



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Bogotá D.C., veinticinco (25) de junio de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y Restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2022-00124-01 (30190)
Demandante: Adriana Betancourt Ortiz
Demandado: U.A.E Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN

Temas: Responsabilidad subsidiaria del representante legal. Deberes y obligaciones formales. Vinculación al procedimiento sancionatorio – Art. 643 del ET.

Sentencia de segunda instancia

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 9 de mayo de 2024¹, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas.

ANTECEDENTES

A través de la Resolución Sanción por no Declarar 312412020000118 del 1° de septiembre de 2020, la DIAN impuso a COOBUS S.A.S sanción por no haber presentado la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE del año 2015. En este acto se vinculó en calidad de responsable subsidiaria a la señora Adriana Betancourt Ortiz, quien presentó el recurso de reconsideración el 3 de noviembre de 2020 en contra del acto principal, que fue confirmado mediante Resolución 007574 del 23 de septiembre de 2021.

DEMANDA

Adriana Betancourt Ortiz, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó conceder las siguientes pretensiones:

«Primero. Declarar la Nulidad de la resolución 31241201202000118 del 1 de septiembre de 2020 y de la resolución 007574 del 23 de septiembre de 2021 que lo confirma. Que en forma consecuente con la declaratoria de nulidad pretendida en el numeral que antecede, se disponga a declarar a título de RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, la revocatoria de la sanción que en dicha resolución se impone a cargo de mi poderdante como responsable subsidiaria.

Segundo. Se sirva disponer la terminación de los procesos de cobro y sancionatorios en mi contra relacionados con el expediente y las resoluciones atacadas, al igual que el levantamiento de las medidas cautelares practicadas.

¹ Samai del Tribunal, índice 32. "63_SENTENCIAQUEN_SENTENCIA1RAINST2022_20240509192501".



Tercero. Se actualice de inmediato el estado de cuenta corriente que lleva la DIAN de la sociedad en liquidación, eliminando cualquier concepto a su cargo por el cobro coactivo adelantado con fundamento en el mandamiento de pago

Cuarto. Se condene a la Nación - DIAN, a pagar las costas del proceso incluidas las agencias en derecho, porque están demostrados los elementos fácticos y de derecho que prueban la irregularidad del ente fiscalizador. En cuanto a la cuantía se estima en TRES MIL NOVECIENTOS TREINA MILLONES (sic) (\$3.930.000) correspondientes a la multa impuesta por la entidad demandada»².

Como concepto de violación, sustentó como único cargo:

Eximente de responsabilidad falta de calidad del deudor subsidiario: Afirmó que la DIAN carece de la facultad para imponerle la sanción mediante los actos demandados por dos razones. Primero, debido a que a la demandante fue designada por la Superintendencia de Puertos y Transporte como representante legal de COOBUS S.A. para gestionar la recuperación de la situación y viabilidad financiera de la sociedad, sin contar con la contabilidad llevada en debida forma, por lo que no se le puede forzar a responder por las obligaciones de la sociedad, ni exigirle cumplir deberes que sobrepasan las asignadas a los liquidadores sociales³. En segundo lugar, advirtió que es improcedente aplicar la responsabilidad subsidiaria porque la deudora principal –COOBUS S.A.- aún no ha pagado las deudas pendientes, ya que para ello se requiere acto administrativo contentivo de la obligación a su cargo que se encuentre en firme. Para reforzar el argumento, citó apartes de la sentencia registrada con el radicado interno 21575⁴ de esta Corporación.

Agregó que la DIAN omitió notificarle la actuación que tenía por objeto obtener el cumplimiento de deberes formales relacionados con el impuesto CREE del año 2015, por lo que no tuvo posibilidad de controvertir los actos sobre los que se erige la sanción, ni oponerse al cobro de la obligación. Al respecto, refirió que la Administración no puede aplicar ninguna de las normas que corresponden al proceso de cobro coactivo, entre ellas los artículos 795-1 y 821 del ET, porque a la demandante «no se le practicó una liquidación oficial en la que se le haya determinado impuestos y sanciones como las que indica el título ejecutivo que sirvió de base para proferir el mandamiento ejecutivo ni le fueron notificados los actos que conforman el título ejecutivo que pretende cobrar la Administración de Impuestos Nacionales».

