



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., doce (12) de noviembre de dos mil quince (2015)

Radicación: 05001233300020120004001 (20083)

Actor: GRUPO PROFESIONAL ENTREPINOS S.A. LIQUIDADA (NIT 811.038.055)

Demandado: MUNICIPIO DE MEDELLÍN

Impuesto de Industria y Comercio años gravables 2004 a 2009

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandado contra la sentencia de 6 de marzo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que accedió a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso lo siguiente¹:

«**PRIMERO.-** Anular las resoluciones SH-17-0104 del 2012 y 056 de enero de (sic) 3 de 2011, expedidas por el MUNICIPIO DE MEDELLÍN.

SEGUNDO.- A título de restablecimiento del derecho, declarar que la sociedad GRUPO PROFESIONAL ENTREPINOS, S.A., no está obligada al pago de las sumas deducidas en los actos anulados, por valor de \$232.798.831.

TERCERO.- Condenar en costas a la parte demandada- artículo 188 del CPACA-. Conforme con los artículos 188 del CPACA, 392 del C.P.C. y los Acuerdos 1887 y 2222 de 2003, emanados de la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura, se fijan las agencias en derecho, en primera instancia en \$23.279.883.00, equivalentes al 10% de la suma discutida. [...]»

ANTECEDENTES

El Grupo Empresarial Entrepinos S.A. declaró el impuesto de industria y comercio en el municipio de Medellín por los años gravables 2004 a 2009, en los siguientes términos²:

¹ Folios 152 a 161

² Folios 143 a 148

Periodo	Fecha presentación	Ingresos brutos totales anuales	Base gravable	Impuesto a pagar
2004	11-02-2005	\$738.555.000	\$738.555.000	\$7.386.000
2005	22-02-2006	\$1.391.093.000	\$1.391.093.000	\$13.911.000
2006	26-02-2007	\$681.888.000	\$681.888.000	\$6.819.000
2007	08-02-2008	\$732.945.000	\$732.945.000	\$7.329.000
2008	12-02-2009	\$705.266.000	\$705.266.000	\$7.053.000
2009	16-03-2010	\$1.037.000	\$1.037.000	\$10.000
TOTAL				\$42.508.000

Durante los citados periodos, el Grupo Empresarial Entrepinos S.A. desarrolló, a través de fiducia mercantil, los siguientes proyectos inmobiliarios:

- El Molino de San Lucas ADM
- Urbanización Calera Alta Etapa 1 y 2
- Urbanización Entrepinos Etapa I
- Urbanización Entrepinos Etapa II
- Urbanización Entrepinos Etapa III

Para obtener el paz y salvo para el recibo de obras ante Planeación Municipal, en los años 2006 y 2007, el Municipio exigió a la actora el pago del 50% del impuesto de industria y comercio generado por el desarrollo de dichos proyectos, en los términos de los documentos denominados “*Advertencia de pago – impuesto de*

Industria y Comercio”, en los cuales determinó el impuesto tomando como base gravable el 80% del total del presupuesto de ventas, conforme con los artículos 2 y 5 numeral 5 del Decreto Municipal 1147 de 27 de mayo de 2005³.

El 50% del impuesto liquidado en las “advertencias de pago” fue pagado por la actora mediante cuentas de cobro 230000357552 y 23500342123 de 22 de marzo de 2006, 220000422549 de 25 de julio de 2006, 245000654140 de 14 de marzo de 2007 y 240007569934 de 29 de mayo de 2007⁴.

Por escritura pública 4596 de 23 de diciembre de 2009, de la Notaría 20 de Medellín, inscrita en el registro mercantil al día siguiente, se declaró la liquidación definitiva de la actora⁵. Además, la Cámara de Comercio de Medellín canceló la matrícula mercantil.

Mediante Resolución 56 de 3 de enero de 2011⁶, el municipio de Medellín determinó que el Grupo Profesional Entrepinos le debía \$232.798.831 correspondiente al 50% restante del impuesto de industria y Comercio por los proyectos de construcción ya relacionados⁷.

³ Modificado por el Decreto Municipal 2454 de 17 de noviembre de 2005.

⁴ Folios 133, 135, 137, 139 y 141

⁵ Folio 49

⁶ “Por medio de la cual se fija un debido cobrar del Impuesto de Industria y Comercio”

⁷ Folios 24 a 35

Por Resolución SH-17-0104 de 10 de febrero de 2012 se confirmó en reconsideración el acto anterior⁸.

