pago No. 8520065410306-000158 de 30 de mayo de 2002, pues no tuvo conocimiento de las mismas sino después de haber culminado su labor como liquidador de la Sociedad Librería y Papelería Corsi Ltda.

En consecuencia, confirmará la sentencia de primera instancia, que concedió las pretensiones de la demanda.

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.- CONFIRMAR la sentencia de 24 de noviembre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Casanare, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

2.- RECONOCER personería para actuar a la abogada Maritza Alejandra Díaz Granados, como apoderada judicial de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en los términos del poder conferido, que obra en los folios 259 del expediente.

3.- DEVUÉLVASE el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