Finalmente, cuestionó que se pretenda responsabilizarla por el pago de los impuestos de una empresa que le fue entregada para proteger el interés público relacionado con el transporte, más no para abogar por el cumplimiento de las obligaciones de un tercero, que es la sociedad.

OPOSICIÓN

La DIAN contestó la demanda⁵ y se opuso a las pretensiones en los siguientes términos:

Argumentó que según los artículos 571 y 798 del ET, y el artículo 22 del Decreto 2243 de 2015; la demandante es responsable subsidiaria de la obligación de

² Samai del Tribunal, índices 3 y 8. "03DEMANDA 202200025.pdf y "subsanción demanda Adriana Betancur tribunal.pdf."

³ Artículos 242, 255 y 256 del Código de Comercio.

⁴ Ibidem, demanda, p. 22.

⁵ Samai del Tribunal, índice 15. "CONTESTACIÓN DEMANDA_ADRIANA BETANCOURT ORTIZ_2022-00124.pdf."



COOBUS S.A.S por la omisión en la presentación de la declaración del impuesto de renta para la equidad CREE, a la que estaba obligada la sociedad, pues para la fecha en que debía cumplirse este deber formal, el mandato de representación legal estaba vigente.

Aseguró que es irrelevante para el caso que la demandante no haya tenido la representación legal por todo el año gravable 2015, puesto que lo fue a partir del 31 de agosto de 2015, porque para el 19 de abril de 2016, fecha en que debió cumplirse con la obligación formal lo era, independientemente que no lo haya sido durante todo el año gravado con el impuesto.

Por otro lado, advirtió que le notificó el emplazamiento para declarar a la señora Betancourt Ortiz, incluso, que la demandante contestó el emplazamiento a través de un escrito radicado el 27 de septiembre de 2019, con lo que se demuestra el ejercicio del derecho de defensa y contradicción. Basándose en el mismo emplazamiento, le impuso a COOBUS S.A.S la sanción por no declarar a través de la Resolución 312412020000118 del 1° de septiembre de 2020.

Aseguró que el proceso de liquidación de la sociedad no afecta la facultad para iniciar y llevar a término el procedimiento de aforo, pues cuenta con el término legal de cinco (5) años desde que vence el plazo para declarar.

Respecto al procedimiento de liquidación judicial la demandante interpreta erradamente las reglas que lo rigen, pues el objeto del trámite es calificar y graduar las deudas, de manera que si un acreedor no presenta el crédito pendiente ante la autoridad que rige el proceso, la obligación no se extingue automáticamente. Además, en este caso, la deuda puesta en conocimiento de la superintendencia fue rechazada por falta de prueba sumaria del crédito, porque todavía no se había proferido un acto administrativo definitivo.

Por último, solicitó condenar en costas a la demandante y liquidar la parte que corresponde a las agencias en derecho de acuerdo con las tarifas definidas por el Consejo Superior de la Judicatura.

SENTENCIA APELADA

En sentencia del 9 de mayo de 2024, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas.

El a quo consideró que la DIAN vinculó a la señora Betancourt Ortiz como deudora subsidiaria de la sociedad COOBUS S.A, desde la expedición del emplazamiento para declarar con el que inició el procedimiento de aforo respecto al impuesto de renta para la equidad «CREE» del año gravable 2015, a cargo de la sociedad. De acuerdo con el material probatorio, la vinculación de la demandante estaba sustentada en que, durante el año gravable y para la fecha en que venció el plazo para declarar, representaba legalmente a COOBUS S.A.

En ese orden, la vinculación de la demandante garantizó su derecho de defensa y contradicción al permitirle ejercer los recursos en el proceso de aforo adelantado en contra de la sociedad que representaba.



Por otro lado, los artículos 572, 573 y 798 del ET autorizan la imposición de la sanción a los representantes legales por omitir el cumplimiento de los deberes formales de las sociedades, por lo que la DIAN ejerció adecuadamente su facultad sancionatoria en contra de la señora Betancourt Ortiz, máxime, porque pudo comprobar que el 19 de abril de 2016 vencía el plazo para la presentación de la declaración, en vigencia del período del mandato de la representante.