DEMANDA

El **GRUPO PROFESIONAL ENTREPINOS S.A.** en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:

- 1) «La NULIDAD de los actos administrativos proferidos por EL MUNICIPIO DE MEDELLÍN que a continuación se describen:
 - a) Que se declare la nulidad de la Resolución No. 056 del 3 de enero de 2011 emitida por la Subsecretaría de Rentas Municipales del Municipio de Medellín.
 - b) Que se declare la nulidad de la Resolución al recurso de reposición dada en la Resolución SH-17-0104 notificada el 1º de marzo de 2012 emitida por el Secretario de Hacienda Municipal del Municipio de Medellín.

- 2) Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, se RESTABLEZCA EL DERECHO de la sociedad GRUPO PROFESIONAL ENTREPINOS S.A., declarando que la misma no adeuda la suma de \$233.198.831 que pretende cobrar el Municipio de Municipio de Medellín por concepto de Industria y Comercio.

- 3) Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 392 del Código de procedimiento Civil, solicito condenar en costas a la entidad demandada en virtud de su actuación».

⁸ Folios 36 a 46

Citó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 26, 29, 48, 95 numeral 9, 338 y 363 de la Constitución Política
- Artículo 685 del Estatuto Tributario.
- Artículos 78 y siguientes del Decreto Municipal 924 de 2009.
- Artículo 26 del Acuerdo 67 de 2008.
- Artículo 23 del Acuerdo 57 de 2003.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Violación del debido proceso

En aplicación del artículo 59 de la Ley 788 de 2002, mediante los Decretos 11 de 2004 y 924 de 2009, el Municipio adoptó el procedimiento establecido en el Estatuto Tributario Nacional para la administración, discusión, cobro, devoluciones y sanciones de los impuestos nacionales.

Por ello, en la determinación de impuestos, el Municipio debía practicar emplazamiento para corregir, requerimiento especial, liquidación oficial de revisión y conceder el recurso de reconsideración. No obstante, para expedir los actos acusados no aplicó este procedimiento.

La actora declaró el impuesto de industria y comercio por los años gravables 2004 a 2009, como lo establecen Decretos 11 de 2004 y 924 de 2009. En ese sentido, la determinación de un mayor impuesto a pagar se debe hacer conforme lo establecen las citadas normas, y no mediante la expedición de un “debido cobrar”, pues este no está contemplado como acto de determinación tributaria, ni estuvo precedido de un emplazamiento para corregir y un requerimiento especial. Tampoco se soportó en las declaraciones de ICA presentadas por la demandante.

En concordancia con lo establecido en el Estatuto Tributario, los Decretos 11 de 2004 y 924 de 2009 establecen el siguiente procedimiento de determinación tributaria:

1. El contribuyente presenta la declaración anual, en la que establece la base gravable y el impuesto a cargo.
2. Mediante factura mensual, el Municipio difiere el cobro del impuesto determinado por el contribuyente a doce cuotas. Dicho cobro se hace de forma anticipada teniendo como base el valor del impuesto declarado en el año anterior y se reajusta una vez presentada la declaración con base en los ingresos del año anterior.
3. Si el Municipio encuentra indicios de inexactitud en la declaración debe expedir requerimiento especial y liquidación oficial de revisión, contra la que procede el

recurso de reconsideración. Previo al requerimiento especial puede proferir emplazamiento para corregir.

4. Agotada la vía gubernativa y en firme la liquidación oficial de revisión, la Administración puede iniciar proceso de cobro administrativo.

No obstante, atendiendo al procedimiento para la obtención del paz y salvo necesario para el recibo de obras en el caso de actividades de construcción, la actora liquidó y pagó el impuesto establecido en el artículo 4 del Decreto Municipal 2454 de 2005, equivalente al 50% de las unidades que conforman cada proyecto, que no puede ser considerada como una declaración alterna a la declaración anual.

Ello, porque la única declaración del impuesto de industria y comercio válida y legalmente establecida es la anual, que contiene el total de los ingresos provenientes de las actividades gravadas, entre ellas, las derivadas del servicio de la construcción, que, además, la actora ejerce de manera permanente.

