



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

**CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D.C., dieciocho (18) de agosto de dos mil veintidós (2022)**

**Referencia** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación** 25000-23-37-000-2017-00951-01 (26338)  
**Demandante** LUIS FERNANDO ARBOLEDA MONTOYA  
**Demandado** DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN

**Temas** Impuesto al patrimonio. Responsabilidad del agente interventor.  
Decreto 4334 de 2008

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada, contra la sentencia del 28 de enero de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A,<sup>1</sup> que resolvió lo siguiente:

*“PRIMERO: DECLÁRESE la nulidad de la Resolución No. 322412016000032 del 09 de febrero del 2016, por medio de la cual se estableció la Liquidación Oficial de Aforo del impuesto al patrimonio por el año gravable 2011 de la señora Luz María Rivas Montoya, y la Resolución No. 001402 del 03 de marzo del 2017, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la antes mencionada Liquidación Oficial de Aforo, confirmándola en todas sus partes, proferidas por la U.A.E. DIAN, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.*

*SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento DECLÁRESE el (sic) señor LUIS FERNANDO ARBOLEDA MONTOYA no es responsable de las obligaciones determinadas en los actos demandados dentro de este proceso y, en consecuencia, no está obligado a solventar pago alguno al respecto.*

*TERCERO. Sin condena en costas.*

*(...)”*

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

Por Auto Nro. 420-002580 del 9 de febrero de 2009, la Superintendencia de Sociedades ordenó la intervención patrimonial de que trata el Decreto 4334 de 2008 de la persona natural Luz María Rivas Montoya.

Dicho auto designó como agente interventor al señor Juan Luis Velasco Mosquera, quien se posesionó el 9 de febrero de 2009 ante la Superintendencia de Sociedades.

Por renuncia del señor Velasco, mediante Auto Nro. 400-016182 del 4 de octubre de 2011 fue designado Luis Fernando Arboleda Montoya, demandante en este proceso, como agente interventor de la señora Rivas Montoya, quien se posesionó el 11 de octubre del mismo año.

<sup>1</sup> Samai, índice 2, PDF “ED\_CDFOLIO1\_CDFOLIO185(.rar)



El 13 de marzo de 2015, la DIAN profirió el emplazamiento para declarar Nro. 322392015000011, en la que instaba a la señora Rivas a cumplir con su obligación formal de presentar la declaración del impuesto al patrimonio por el año gravable 2011 y en el que se indicaba que dentro del RUT de la contribuyente se registraba como agente interventor al demandante, motivo por el cual se le notificó a este la actuación.

Previa respuesta del emplazamiento por parte del demandante, la Administración expidió la Liquidación Oficial de Aforo Nro. 322412016000032 el 9 de febrero de 2016 por medio de la cual determinó un impuesto al patrimonio a cargo de la señora Rivas Montoya de \$31.981.000 y una sanción por no declarar de \$51.170.000. En ese acto administrativo se ordenó notificar personalmente al señor Luis Fernando Arboleda Montoya en calidad de liquidador – agente interventor de conformidad con el Decreto 4334 de 2008 y los artículos 565 y 569 del Estatuto Tributario.

El actor interpuso el recurso de reconsideración contra el acto liquidatorio, el cual fue confirmado por la Resolución Nro. 1402 del 03 de marzo de 2017.

## ANTECEDENTES DEL PROCESO

### Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>2</sup>:

#### **“5. PRETENSIONES**

##### **5.1. Principales:**

**5.1.1.** Que se declare la NULIDAD de la Liquidación Oficial de Aforo No. 322412016000032 del 09/FEB/2016, proferida por la División Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá.

**5.1.2.** Que se declare la NULIDAD de la Resolución Recurso de Reconsideración No. 001402 del 03/MAR/2017, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica del Nivel Central de la DIAN.

**5.1.3.** Que a título de RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, se declare que la Sra. Luz María Rivas Montoya no se encuentra obligada a realizar el pago de las sumas determinadas en los actos objeto de control judicial.

**5.1.4.** Que se condene en costas procesales y agencias en derecho a la entidad demandada.

**5.2. Subsidiarias:** En el evento en que no se despachen favorablemente las súplicas principales, respetuosamente se solicita:

**5.2.1.** Que se declare la NULIDAD PARCIAL de la Liquidación Oficial de Aforo No. 322412016000032 del 09/FEB/2016 y de la Resolución Reconsideración No. 001402 del 03/MAR/2017.