Aunado a lo anterior, la responsabilidad de declarar es exigible a la demandante porque, si bien está probado que el 15 de octubre de 2021 la superintendencia aprobó la rendición de cuentas finales de gestión de la liquidadora de la sociedad, «al no estar acreditada la inscripción del acta de aceptación de la terminación de la liquidación en el registro mercantil, esta Sala no puede relevarla [a la demandante] de las consecuencias jurídicas de su incumplimiento»⁶.

Respecto a que la DIAN debió incluir el monto de la sanción que se le imputó en el proceso de liquidación judicial de COOBUS S.A, no aceptó el argumento de la señora Betancourt Ortiz porque «el presente asunto no se refiere al proceso de fiscalización, de aforo, o de determinación -que se circunscribe propiamente a la obligación sustancial de pagar el impuesto- sino, por el contrario, el asunto se contrae a una obligación a cargo de la demandante como deudora subsidiaria por el incumplimiento a un deber formal»⁷.

Adicionalmente, refirió que no es posible acceder a las pretensiones segunda y tercera de la demanda porque, por una parte, los actos administrativos sancionatorios examinados prestarán mérito ejecutivo cuando culmine el presente proceso judicial; y por otra, no hay prueba de que la DIAN haya iniciado un proceso de cobro en contra de la demandante en relación con la resolución acusada.

Finalmente, no condenó en costas porque la parte demanda omitió las pruebas de las expensas.

RECURSO DE APELACIÓN

La señora Adriana Betancourt Ortiz⁸ presentó recurso de apelación en contra de la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

Afirmó que los artículos 242 y 255 del Código de Comercio establecen que la responsabilidad de los liquidadores es limitada, pues no puede sobrepasar el monto de los bienes inventariados. Igualmente, la recurrente solo estaría obligada a pagar las sumas de dinero que desconozcan la prelación en el pago de los créditos, de deudas insolutas de la sociedad que ha entrado en liquidación.

Destacó que la sentencia apelada omite pronunciarse sobre el hecho de que la demandante fungió como representante legal de COOBUS S.A.S, no por voluntad, sino por orden de la Superintendencia de Puertos y Transporte, que la designó en el cargo. Así, sus funciones estaban limitadas al «plan de salvamento» de COOBUS S.A., que para la fecha se encontraba en dificultades financieras, a las que se suma la precaria contabilidad y la poca documentación que le fue entregada para recuperar a la empresa.

⁶ Ibidem, p. 34.

⁷ Ibidem, p. 35.

⁸ Samai del Tribunal, índice 37. "67_250002337000202200124005MemorialWeb2024516224240.pdf".



Señaló que sus funciones culminaron con la entrega del informe final de rendición de cuentas a la superintendencia, a través del radicado 2016-01-471295, que evidencia la reconstrucción de la contabilidad y demás acciones adelantadas con el objeto de recuperar la viabilidad de la empresa, que finalmente, fracasaron. Más adelante⁹, solicitó aplicar el principio jurídico según el cual «a lo imposible nadie está obligado», como un eximente de responsabilidad, considerando que el estado de la contabilidad le impidió conocer la situación obligacional de COOBUS S.A.

Consideró que es un deber de la DIAN garantizar su participación en el proceso de liquidación de la sociedad, en el que, además, la superintendencia rechazó el crédito correspondiente a la retención del CREE de los años 2013 a 2015 y el impuesto CREE de la vigencia 2014 y 2015. Destacó que el inicio del proceso de liquidación y el auto de rechazo de los créditos son hechos conocidos por la administración tributaria. La sentencia del Consejo de Estado, radicado interno 21575, corrobora que es responsabilidad de la DIAN incluir los créditos que considere en el proceso de liquidación de la sociedad.

Acerca de la responsabilidad subsidiaria, cuestionó que la DIAN la haya vinculado bajo esa figura jurídica, sin advertir que esta solo opera en caso de que el deudor principal no pague su obligación; situación que no se cumple respecto de COOBUS S.A, pues «apenas se está imponiendo una sanción contra la empresa (...) [por lo que] no es lógico que asuma obligaciones que aún no se ha negado a pagar el deudor principal».