Igualmente, no existe fundamento legal para sustentar la determinación y cobro del impuesto por fuera de la declaración anual del impuesto. El cobro del 50% para el recibo de obras resulta contradictorio con la existencia de la declaración anual, pues el mismo Municipio reconoce que solo hay un impuesto de industria y comercio y corresponde al declarado por los contribuyentes o determinado por la Administración a través de la liquidación oficial de revisión y no mediante un “debido cobrar”.

En consecuencia, son nulos los actos demandados por violación de las normas de procedimiento.

Los actos demandados también son nulos por falta de motivación, pues no explican, al menos sumariamente, los hechos y las normas en que se soportan para fijar el “debido cobrar”.

No existe sustento legal para la fijación del “debido cobrar”

Con base en los artículos 35 parágrafo 1 del Acuerdo 57 de 2003 y 5 del Decreto 1147 de 2005, que se refieren a actividades ocasionales de construcción, la actora pagó anticipadamente el supuesto impuesto de industria y comercio por esas actividades.

No obstante, la demandante es una sociedad domiciliada en Medellín desde el 18 de febrero de 2003 y es contribuyente de ICA por la realización de actividades permanentes en dicho municipio.

Las normas que se aplican a la actora son los artículos 23 del Acuerdo 57 de 2003 y 26 del Acuerdo 67 de 2008, que, respectivamente, establecían el hecho generador

del ICA por los años 2004 a 2008 y 2009, por la realización de actividades permanentes en el Municipio.

Con base en el Decreto 1147 de 2005, el pago del 50% es un abono al impuesto definitivo. Sin embargo, no existe la obligación de pagar el otro 50%, pues lo que la actora pagó finalmente fue el valor declarado en los denuncios anuales de ICA presentados por ella y que no han sido objeto revisión por parte de la Administración.

De otra parte, se reitera, la resolución demandada que fija un “debido cobrar” no es acto autónomo e independiente de las declaraciones anuales presentadas por la actora, pues ello sería gravar dos veces los mismos ingresos.

En efecto, por los periodos 2004 a 2009 la demandante declaró y pago el ICA por la totalidad de los ingresos recibidos en cada periodo, que fueron debidamente registrados en la contabilidad de la sociedad y que coinciden con los ingresos de renta e IVA, según se acredita con el certificado de revisor fiscal.

El Municipio pretende incrementar “el debido cobrar”, mediante la creación de una declaración de industria y comercio alterna, paralela y adicional a la obligación sustancial determinada en la declaración anual, que además, ya está satisfecha.

Los formularios de las declaraciones del impuesto de industria y comercio por los años 2004 a 2009 corroboran que los contribuyentes con actividades permanentes no hacen ningún abono al impuesto, pues en dichos formularios no existe un renglón para la aplicación de ese abono.

Nulidad por indebida acumulación de periodos

Según la Ley 14 de 1983, el impuesto de industria y comercio es de periodo anual. El artículo 694 del Estatuto Tributario exige la independencia de las liquidaciones, de manera que para su fiscalización se requiere la autonomía de los periodos.

Excepcionalmente, el artículo 695 del mismo estatuto prevé que en el caso de las declaraciones de IVA y retenciones en la fuente, los emplazamientos, requerimientos, liquidaciones oficiales y demás actos pueden referirse a más de un periodo gravable.

De acuerdo con lo anterior, la acumulación del impuesto de industria y comercio por proyectos inmobiliarios, sin atender a los periodos gravables, va en contravía del artículo 794 del Estatuto Tributario, pues debió determinarse cuales declaraciones eran objeto de fiscalización y las razones que sustentaban su modificación.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El demandado se opuso a las pretensiones de la demanda, en los siguientes términos⁹:

El concepto por el cual la demandante pagó el 50% del ICA por los proyectos inmobiliarios, corresponde al impuesto por actividades de construcción, pues según el artículo 4 numeral 5 del Decreto 2454 de 2005, para el recibo de obras ante Planeación Municipal es necesario que se entregue el certificado de pago del impuesto de industria y comercio generado por el desarrollo de tales actividades. Dicho certificado se expide una vez pagado el impuesto, equivalente como mínimo al 50% de las unidades que conforman el proyecto.

Conforme con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, son contribuyentes del ICA las personas que realicen directa o indirectamente actividades comerciales, industriales y de servicios en las respectivas jurisdicciones municipales, ya sea en forma permanente u ocasional. Y según el artículo 36 de la misma ley, la construcción y la urbanización son actividades de servicios, gravadas con el impuesto de industria y comercio.