**5.2.2.** Que a título de RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, se declare que el Sr. Luis Fernando Montoya (sic) no es responsable de las obligaciones determinadas en los actos demandados y en consecuencia, no está obligado a solventar su pago”.

A los anteriores efectos, el demandante invocó como violados los artículos 29 y 338 de la Constitución Política; 2, 298-2, 564, 565, 568, 571, 573, 638, 717, 730 (numeral

<sup>2</sup> Samai, índice 2, PDF “ED\_CUADERNO2\_02DEMANDA(.pdf)”



1) y 798 del Estatuto Tributario; 42, 137 y 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; 1502, 1503 y 1505 del Código Civil; y 9, 11 y 12 del Decreto 4334 de 2008.

El concepto de violación se resume así:

**1. Infracción de las normas en que debieron fundarse los actos por falta de aplicación de los artículos 564, 568, 638, 717 y 730 numeral 1 del Estatuto Tributario, así como de los artículos 42, 137 y 138 del CPACA**

Señaló que los actos demandados determinaban una obligación a cargo de la señora Luz María Rivas por la realización del hecho generador del impuesto al patrimonio por el año gravable 2011, por lo que ella era la contribuyente y responsable directa del tributo.

Sostuvo que la señora Rivas informó una dirección procesal en Envigado, sin embargo, no le fueron notificados los actos expedidos dentro del proceso de determinación, vulnerando su derecho fundamental al debido proceso.

Precisó que la DIAN había entendido que el agente interventor como administrador del patrimonio de la contribuyente, debía cumplir con el deber formal de declarar el impuesto al patrimonio y adicionalmente, se equivocó en la identificación de la persona que fungía como tal para la época de la causación de la obligación tributaria.

Explicó que no le cabía responsabilidad subsidiaria, toda vez que para la fecha en que se causó el tributo, esto es el 01 de enero de 2011, y para la fecha en que se debía declarar, 30 de mayo del mismo año, el actor no tenía la calidad de agente interventor de la obligada. No obstante, la DIAN adelantó el proceso de aforo vinculando únicamente al demandante sin incluir a la contribuyente directa del tributo.

Procedió a hacer un recuento de los hechos y concluyó que la DIAN erró al omitir la notificación del emplazamiento para declarar y de la liquidación oficial de aforo, a la señora Rivas, más aún cuando esta había señalado una dirección procesal.

Dijo que, con la respuesta al emplazamiento para declarar, le insistió a la DIAN que las diferentes decisiones administrativas debían notificarse a la señora Rivas y que no existía razón para su vinculación en el proceso. Sin embargo, la Administración persistió en adelantar con él la determinación del tributo y la imposición de sanciones.

Argumentó que, ante la indebida notificación del emplazamiento para declarar y de la liquidación oficial de aforo, a la fecha de la interposición del medio de control judicial se había cumplido el término de 5 años siguientes al vencimiento para declarar fijado para expedir el aforo, por lo que se estaba ante una pérdida de competencia funcional y, como consecuencia, procedía la declaración de nulidad de los actos demandados.

Manifestó que el actuar de la Administración imposibilitó a la contribuyente cumplir con su deber formal de declarar y reducir la sanción dentro del término para interponer el recurso administrativo.



## **2. Infracción de las normas en que debieron fundarse los actos administrativos por falta de aplicación de los artículos 1502 y 1503 del Código Civil.**

Señaló que el agente interventor no era el representante legal de la persona natural intervenida ni el administrador del patrimonio de esta, por lo que ella debía cumplir personalmente los deberes formales derivados de la relación jurídico tributaria.

Sostuvo que la distinción entre la noción de patrimonio y la de bienes de la persona natural, impedía equiparar al agente interventor al que hace referencia el numeral 1 del artículo 9 del Decreto Nro. 4334 de 2008 con el administrador del patrimonio estipulado en el artículo 571 del Estatuto Tributario.

Explicó que era equivocado el argumento según el cual el numeral 1 del artículo 9 del Decreto 4334 de 2008 obligaba al agente interventor a cumplir con los deberes formales derivados de la relación jurídico tributaria.