Citó varias sentencias de la Corte Constitucional¹⁰ insistiendo en que su derecho de defensa fue vulnerado, contrario a lo considerado por el *a quo*, porque la DIAN no le notificó el auto de apertura 3900351 relativo al programa de obligaciones formales, que correspondía al impuesto sobre la renta para la equidad CREE del año gravable 2015.

TRÁMITE EN SEGUNDA INSTANCIA

El recurso de apelación presentado por la parte demandante fue admitido a través de auto del 30 de octubre de 2025.

La recurrente allegó un memorial que denomina de «adhesión»¹⁰ al recurso que contiene nuevos argumentos, sin aportar pruebas adicionales. La Sala no tendrá en cuenta el contenido del memorial porque la radicación fue extemporánea.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

Se decide la legalidad de la Resolución Sanción por no declarar 312412020000118 del 1° de septiembre de 2020 que impuso una sanción a COOBUS S.A.S, por \$3.930.442.000, por no presentar la declaración del impuesto de renta para la Equidad – CREE del año gravable 2015; y de la Resolución 007574 del 23 de septiembre de 2021, que resolvió el recurso de reconsideración presentado por

⁹ Ibidem, p. 7.

¹⁰ T-028 del 2018, C-025 de 2009, C-1201 de 2003 y C-010 de 2003.



Adriana Betancourt Ortiz, tras haber sido notificada del acto principal en calidad de responsable subsidiaria.

Para resolver, la Sala deberá determinar si la señora Adriana Betancourt Ortiz, apelante única, podía ser vinculada al procedimiento sancionatorio adelantado en contra de COOBUS S.A.S, que culminó en la imposición de la infracción contenida en el artículo 643 del ET y si la actuación de la DIAN en el proceso de liquidación judicial de la empresa excluye la posibilidad de la vinculación de la apelante.

Vinculación del responsable subsidiario al proceso sancionatorio

Para resolver, está acreditado que a través de la Resolución Sanción por no Declarar 312412020000118 del 1° de septiembre de 2020, la DIAN resolvió: «Artículo 1. Imponer sanción por no haber presentado la declaración de IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA EQUIDAD CREE (CREE) por el período 1 del año gravable 2015 al contribuyente OPERADOR SOLIDARIO DE PROPIETARIOS TRANSPORTADORES COOBUS con NIT No. 900396145, por la suma de TRES MIL NOVECIENTOS TREINTA MILLONES CUATROCIENTOS CUARENTA Y DOS MIL PESOS /MCTE (\$3.930.442.000)»¹¹.

Al respecto, la Sección¹² ha estudiado la legalidad de los actos administrativos que, basándose en la aplicación del artículo 643 del ET¹³, sancionan el incumplimiento del deber de presentar la declaración del impuesto para la equidad CREE; sin embargo, esta Sala se abstendrá de pronunciarse al respecto debido a que este debate no contempla un alegato de la atipicidad de la conducta por parte de la señora Betancourt Ortiz.

Aclarado lo anterior, respecto al límite temporal, el Decreto 2243 del 24 de noviembre de 2015 indica que los sujetos pasivos del impuesto CREE 2015 debían presentar la declaración en las fechas señaladas en el artículo 22 *ibidem*, según el último dígito del NIT de la sociedad comercial. A COOBUS S.A.S le corresponde la identificación 900396145, luego, es cierto que la fecha máxima de declaración corresponde con la indicada por la DIAN.

Ahora bien, la Sala destaca que, en estricto sentido, la imposición de la sanción solamente involucró a COOBUS S.A.S, que no interpuso recursos en contra del acto sancionador, de acuerdo con lo consignado en la Resolución 007574 del 23 de septiembre de 2021 que resolvió el recurso de reconsideración presentado por la señora Betancourt Ortiz.

La resolución sanción no determinó una obligación a la demandante sino que ordenó su vinculación como responsable subsidiaria considerando que: «de acuerdo con el certificado de Cámara de Comercio del 23 de junio de 2018, se corrobora que la señora Adriana Betancourt Ortiz con cédula de ciudadanía 38.260.145 fue nombrada como Representante Legal de la sociedad con Resolución No. 13017 de la Superintendencia de Puertos y Transporte a partir del 13 de julio de 2015, condición que se mantuvo hasta el 5 de septiembre de 2016, fecha en la cual mediante Auto No. 012524 se nombró como liquidador por la Superintendencia de Sociedades a la señora OMAIRA MARISOL GRIJALBA»¹⁴

¹¹ Samai del Tribunal, índice 14, *link OneDrive* "3. FOLIOS 201-303.pdf", p. 104.