Por su parte, según el artículo 31 del Acuerdo 57 de 2003, están gravadas las actividades ocasionales, por lo cual la base gravable se determina teniendo en cuenta solo los meses en los cuales se realizó la actividad.

⁹ Folios 64 a 78

Para el caso de los constructores, se presume que al momento de adquirir el paz y salvo para la instalación de los servicios públicos, se vende el inmueble. Por lo tanto, se toma como periodo de causación del impuesto el año en el que se efectúa el abono del impuesto de industria y comercio sobre el valor estimado por el contribuyente en el precio de venta.

Dentro de la autonomía de las entidades territoriales, los municipios tienen, entre otras atribuciones, la de fijar el debido cobrar, que se toma con base en informes, investigaciones o pruebas aportadas por los funcionarios o los contribuyentes.

Para ese cobro no es necesario que exista previamente una declaración del tributo por parte del contribuyente, pues si bien las normas parten de la base de la declaración, es solo para los tributos que la tengan establecida.

Adicionalmente, conforme con el artículo 74 del Decreto Municipal 924 de 2009, el Municipio puede expedir actos de trámite y definitivos para la correcta determinación de los impuestos, dentro de los cuales están los del debido cobrar.

El acto que fijó el debido cobrar está debidamente motivado, pues las consideraciones indican suficientemente las razones de hecho y de derecho que tuvo en cuenta el Municipio para expedirlo. Por consiguiente, no se configura la falta de motivación.

Tampoco existe expedición irregular de los actos demandados, basada en una inadecuada controversia de los argumentos del contribuyente, pues no existe una única forma de desvirtuarlos.

De otra parte, los Decretos Municipales 1147 y 2454 de 2005 prevén el cumplimiento de normas tributarias como el Acuerdo 17 de 2003 y el Decreto 924 de 2009, conforme con las cuales una vez exista el permiso de venta de los proyectos de construcción, que otorga Planeación Municipal, el contribuyente debe pagar el impuesto de industria y comercio.

Conforme con el procedimiento previsto por el Municipio para obtener el paz y salvo, los contribuyentes del sector de la construcción que presentan las declaraciones de ICA deben tomar los valores pagados como abono del impuesto y estos se descuentan para el periodo gravable siguiente.

En el presente asunto, la actora es beneficiaria de varios proyectos inmobiliarios, desarrollados a través de fiducia mercantil. En consecuencia, es la responsable del pago del impuesto de industria y comercio.

Además, la actora ejerce dos actividades, una propia y otra delegada. La primera, la constituyen los rendimientos financieros, por los que pagó el impuesto por los

periodos gravables 2006 a 2009. Y la segunda, la constituyen los proyectos mencionados, actividad que no fue declarada en los referidos periodos.

Por lo anterior, se solicita mantener la legalidad de los actos acusados, pues estuvieron soportados en la ley y en las normas municipales.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda, con base en los argumentos que se resumen así¹⁰:

En cumplimiento de los artículos 66 de la Ley 383 de 1997 y 59 de la Ley 788 de 2002, para la administración, fiscalización, determinación, discusión y cobro de los impuestos territoriales debe aplicarse el procedimiento establecido en el Estatuto Tributario Nacional.

En ese sentido, los artículos 43 a 53 del Decreto Municipal 11 de 2004 y 78, 85 a 87, 106 y 127 del Decreto Municipal 924 de 2009 establecieron el procedimiento para la determinación oficial del impuesto en el municipio de Medellín. Para garantizar el debido proceso, estas normas consagran el requerimiento especial como acto previo para proferir liquidación oficial de revisión.

¹⁰ Folios 152 a 161

A través de los actos demandados, con el nombre de “debido cobrar”, el Municipio determinó en \$232.798.831 el 50% restante del impuesto de industria y comercio generado por los proyectos constructivos desarrollados en los años 2004 a 2009.

El pago o cancelación del 50% que realizó la actora, se asimila a un pago anticipado de ICA, bajo la figura de la retención, como se infiere de los artículos 35 a 37 del Decreto Municipal 11 de 2004, norma que rigió hasta el 26 de junio de 2009. Dicha figura también está contemplada en los artículos 56 y siguientes del Decreto Municipal 924 de 2009.