Procedió a citar el artículo 571 del Estatuto Tributario e indicó que la Corte Constitucional se había pronunciado en sentencia C-109 de 1995 sobre el derecho a la personalidad jurídica, por lo que cada persona tenía atributos inseparables del ser que implicaban derechos y obligaciones.

Hizo referencia a la capacidad de obrar y concluyó que la señora Rivas nunca la perdió por lo que ella podía obligarse por sí misma sin ministerio o autorización del agente interventor.

Adujo que el deber formal de declarar estaba en cabeza del responsable directo del pago del tributo y que debía atenderlo personalmente o a través de los representantes y solo a falta de estos, estaría a cargo el administrador del patrimonio de forma subsidiaria.

Explicó que el patrimonio es una universalidad jurídica, perteneciente a una persona, compuesta por activos y pasivos. Además, aclaró que los bienes constituían un activo del patrimonio, por lo que no eran conceptos equiparables jurídica o económicamente.

Por lo anterior, concluyó que el agente al que hacía referencia el numeral 1 del artículo 9 del Decreto 4334 de 2008 solo administraba una parte del patrimonio, correspondiente a los bienes intervenidos y las obligaciones o afectaciones que constituyen pasivo anterior o posterior a la intervención de la Superintendencia de Sociedades.

Comentó que para determinar la realización del hecho generador del impuesto al patrimonio se debía conocer la totalidad de los activos y pasivos de la contribuyente, y, por tanto, se desbordaba el conocimiento del agente interventor ya que solo conocía sobre los bienes intervenidos y los pasivos ventilados en el proceso judicial.

Señaló que, en el caso de la representación de una persona jurídica, el representante legal ejercía la capacidad de obrar del ente moral, situación que no se presentaba en el caso de la persona natural.

Recalcó que era posible que en el proceso de intervención no se registraran todos los activos de la persona por lo que el agente interventor estaba imposibilitado para



acceder a la totalidad de la información de la persona intervenida y, por tanto, exigirle el cumplimiento del deber formal de declarar conducía a “un escenario más trágico” ya que el denunciado estaría inmerso en inexactitudes sancionables, sin perjuicio de las consecuencias penales.

Manifestó que era ilógica la posición de la Administración, ya que llevaría a radicar en cabeza del agente interventor las declaraciones del IVA, impuesto al consumo, renta, retenciones, así como a facturar, presentar medios magnéticos o atender requerimientos de información, con el agravante de hacerlo con inexactitud.

Sostuvo que tal posición otorgaba una inmunidad fiscal a la persona intervenida esperando que el auxiliar judicial respondiera subsidiariamente por las obligaciones sustanciales y las sanciones y procedió a hacer un recuento de las actuaciones efectuadas en el proceso.

### **3. Infracción a las normas en que debieron fundarse los actos por interpretación errónea del artículo 338 superior y de los artículos 573 y 798 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 571 del mismo ordenamiento**

Adujo que, si en gracia de discusión se aceptara que el agente interventor estaba llamado a cumplir el deber formal de declarar y, en consecuencia, responder subsidiariamente por las obligaciones de la persona intervenida, tal deber le correspondía al señor Juan Luis Velasco, quien era el que fungía como agente interventor para la época de los hechos.

Aclaró que la causación del impuesto se dio el 01 de enero de 2011 y que el demandante se había posesionado como agente interventor el 11 de octubre de 2011, es decir posterior a la realización del hecho generador y a la fecha de vencimiento de la presentación de la declaración, que correspondía al 30 de mayo de 2011. Por lo que aún, si se aceptara que el agente estaba obligado a cumplir un deber formal y responder de forma subsidiaria, el responsable no sería el actor toda vez que no fungía como tal, en dicho momento.

### **Oposición de la demanda**

La entidad demandada controvertió las pretensiones<sup>3</sup> de la demanda, lo cual puede sintetizarse así:

Interpuso la excepción de falta de agotamiento de recurso en sede administrativa, ya que los argumentos planteados en los numerales 2.1 y 2.3<sup>4</sup>, en su concepto, eran nuevos y ajenos al planteamiento del contribuyente en sede administrativa<sup>5</sup>.