¹² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta, sentencia del 21 de septiembre de 2023, exp. 27113. MP. Milton Chaves García.

¹³ Redacción anterior a la modificación dispuesta por el artículo 284 de la Ley 1819 de 2016.

¹⁴ *Ibidem*, p. 117.



Sobre este punto, el acervo probatorio evidencia que, el 8 de marzo de 2013, la Superintendencia de Puertos y Transporte expidió la Resolución 1938¹⁵, en ejercicio de la competencia autorizada en el artículo 85 de la Ley 222 de 1995, ordenando tomar la medida de sometimiento a control de COOBUS S.A.S. A raíz de esta decisión, la superintendencia adoptó una serie de medidas regladas en la ley para subsanar irregularidades en el funcionamiento comercial de la empresa y su objeto social; conexo al servicio público de transporte. Entre dichas órdenes, el 13 de julio de 2015, la superintendencia designó a la señora Betancourt Ortiz como representante legal de COOBUS S.A.S. Este acto fue inscrito el 6 de agosto de 2015 en la matrícula mercantil de la empresa, según el certificado de existencia y representación legal¹⁶ que se encuentra en el expediente. También son visibles en el certificado las facultades concedidas en el mandato: «Facultades del representante legal: El gerente general es mandatario con representación, investido de funciones ejecutivas y administrativas y como tal, tiene a su cargo la representación legal de la sociedad, la gestión comercial y financiera, la responsabilidad de la acción administrativa (...) y las demás que le sean conferidas en los estatutos o la ley».

Entonces, aun cuando la representación legal le fue asignada en razón a una situación especial que es «la toma de control de la sociedad», la Sala advierte que la causa referida de la designación en el cargo es *sui generis*; no obstante, el ejercicio de las funciones del mandato de representación no es diferente a las comunes en este tipo de delegaciones legales regladas por el Código de Comercio.

Adicionalmente, la evidencia probatoria indica que el mandato de la representación inició el 6 de agosto de 2015 y se extendió hasta el 5 de septiembre de 2016; porque en esta fecha se formalizó la inscripción del inicio de la liquidación judicial en el registro mercantil de la sociedad¹⁷, decidida a través del Auto 2016-01-425850¹⁸ que, junto a la apertura del proceso de liquidación judicial¹⁹, designó como liquidadora a la señora Omaira Marisol Grijalba Camacho, ordenando a la recurrente entregar la rendición de cuentas del cargo ejercido.

Dicho esto, está demostrado que la Ley 1116 de 2006, a la que se encuentra sujeto el procedimiento de liquidación judicial de las sociedades comerciales, no resulta aplicable al ejercicio de las funciones de la representación legal, como menciona la demandante en su recurso, ya que al mismo tiempo que COOBUS S.A.S entró en el proceso de liquidación judicial, terminó el mandato de la señora Betancourt Ortiz. Quiere decir que la apelante no ejerció ninguna competencia que legalmente esté asignada a los liquidadores de las sociedades comerciales.

Aclarado lo anterior, la Sala pone de presente que son los contribuyentes los directamente obligados a cumplir los deberes y obligaciones formales, según el artículo 571 del ET. Entre estos, deben contarse todos los indicados en el Título II del Estatuto Tributario que trata sobre «Deberes y obligaciones formales»; siendo uno de estos la presentación de las declaraciones tributarias, que se debe cumplir en el lugar y plazo señalado por las autoridades gubernamentales, conforme al artículo 572 del ET.

¹⁵ Samai del Tribunal, índice 14, [link OneDrive](#) "2. FOLIOS 101-200.pdf", pp. 65-69.

¹⁶ Ibidem, p. 60.

¹⁷ Samai del Tribunal, índice 14, [link OneDrive](#) "3. FOLIOS 201-303.pdf".

¹⁸ Samai del Tribunal, índice 14, [link OneDrive](#) "2. FOLIOS 101-200.pdf", pp. 131-143.