En las declaraciones privadas debían registrarse todos los ingresos, incluidos los provenientes de la actividad de construcción y deducir lo pagado anticipadamente a título de retención.

Si el Municipio consideraba que el contribuyente había dejado de denunciar algunos ingresos por los periodos en cuestión, debió practicar requerimiento especial y luego liquidación oficial de revisión para modificar las declaraciones privadas. Y si consideraba que había algún error en la declaración de retenciones, presentada para complementar el requisito de la obra, debió agotar el procedimiento previo previsto en el Decreto 924 de 2009 y no expedir un “debido cobrar”, que no está contemplado en las normas tributarias del orden municipal y nacional como acto idóneo para determinar oficialmente impuestos o modificar las declaraciones privadas presentadas por los contribuyentes.

Por lo anterior, el Tribunal anuló los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho declaró que la actora no estaba obligada a pagar el valor determinado en estos actos.

El *a quo* condenó en costas a la demandada, para lo cual se fijó como agencias en derecho a cargo del Municipio, la suma de \$23.279.883, que corresponde al 10% del monto discutido en el proceso.

RECURSO DE APELACIÓN

El **demandado** apeló con fundamento en los siguientes argumentos¹¹:

No existe violación al debido proceso porque fue la misma actora quien declaró que vendió varios proyectos inmobiliarios en el municipio de Medellín, por los cuales liquidó y pagó, a título de ICA, el 50% del promedio de ventas. Es decir, fue la demandante quien denunció el hecho generador del tributo.

Por esa razón, el Municipio no requirió a la demandante y la Administración se limitó a aceptar el valor liquidado voluntariamente por la sociedad, en cumplimiento de su obligación tributaria.

¹¹ FI 284-292 c.p.

Un requerimiento especial se profiere cuando la Administración no está de acuerdo con los valores registrados en las declaraciones tributarias, que no es el caso, pues el Municipio estuvo de acuerdo con el impuesto declarado por la demandante.

El acto del debido cobrar es válido, pues constituye la manifestación de voluntad de la Administración para liquidar el tributo de que es titular el Municipio, liquidación que no puede quedar al arbitrio del contribuyente.

La actora es responsable del 50% restante del ICA por la venta de proyectos constructivos, suma que no pagó. Con base en el principio de eficiencia tributaria, el Municipio no puede renunciar al cobro de dicha suma.

Asimismo, nada obsta para que se obligue a la sociedad fiduciaria (Alianza Fiduciaria S.A.) para que contribuya con los impuestos de que es responsable como vocera de los patrimonios autónomos.

No era necesario proferir emplazamiento para corregir ni requerimiento especial, por cuanto existe un impuesto a cargo de la actora por la actividad de construcción que desarrolla y que debe pagarse al momento de recibo de la obra, pues no se trata de una declaración privada en los términos de las normas locales.

Aunque es cierto el análisis del *a quo* sobre el procedimiento para determinar oficialmente el impuesto mediante liquidación de revisión, este no tuvo en cuenta el

Decreto 1147 de 2005, por el cual el Municipio reglamentó los requisitos para el recibo de obras de parcelación, urbanismo y construcción, expedido con fundamento en la Ley 388 de 1997.

Este decreto sirve de mecanismo de control para evitar la elusión del ICA, mas no es un procedimiento tributario, como se pretende hacer ver, pues en materia tributaria el procedimiento aplicable es el previsto en el Decreto 924 de 2009, que se le aplicó a la demandante.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos de la demanda¹² y el Municipio, los argumentos de la apelación¹³. El **Ministerio Público** no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, la Sala decide sobre la legalidad de los actos por los cuales el municipio de Medellín fijó a la actora un “debido cobrar del impuesto de industria y comercio” por varios proyectos de construcción.

¹² Folios 184 a 189

¹³ Folios 179 a 183

No obstante, previamente establece si al momento de presentar la demanda la actora tenía capacidad para ser parte. Lo anterior, por cuanto antes de la expedición de la Resolución 56 de 3 de enero de 2011, por la cual el Municipio fijó a la actora “*un debido cobrar del impuesto de industria y comercio*” por varios proyectos inmobiliarios, ya la demandante se había liquidado, pues por escritura pública de 23 de diciembre de 2009, inscrita en el registro mercantil el 24 del mismo mes, la demandante se liquidó definitivamente y aprobó su cuenta final de liquidación¹⁴.