Sostuvo que la señora Rivas efectuó los presupuestos del hecho generador del impuesto al patrimonio y procedió a señalar los elementos esenciales del impuesto

<sup>3</sup> Samai, índice 2, PDF “ED\_CONTESTACI\_08CONTESTACIONDE MA(.pdf)”

<sup>4</sup> Los cuales hacen referencia al numeral 2.1 de la demanda denominados “infracción de las normas en que debieron fundarse los actos por falta de aplicación de los artículos 564, 568, 638, 717 y 730 numeral 1 del Estatuto Tributario y de los artículos 42, 137, 138 de la Ley 1437 de 2011. Indebida notificación de los actos de determinación y consecuente prescripción de la facultad sancionatoria de la DIAN” y al numeral 2.3 “infracción de las normas en que debieron fundarse los actos por interpretación errónea del artículo 338 de la Constitución Política y de los artículos 573 y 798 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 571 del mismo ordenamiento”

<sup>5</sup> Esta se resolvió por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, dentro de la audiencia inicial declarándola no probada.



al patrimonio, concluyendo que esta era sujeto pasivo del tributo. En especial, adujo que la señora Luz María presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2010 donde denunció, incorporó, liquidó y tributó fijando un patrimonio líquido por valor de \$2.284.380.000 por lo que se encontraba obligada a declarar y pagar el impuesto al patrimonio por el año gravable 2011.

Manifestó que la Administración no había cuestionado la responsabilidad ni la capacidad jurídica de la contribuyente, no obstante, quien asume como agente interventor contrae responsabilidades y obligaciones derivadas de su cargo, entre las cuales estaban los asuntos fiscales, de conformidad con el artículo 16 del Decreto 1910 de 2006.

Explicó las normas aplicables al patrimonio y la responsabilidad de los agentes interventores y coligió que a partir de la aplicación del artículo 571 del Estatuto Tributario, los deberes legales son de responsabilidad directa del contribuyente y a falta de este recaía en cabeza del administrador del patrimonio, situación señalada en el numeral 1 del Decreto 4334 de 2008 y que, una vez tomaba posesión este debía cumplir con los deberes formales ante la DIAN por expresa disposición legal.

Señaló que, para el caso del agente liquidador, recaía la responsabilidad subsidiaria respecto de los obligados al cumplimiento de deberes formales de terceros.

Precisó que las normas no distinguían entre patrimonio intervenido o no, ya que una vez asignada al interventor la función de administración de los bienes estaba facultado para la gestión de todos los bienes y no solo de forma parcial como sostenía el actor.

Adujo que la DIAN intervino y allegó las pruebas requeridas para la validez de las acreencias en cuanto a existencia y cuantía de las obligaciones omisas por la contribuyente. Que, en tal sentido, el agente interventor debió desvirtuar los hallazgos de la Administración, por lo que los actos fueron legales y expedidos en término, siguiendo el rigor jurídico normativo.

Comentó que la Administración acudió a la información que reposaba en el RUT para notificar los actos y que en la última consulta se indicaba la información del demandante a quien se le informa de la obligación de cumplir el deber legal de declarar.

Expuso que la notificación del emplazamiento para declarar se procedió a hacer físicamente y ante la imposibilidad de surtirse se notificó por medio de la página web de la entidad, por lo que la notificación fue válida y al respecto citó la sentencia C-012 de 2013.

Dijo que el actor conocía de las implicaciones de la toma de posesión de su cargo y atendió a nombre de la contribuyente el emplazamiento para declarar. En relación con la liquidación oficial de aforo, se le notificó a la contribuyente por conducto del agente especial designado por la Superintendencia de Sociedades y el agente procedió a interponer el recurso poniendo de presente que la titular del expediente era la señora Rivas.

Frente a la resolución que resolvió el recurso, adujo que el sujeto pasivo era la señora Rivas y que el agente interventor actuó dentro del proceso, ya que le fue notificado el acto a nombre de la contribuyente.



Sostuvo que la vinculación del agente interventor al proceso administrativo era el producto de la condición y carácter del cargo que ejercía al momento, oportunidad y fecha en que se materializó el proceso de determinación fiscal, y que al no mediar prueba sobreviniente que infirme la actuación administrativa tampoco se cumplen los presupuestos jurídicos para su desvinculación cuando media inequívocamente incumplimiento a sus deberes y obligaciones formales de orden fiscal en su condición de representante de la contribuyente.