¹⁹ Artículo 48 de la Ley 1116 de 2006: «Providencia de apertura. La providencia de apertura del proceso de liquidación judicial dispondrá: 1. El nombramiento de un liquidador, quien tendrá la representación legal, advirtiéndole que su gestión deberá ser austera y eficaz. (...)».



En consonancia, el artículo 573 *ibidem* dispone: «Responsabilidad subsidiaria de los representantes por incumplimiento de deberes formales: Los obligados al cumplimiento de deberes formales de terceros responden subsidiariamente cuando omitan cumplir tales deberes, por las consecuencias que se deriven de su omisión».

De las normas citadas, se tiene que los representantes legales responden subsidiariamente por la omisión en el incumplimiento de los deberes formales que se encuentren en cabeza de sus mandantes.

Así, cuando un representante legal es vinculado al procedimiento sancionatorio adelantado en contra de su representada por incumplimiento de la obligación de declarar, aplican como precedente las sentencias emitidas por esta Corporación, identificadas con los radicados 28529, 27856, 28926, 28917 y 30105²⁰. Según el criterio adoptado, los representantes legales pueden ser vinculados a los procedimientos sancionatorios, cuyo objeto es reprochar el incumplimiento de un deber formal a la sociedad.

En el presente asunto, aplicando el precedente a la señora Betancourt Ortiz, se tiene que ella podía ser vinculada al procedimiento sancionatorio adelantado en contra de COOBUS S.A.S por la omisión en la presentación de la declaración del impuesto de renta CREE del año 2015, pues, a la fecha en que venció el plazo para cumplir este deber formal, la recurrente fungía como representante legal de la compañía y no demostró que el cumplimiento estuviese en cabeza de un tercero o se sometiera a un ejercicio especial del mandato que la excluyera del deber de presentar las declaraciones a las que estaba obligada la mandante.

Por otra parte, la apelante cuestiona su vinculación al procedimiento sancionatorio porque la DIAN acudió a la figura de la responsabilidad subsidiaria, sin advertir que COOBUS S.A.S es la deudora principal de la obligación, según lo cual, «hasta ahora se está imponiendo la sanción contra la empresa» y tendría que cobrarse la obligación primero a la sociedad.

Para resolver, la jurisprudencia civil ha concretado que, cuando el legislador establece que un determinado sujeto es responsable subsidiario, la subsidiariedad implica que el acreedor podrá reclamar al deudor subsidiario solamente los créditos que no haya podido asumir el deudor principal²¹.

Esta Sala de decisión²² ha considerado que: «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»²³.

Aclarado lo anterior, el argumento de la apelante no tiene vocación de prosperar dado que la señora Betancourt Ortiz fue vinculada como responsable subsidiaria al procedimiento sancionatorio adelantado en contra de la sociedad, y no por la imposición de una sanción directamente a su cargo. En adición, lo que se discute en el presente asunto es la vinculación de la demandante al proceso sancionatorio

²⁰ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias del 25 de julio, 20 septiembre, 3 de octubre y 12 de diciembre de 2024; 28529, 27856, 28926 y 28917, MP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, y sentencia del 23 de abril de 2026, exp. 30105, MP. Luis Antonio Rodríguez Montaña.

²¹ *Ibidem*. Sentencia del 26 de agosto de 2019. Exp. 76001-31-03-013-2004-00011-01. MP. Álvaro Fernando García Restrepo.

²² Por ejemplo: Rad. 23654, 28926 y 28917. MP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²³ *Ibidem*, rad. 28926.



de la sociedad, por lo que el debate no puede extenderse al proceso de aforo ni de cobro coactivo de la obligación. Ahora bien, la DIAN no pretendía sustituir a la sociedad como obligada principal.

Así las cosas, la parte demandante no puede alegar en su favor el derecho de excusión para eludir su vinculación al procedimiento sancionador, pues se verificó que en ella recae la responsabilidad subsidiaria por la omisión de los deberes formales de COOBUS S.A.S durante el período en que estuvo vigente el mandato de la representación legal.

De otro lado, la señora Betancourt Ortiz discute que la DIAN no presentó el crédito de la sanción para ser incluido en el procedimiento de liquidación judicial de la sociedad.