Para resolver, se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencia de 23 de abril de 2015¹⁵.

De acuerdo con el artículo 98 del Código de Comercio, una vez constituida legalmente, la sociedad forma una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados. Así, la sociedad es una persona jurídica con capacidad para ser sujeto de derechos y obligaciones, y, por consiguiente, para ser parte en un proceso, atributo que conserva hasta tanto se liquide definitivamente, esto es, se apruebe la cuenta final de su liquidación y se inscriba este acto en el registro mercantil, momento en el cual desaparece o se extingue la persona jurídica¹⁶.

¹⁴ Certificado especial de la Cámara de Comercio de Medellín para Antioquia, expedido el 25 de junio de 2012.

¹⁵ Exp. 20688, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

¹⁶ Sentencia del 11 de junio de 2009, exp. 16319, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Sobre el momento en que se extingue o desaparece la persona jurídica, la Sala ha precisado lo siguiente¹⁷:

“Refiriéndose a este tema, la Superintendencia de Sociedades indicó que con la inscripción en el registro mercantil de la cuenta final de liquidación, “desaparece del mundo jurídico la sociedad, y por ende todos sus órganos de administración y de fiscalización si existieren, desapareciendo así del tráfico mercantil como persona jurídica, en consecuencia no puede de ninguna manera seguir actuando ejerciendo derechos y adquiriendo obligaciones.”, y **“al ser inscrita la cuenta final de liquidación en el registro mercantil, se extingue la vida jurídica de la sociedad, por tanto mal podría ser parte dentro de un proceso una persona jurídica que no existe”**¹⁸. (Se destaca)

En similar sentido, en Oficio 220-111154 del 17 de julio de 2014, la Superintendencia de Sociedades precisó lo siguiente:

“¿En qué momento se extingue completamente la sociedad?

“[...] solo con la inscripción en el registro mercantil del acta contentiva de la cuenta final de liquidación (no antes) la sociedad se extingue del mundo jurídico y por ende, todos sus órganos de administración y de fiscalización si existieren; esto es que a partir de ahí desaparece del tráfico mercantil como tal y en consecuencia, **no puede ejercer derechos ni asumir obligaciones, máxime que su matrícula ha de cancelarse”**

¹⁷ Sentencia del 30 de abril de 2014, exp. 19575, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹⁸ Oficio 220-036327 de 21 de mayo de 2008 de la Superintendencia de Sociedades

[...]

7. ¿Cuándo desaparece la sociedad, como sujeto de derecho?

“[...] es cuando se surta la inscripción en el registro mercantil de los documentos correspondientes a la cuenta final de liquidación, que la sociedad para todos los efectos desaparece como sujeto de derecho y con ella, los órganos a través de los cuales actúa, lo que a su turno implica que el liquidador ostentará hasta entonces el carácter de representante legal y en tal virtud estará llamado a responder y actuar en nombre de la misma.” (Se destaca)

Así pues, con la inscripción en el registro mercantil de la cuenta final de liquidación, esto es, la liquidación definitiva de la sociedad, esta desaparece como sujeto de derecho. En consecuencia, hasta ese momento el liquidador tiene capacidad para representarla legalmente.

En efecto, **el liquidador de una sociedad que ya se liquidó solo responde por los perjuicios causados por el incumplimiento de sus deberes**, para lo cual el artículo 255 del Código de Comercio prevé que las acciones de los terceros (y los asociados) contra los liquidadores prescriben en cinco años, a partir de la fecha de la aprobación de la cuenta final de la liquidación.

Al respecto, la doctrina ha dicho que *“a partir de la aprobación de la cuenta final de liquidación no subsisten sino acciones de los asociados y de los terceros contra el liquidador; ya no se trata de acciones contra la sociedad que puedan seguirse contra el liquidador como administrador de ese patrimonio social, sino de acciones derivadas de la obligación interpuesta en el artículo 255 del Código al liquidador de responder por los perjuicios causados a los socios y a los terceros “por violación o negligencia en el cumplimiento de sus deberes”.*¹⁹

A su vez, **la efectividad de los derechos de los terceros contra el liquidador por actos de la sociedad solamente pueden intentarse durante el período de la liquidación**, pues *“clausurada esta con la aprobación de la cuenta final de la misma, no hay propiamente obligaciones sociales, ya que desde entonces deja de existir el patrimonio social”.*²⁰