Como conclusión afirmó que *“el agente interventor y/o Liquidador, es el llamado a responder por las obligaciones fiscales y los deberes formales, una vez respecto del intervenido convergen los elementos estructurales de la obligación sustancial cuyo cumplimiento exige la DIAN mediante los procedimientos administrativos frente a la omisión en la materialidad de los deberes legales por cuenta y cargo de los contribuyentes en forma voluntaria, cuya génesis parte de la aplicación del artículo 338 de la Constitución Política, el Estatuto Tributario y el Decreto 4334 de 2008.”*

Finalmente, dijo que la señora Luz María Rivas Montoya era sujeto pasivo del impuesto al patrimonio del año gravable 2011 y que su agente interventor incumplió con las obligaciones fiscales que en él se imponen en ejercicio de tal cargo ante la Superintendencia de Sociedades.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección A, declaró la nulidad de los actos demandados<sup>6</sup>.

Hizo referencia a los hechos que dieron lugar a la expedición del Decreto 4334 de 2008 e indicó que para la intervención de los capitales de las personas era necesario el nombramiento de un agente interventor, quien actuaría como representante legal de la entidad en ese proceso, cuando se trate de una persona jurídica, o como administrador de bienes, en el caso de una persona natural intervenida, que ejecutará los actos derivados del proceso de intervención que no estén en cabeza de otra autoridad.

Sostuvo que el interventor, funcionario de la Superintendencia de Sociedades, podía intervenir el patrimonio de las personas naturales, cuando existan hechos objetivos o notorios que, a juicio de la entidad, indiquen la entrega masiva de dineros a personas naturales o jurídicas mediante actividades financieras no aprobadas legalmente para su realización.

Se refirió a los deberes y obligaciones formales señaladas en el artículo 571 del Estatuto Tributario y a la responsabilidad subsidiaria del artículo 573 *ibidem* y concluyó que estará obligado a cumplir los deberes formales señalados en la ley o en el reglamento respecto a las obligaciones fiscales a las cuales se encuentre supeditado el contribuyente intervenido y en caso de darse el incumplimiento de los mismos, tendrá que responder subsidiariamente por dicho incumplimiento.

Señaló que, para el caso concreto, se evidenciaba que el agente interventor, por ser el administrador de los bienes de la contribuyente desde el momento de su posesión, esto es el 9 de febrero de 2009, estaba en la obligación de presentar la declaración del impuesto al patrimonio de la contribuyente por el año gravable 2011.

Sin embargo, se comprobó que el demandante fue designado como agente interventor de la señora Luz María Rivas Montoya en reemplazo del señor Juan Luis

<sup>6</sup> FI 185 CP



Velasco Mosquera, por lo que bajo el entendido del párrafo único del artículo 9 del Decreto 4334 de 2008, este no era responsable de la obligación formal incumplida ya que, a la fecha de causarse el impuesto, así como a la fecha de presentación de la declaración no era el agente interventor de la contribuyente.

Precisó que, por auto del 2013, la Superintendencia de Sociedades resolvió las objeciones presentadas en el proceso de intervención patrimonial y aprobó la rendición final de cuentas dando por terminado el proceso de intervención y decretando la apertura del proceso de liquidación judicial señalado en la Ley 1116 de 2006, de manera que para la fecha en que se expidió el emplazamiento para declarar, el demandante no ejercía como agente interventor sino como agente liquidador.

Adujo que de conformidad con el artículo 297-1 del Estatuto Tributario, a la contribuyente no le era exigible el procedimiento de aforo que se llevaba en su contra, toda vez que estaba inmersa en un proceso de liquidación judicial, por lo que los actos demandados no se apoyaban en normas vigentes ni coincidían con los hechos investigados o el material probatorio obrante en el proceso.

Por lo anterior declaró que el demandante no era responsable de las obligaciones determinadas en los actos demandados dentro de este proceso y no estaba obligado a solventar pago alguno.

Finalmente, no condenó en costas a la parte vencida del proceso, al no encontrarse probadas dentro del expediente.