Al respecto, el reconocimiento del crédito en el marco de un proceso concursal está regulado por la Ley 1116 de 2006, cuyo propósito es establecer cada una de las etapas de la liquidación judicial de las sociedades comerciales, siendo una de ellas la calificación y graduación de los créditos de los acreedores, de acuerdo con las normas dispuestas en el Capítulo V *ibidem*.

El artículo 846 del ET señala que cuando una sociedad comercial o civil entra en liquidación judicial o administrativa, la administración tributaria «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 debido proceso».

En la causa examinada, por Auto 2017-01-620903 del 1 de diciembre de 2017²⁴, la superintendencia rechazó el crédito correspondiente al impuesto de renta CREE del año 2015, presentado por la DIAN al proceso de liquidación judicial de COOBUS S.A.S. El rechazo del crédito se debió a que, inicialmente, había sido calificado como un crédito condicional, sometido a que la entidad presentara unas «certificaciones de extensión dineraria» de los créditos, para verificar con certeza la cuantía de las deudas, pero el plazo para hacerlo venció sin que la administración cumpliera este requerimiento.

Las consideraciones anteriores conducen al rechazo del argumento de la apelante porque la obligación de la DIAN dispuesta en el artículo 846 del ET se refiere a deudas fiscales de plazo vencido y la sanción determinada en el acto principal demandado carecía de exigibilidad, ya que está siendo discutida en esta Jurisdicción. Adicionalmente, el crédito rechazado por la superintendencia corresponde al impuesto de renta CREE del año 2015, no a la sanción por no declarar por lo que se trata de obligaciones sustancialmente diferentes.

En esta misma línea, el precedente identificado por la demandante con el radicado interno 21575²⁷ no se circunscriben a los hechos de esta controversia, por lo que no serán acogidos por la Sala para la solución del caso concreto, porque allí se discutió la legalidad de actos administrativos que pertenecían al procedimiento de cobro coactivo y la demandante era la liquidadora de una sociedad comercial.

Por último, la apelante refiere que el auto de apertura 3900351, relativo al programa de obligaciones formales, del impuesto sobre la renta para la equidad CREE del año

²⁴ Samai del Tribunal, índice 14, enlace [OneDrive "3. FOLIOS 201-303.pdf"](#), p. 68.



gravable 2015 no le fue notificado, sin embargo, examinado el expediente y consultada la página web de la DIAN, la Sala no ha tenido conocimiento del contenido de este acto al que alude la demandante. En todo caso, lo que sí está acreditado es que la señora Betancourt Ortiz fue vinculada también al procedimiento de aforo adelantado en contra de COOBUS S.A.S, desde el emplazamiento para declarar²⁵.

Así las cosas, se confirmará la sentencia de primera instancia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, al no prosperar los cargos de apelación propuestos por la señora Adriana Betancourt Ortiz.

Condena en costas

En el presente asunto, la Sala confirmó en su totalidad la sentencia proferida por el *a quo*. Así, de conformidad con los numerales 1 y 3 del artículo 365 del CGP, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA y con el criterio adoptado por la Sala²⁶, procede la condena en costas a la parte demandante, en segunda instancia, ya que el recurso de apelación no prosperó.

Corresponde entonces fijar las costas procesales, en su componente de agencias en derecho, en un salario mínimo mensual vigente (1 SMLMV), según lo previsto en el Acuerdo PCSJA25-12355 del 28 de noviembre de 2025. Por lo que se ordenará al Tribunal Administrativo de Cundinamarca tramitar el respectivo incidente de liquidación de la condena en costas, conforme a las reglas consagradas en el artículo 366 del CGP.

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,

FALLA

Primero: Confirmar la sentencia de 9 de mayo de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”.

Segundo: Condenar en costas a la demandante, para lo cual, se tasan las agencias del proceso judicial en un salario mínimo mensual vigente (1 SMLMV), conforme a las consideraciones expuestas. En consecuencia, ordenar al tribunal que dé trámite al respectivo incidente, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.

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

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

²⁵ Samai del Tribunal, índice 14, enlace *OneDrive* “2. FOLIOS 101-200.pdf”, pp. 20-33.

²⁶ Radicado 29943, C.P. Luis Antonio Rodríguez Montaña y Radicado 29275, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



Radicación: 25000-23-37-000-2022-00124-01 (30190)
Demandante: Adriana Betancourt Ortiz

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salva voto

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>