En consecuencia, *“Si no han sido pagadas todas las obligaciones, ya no es posible intentar su cobro, la acción procedente entonces, tanto de parte de los socios como de los terceros, es la indemnización de perjuicios que representa para ellos el no pago, **si es debido a dolo o culpa del liquidador en el cumplimiento de sus funciones.** [...] Son, pues, dos clases muy distintas de acciones las que pueden intentar los socios y los terceros contra un liquidador: **las enderezadas directamente a obtener el pago de los créditos de que sean titulares contra la sociedad, que solamente pueden proponerse como tales durante la***

¹⁹ *Sociedades Comerciales Vol. 1. Teoría General.* Gabino Pinzón. Quinta Edición. Editorial TEMIS S.A.1988, pág. 263.

²⁰ *Ibíd.*

*liquidación, y las enderezadas al pago de los perjuicios causados por no haber sido atendidos debidamente los créditos”.*²¹

En suma, **una sociedad liquidada no es sujeto de derechos y obligaciones** y por tratarse de una persona jurídica que ya no existe, tampoco puede demandar ni ser demandada²².

Por la misma razón, el liquidador no tiene su representación legal ni puede exigírsele a este el cumplimiento de las obligaciones a cargo de la sociedad liquidada. Igual conclusión se aplica al representante legal que tenía la sociedad liquidada y que a falta de liquidador debe actuar como tal, con fundamento en el artículo 227 del Código de Comercio²³.

Frente a la capacidad para ser parte, el artículo 53 del Código General del Proceso prevé que pueden ser parte en un proceso, entre otras, las personas naturales y

²¹ *Ibíd*em

²² *Ibíd*em. Se reitera que en oficio 220-036327 de 21 de mayo de 2008, la Superintendencia de Sociedades precisó que “*al ser inscrita la cuenta final de liquidación en el registro mercantil, se extingue la vida jurídica de la sociedad, **por tanto mal podría ser parte dentro de un proceso una persona jurídica que no existe**”.* (Se resalta)

²³ **ARTÍCULO 227. ACTUACIÓN DEL REPRESENTANTE LEGAL COMO LIQUIDADOR ANTES DEL REGISTRO DEL LIQUIDADOR.** Mientras no se haga y se registre el nombramiento de liquidadores, actuarán como tales las personas que figuren inscritas en el registro mercantil del domicilio social como representantes de la sociedad.

jurídicas. No obstante, una sociedad liquidada no tiene esa capacidad porque ya no existe en el mundo jurídico.

En el caso en estudio, como se precisó, la actora se liquidó definitivamente por escritura pública de 23 de diciembre de 2009, inscrita en el registro mercantil el 24 de diciembre de 2009, como consta en el certificado especial expedido por la Cámara de Comercio de Medellín para Antioquia, que acredita también que se canceló a la demandante la matrícula mercantil²⁴.

En consecuencia, para la fecha en que se expidió el acto definitivo, esto es la Resolución No 056 de **3 de enero de 2011**, por la cual el demandado fijó a la actora *“un debido cobrar del impuesto de industria y comercio”*, la actora ya no era sujeto de derechos y obligaciones. Igualmente, al haber desaparecido de la vida jurídica no podía demandar ni ser demandada.

Asimismo, la representante legal que debía actuar como liquidadora mientras la sociedad existió, no estaba legitimada para representarla²⁵, toda vez que por la extinción de la persona jurídica, carecía de facultad para actuar como tal. Por ello, en el certificado especial de la Cámara de Comercio de Medellín para Antioquia consta que *“su último representante legal [de la actora] fue la señora VICTORIA EUGENIA OCHOA URIBE con C. C. 42.895.292 en calidad de Gerente”*²⁶.

²⁴ Folio 49

²⁵ Folio 1

²⁶ Folio 49

Por lo tanto, a la fecha de presentación de la demanda (3 de julio de 2012), la actora no tenía capacidad jurídica para ser parte en este proceso ni, por ende, podía comparecer a este.

Es de anotar que ante la falta de definición de la litis, los actos “*de debido cobrar del impuesto de industria y comercio*” no constituyen títulos ejecutivos susceptibles de ser objeto de cobro por vía administrativa, dada la inexistencia de la actora.