### **Recurso de apelación**

La parte demandada apeló la decisión de primera instancia, fundamentando su recurso en los siguientes aspectos<sup>7</sup>:

Sostuvo que la DIAN no controvertió la calidad de responsable de la señora Rivas Montoya frente a la administración tributaria y menos aún respecto de sus asuntos civiles, mercantiles o tributarios, ya que ley señala respecto de la capacidad jurídica de la persona natural intervenida que esta no se suspende o pierde por la intervención de la Superintendencia.

Manifestó que la ley ha establecido que, las conductas y actividades atribuidas a personas naturales y/o jurídicas que atenten contra el interés público que conlleven abuso del derecho y fraude de la ley, ocasionando perjuicios al orden social y amenazando el orden público, obligan al Gobierno Nacional a adoptar medidas con fuerza de ley, que permitan intervenir de forma inmediata, incluso el patrimonio de las personas vinculadas con los acontecimientos defraudatorios.

De manera que la persona que ocupa la calidad de agente interventor, asume el cumplimiento de las responsabilidades y obligaciones derivadas de su cargo, entre las que se encuentran, aquellas de tipo fiscal.

Sostuvo que el fallo perdió de vista que el requerimiento persuasivo fue remitido a la dirección que la contribuyente tenía inscrita en el RUT, no obstante, la comunicación que fue devuelta por no encontrar al destinatario, se remitió por “medio electrónico”, al correo consignado en la casilla 42 del RUT, el cual señala

<sup>7</sup> Samai, índice 10, PDF “RECIBEMEMORIALES POR CORREO ELECTRONICO RONICO\_CORREO\_AGN”





[sernacontadores@hotmail.com](mailto:sernacontadores@hotmail.com).

Explicó que, al consultar el RUT de la contribuyente, se advirtió la inscripción de un agente interventor que ejercía la representación de la señora Rivas Montoya, designación que data del 24 de octubre de 2011, fecha en la que ya recae en el actor la obligación de representación que ejercía con su cargo.

Por lo anterior este era conocedor de la actuación de la Administración y de las responsabilidades que en él recaían como agente interventor. Argumentó que la liquidación oficial de aforo se surtió por conducto del agente especial designado por la Superintendencia y que frente al acto se interpuso recurso de reconsideración por parte del señor Luis Fernando Arboleda Montoya, en calidad de agente liquidador.

Así las cosas no era cierto que el actor no estuviera obligado a cumplir con la obligación formal de presentar la declaración del impuesto al patrimonio en representación de la señora Rivas Montoya, ya que no había prescrito la acción de la DIAN para proferir la Liquidación Oficial de Aforo y que no era cierto que *“al entrar en liquidación la inicialmente intervenida ya no está obligada a cumplir con la obligación de presentar la declaración”*:

### **Oposición al recurso de apelación**

La demandante no se pronunció dentro del plazo previsto en el numeral 4 del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

### **Concepto del Ministerio Público**

El Procurador delegado ante esta Corporación no presentó escrito.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad de los actos administrativos acusados, que determinaron el impuesto al patrimonio de la señora Luz María Rivas Montoya por el año gravable 2011.

El Tribunal determinó que el agente interventor, señor Luis Fernando Arboleda Montoya, no era responsable de la obligación de presentar la declaración del impuesto al patrimonio de la señora Rivas Montoya, por cuanto a la fecha de causación y presentación del referido impuesto este no ejercía el cargo de interventor. Igualmente, el Tribunal señaló que por el estado de liquidación judicial en que se encontraba la señora Rivas Montoya, no era sujeto pasivo de dicho impuesto.

Por su parte, la parte apelante alegó que el señor Luis Fernando Arboleda Montoya estaba obligado a cumplir con la obligación formal de presentar la declaración del impuesto al patrimonio por el año gravable 2011, a cargo de la señora Luz María Rivas Montoya, ya que, primero, no había prescrito la acción de la DIAN para proferir la liquidación de aforo y, segundo, al momento de proferir el emplazamiento para declarar el demandante actuaba como agente liquidador.



Adicionalmente, la DIAN, apelante, sostuvo que el señor Luis Fernando Arboleda Montoya, en su calidad de agente interventor, era conecedor del oficio persuasivo enviado a la señora Rivas Montoya, en donde se le invitó a presentar la declaración del impuesto al patrimonio, denunció que en ejercicio de sus funciones debió haber presentado.

Para este efecto, es preciso advertir que como demandante solo actuó el señor Luis Fernando Arboleda Montoya. Lo anterior significa que, en el supuesto de determinar la indebida vinculación del señor Arboleda Montoya al proceso administrativo de la contribuyente Luz María Rivas Montoya por parte de la Administración, la Sala se abstendrá de pronunciarse con relación a los derechos y obligaciones de esta en la medida que no es sujeto procesal en esta instancia.

Sea lo primero señalar que el Decreto 4334 de 2008 expidió un procedimiento de intervención del Gobierno Nacional, por conducto de la Superintendencia de Sociedades, de los negocios, operaciones y patrimonio de las personas naturales o jurídicas que desarrollan o participan en actividades financieras sin la debida autorización estatal.

Advierte la Sala que el parágrafo del artículo 9 del Decreto 4334 de 2008, adicionado por el Decreto 45 de 2009, establecía lo siguiente:

*“Parágrafo. Las responsabilidades fiscales, parafiscales, aduaneras, cambiarias o derivadas de tasas y contribuciones nacionales o territoriales de los agentes interventores, se limitarán al tiempo durante el cual ejerzan el cargo, contado a partir de la fecha de su posesión hasta la de expedición de la providencia de declaración de terminación de la toma de posesión por parte de la Superintendencia de Sociedades. Por lo tanto, los agentes interventores no serán responsables de las obligaciones pendientes de cumplir por la persona natural o jurídica intervenida al momento de adoptarse dicha medida, ni tampoco cuando por fuerza mayor o caso fortuito no pudiesen cumplir con las mismas dentro del proceso de intervención.”*

El Decreto 45 de 2009, que adicionó el parágrafo citado, fue declarado inexecutable mediante Sentencia C-256 de 2009 en tanto el decreto declaratorio del estado de emergencia, Decreto 4704 de 2008, que sirvió de sustento a su expedición, fue excluido del ordenamiento jurídico al haberse declarado inexecutable y, por tanto se materializó una *“inconstitucionalidad por consecuencia”*.

No obstante esa declaratoria de inexecutable, de una interpretación sistemática del Decreto 4334 de 2008, se puede establecer que no puede exigírsele o imponerse responsabilidad al agente interventor por hechos acaecidos con anterioridad a su nombramiento y posesión, momento a partir del cual asume las obligaciones propias de su encargo.

En efecto, la providencia que ordena las medidas de intervención surte efectos desde su expedición y una de las consecuencias de la toma de posesión es el nombramiento del agente interventor, quien solo, una vez posesionado, tendría a su cargo la representación legal, si se trata de una persona jurídica o la administración de los bienes de la persona natural intervenida, así como la realización de los actos derivados de la intervención que no estuvieran asignados a otra autoridad (parágrafo del artículo 7 y artículo 9 del Decreto 4334 de 2008).

Ahora, respecto a los obligados a cumplir deberes formales de terceros, como ocurre en este caso, los artículos 571 y 798 del Estatuto Tributario establecen:



*“Artículo 571. Obligados a cumplir los deberes formales. **Los contribuyentes o responsables directos del pago del tributo deberán cumplir los deberes formales señalados en la ley o en el reglamento**, personalmente o por medio de sus representantes, y a falta de éstos, por el administrador del respectivo patrimonio”.*

*“ARTICULO 798. RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA 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”*

Por su parte, el artículo 793 *ibidem*, vigente para la época de los hechos, establecía los responsables solidarios por el pago del tributo, entre los cuales no se encontraba el agente interventor en virtud del Decreto 4334 de 2008.

Ahora bien, destaca la Sala que la responsabilidad subsidiaria procede cuando el obligado principal no responde, lo que presupone que: i) ya se encuentre establecida y debidamente configurada la obligación del principal; y ii) el cumplimiento de esta sea reclamado primigeniamente al responsable principal, y una vez agotado esa instancia, en el supuesto de no ser posible obtener el correspondiente cumplimiento de la obligación, sí procedería exigirla del responsable subsidiario.

En cambio, en la responsabilidad solidaria no existe un obligado principal y uno secundario, sino que existen dos obligados en igualdad de condiciones, y por tanto la Administración puede exigir el pago a cualquier de ellos, o a los dos, según su arbitrio. Así, a diferencia de la responsabilidad solidaria, en la responsabilidad subsidiaria no se puede elegir libremente a quien reclamar, sino que exige que la DIAN reclame primero la deuda al obligado principal. Por tanto, el obligado subsidiario responde sólo si el principal no lo hace.