De acuerdo con lo anterior, el *a quo* no podía proferir fallo de fondo por ausencia del presupuesto procesal de la capacidad para ser parte dentro del proceso, motivo suficiente para revocar los numerales primero y segundo de la sentencia apelada. En su lugar, se abstiene de fallar de fondo este asunto.

Condena en costas y agencias en derecho

En la sentencia apelada, el Tribunal condenó en costas a la demandada, consistentes en agencias en derecho por \$23.279.883, que equivalen al 10% de la suma discutida.

En materia de costas, la normativa aplicable a los asuntos de conocimiento de esta jurisdicción establece la regla de que en la sentencia el juez debe pronunciarse sobre la condena en costas, con excepción de los asuntos de interés público. Además,

señala que la liquidación y ejecución de las costas se regirán por lo dispuesto en el Código de Procedimiento Civil.

Así lo prevé el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo que consagra lo siguiente:

“CONDENA EN COSTAS. Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre **la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil**”. (Se destaca)

Por su parte, el artículo 365 de la Ley 1564 de 2012 o Código General del Proceso fija las reglas para la determinación de las costas, en los siguientes términos:

“1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código.

“Además se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o de amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad o mala fe.

“2. La condena se hará en sentencia o auto que resuelva la actuación que dio lugar a aquella.

“3. En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda.

*“4. Cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, **la parte vencida** será condenada a pagar las costas de ambas instancias.*

*“5. **En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión.***

“6. Cuando fueren dos (2) o más litigantes que deban pagar las costas, el juez los condenará en proporción a su interés en el proceso; si nada se dispone al respecto, se entenderán distribuidas por partes iguales entre ellos.

*“7. **Si fueren varios los litigantes favorecidos con la condena en costas**, a cada uno de ellos se les reconocerán los gastos que hubiere sufragado y se harán por separado las liquidaciones.*

“8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

“9. Las estipulaciones de las partes en materia de costas se tendrán por no escritas. Sin embargo podrán renunciarse después de decretadas y en los casos de desistimiento o transacción.”

Así, el artículo 365 del Código General del Proceso establece, entre otras reglas, que *“se condenará en costas a la parte vencida en el proceso”* (numeral 1). También, que el juez puede condenar en costas cuando prosperen parcialmente las pretensiones de la demanda (numeral 5).

Por lo tanto, para que proceda la condena en costas es necesario, en principio, que exista una parte vencida en el proceso, total o parcialmente, y como contrapartida, una parte vencedora.

Tal situación no puede presentarse en un proceso que concluye con fallo inhibitorio, toda vez que esta decisión es la consecuencia procesal de la imposibilidad del juez de fallar de fondo un proceso. Por ende, al proferirse, no hay partes vencedora ni vencida²⁷.

Dado que en el presente asunto no se dicta fallo de fondo sino inhibitorio y, por lo mismo, no hay parte vencida, total o parcialmente, no se cumple el primero de los requisitos para que eventualmente proceda la condena en costas.

²⁷ Sentencia de 21 mayo de 1999, exp. 9408, C.P. Delio Gómez Leyva

Por lo tanto, se revoca el numeral tercero de la parte resolutive de la sentencia apelada y, en su lugar, no se condena en costas a ninguna de las partes.

En suma, se revoca totalmente la sentencia apelada y, en su lugar, se profiere fallo inhibitorio por falta de capacidad de la actora para ser parte y no se condena en costas a ninguna de las partes.

Por último, el Consejero de Estado doctor JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ manifiesta que se declara impedido para conocer del presente asunto por haber conocido del proceso en instancia anterior dado que fue ponente de la sentencia apelada. Ello, con fundamento en los artículos 130 del C.P.A.C.A y 141 numeral 2 del C.G.P.

La Sala acepta el impedimento del doctor JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ y, en consecuencia, lo declara separado del conocimiento del presente asunto. No ordena el sorteo de conjuez porque existe quórum para decidir (artículo 131 del C.P.A.C.A)

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,

F A L L A

ACÉPTASE el impedimento manifestado por el Consejero de Estado doctor JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ. En consecuencia, **SEPÁRASE** del conocimiento del presente asunto. No se designa conjuez porque existe quórum para decidir.

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar dispone:

INHÍBESE para decidir sobre la legalidad de los actos demandados por las razones expuestas en la parte motiva.

No se condena en costas.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Presidente

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