Sobre este particular se ha pronunciado esta Sección, mediante sentencia del 19 de julio de 2017, Exp. 21575, C.P. Milton Chaves García, reiterada en sentencia del 28 de octubre de 2021, exp. 23654 C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, oportunidad en la cual se precisó:

*“(…)la Responsabilidad Solidaria hace referencia a la obligación conjunta sobre una misma prestación, aunque en materia fiscal ésta se encuentra limitada por el monto de los aportes, de modo que para cada uno de los responsables, principal o solidario, se hace exigible al tiempo la obligación sustancial y con ello nace la posibilidad de ejercer en su contra el cobro coactivo.*

*La subsidiaria, en cambio, aunque esté previamente determinada en la ley, **sólo opera de manera residual al cumplimiento de una condición, que es la que el deudor principal no pague; de forma tal que no puede iniciarse proceso de cobro coactivo contra el deudor subsidiario, sino cuando esté demostrado en la actuación que la labor de cobro en contra del deudor principal ha sido fallida”.***

De lo expuesto, se evidencia que, el agente interventor de que trata el Decreto 4334 de 2008 no se encuentra dentro de los supuestos de responsabilidad solidaria de que trata el artículo 793 del Estatuto Tributario, por lo que para el caso puntual de un agente interventor procede la responsabilidad subsidiaria. Igualmente, de lo anterior se extrae que, el agente interventor, sí era responsable de cumplir el deber formal de declarar por parte de la persona intervenida, pero solo a partir de la fecha de su posesión y hasta la de expedición de la providencia de declaración de terminación de la toma de posesión por parte de la Superintendencia de Sociedades.



Corroborar lo anterior el párrafo segundo del artículo 793 del Estatuto Tributario, adicionado por la Ley 2010 de 2019, norma que, aunque posterior a la época de los hechos, contiene la precisión del alcance de la responsabilidad residual del agente interventor, así como el momento a partir del cual esta inicia, así:

*“Los auxiliares de la justicia que actúan como liquidadores o interventores en la liquidación judicial de procesos concursales, de intervención por captación ilegal y en los casos en que de acuerdo con la ley deban ser designados por la Superintendencia de Sociedades, solo **responden de manera subsidiaria** por el incumplimiento de las obligaciones formales que se deriven de las obligaciones sustanciales que se originen **con posterioridad a su posesión**” (subrayas de la Sala)*

En ese sentido, de ser descartada la calidad de agente interventor en el momento de concretarse la obligación tributaria, se desvirtuaría consecuentemente toda responsabilidad subsidiaria en cabeza suya.

Ahora bien, dentro del expediente se encuentra probado lo siguiente:

- Por Auto Nro. 420-002580 del 9 de febrero de 2009, la Superintendencia de Sociedades ordenó la intervención patrimonial de la persona natural Luz María Rivas Montoya y designó como agente interventor de la contribuyente al señor Juan Luis Velasco Mosquera, quien se posesionó el 9 de febrero de 2009 ante la Superintendencia de Sociedades.
- Mediante Auto Nro. 400-016182 del 4 de octubre de 2011 fue designado Luis Fernando Arboleda Montoya como agente interventor de la señora Rivas Montoya, en reemplazo del señor Velasco Mosquera, quien había renunciado a dicho encargo.
- El señor Luis Fernando Arboleda Montoya se posesionó el 11 de octubre de 2011, bajo radicado 2011-01-302211, así:

*“En la ciudad de Bogotá D.C., a los **once (11) días del mes de octubre del año dos mil once**, se presentó a este Despacho el doctor LUIS FERNANDO ARBOLEDA MONTOYA, identificado con la cédula de ciudadanía No. 19.443.933 de Bogotá D.C., con el fin de tomar posesión del cargo de AGENTE INTERVENTOR de (...) las personas naturales (...) LUZ MARÍA RIVAS MONTOYA con cédula de ciudadanía No. 30.303.880 (...), para lo cual fue designado mediante Auto 400-016182 del 4 de octubre de 2011”<sup>8</sup>. (Énfasis propio)*

- El 13 de marzo de 2015, la DIAN profirió el emplazamiento para declarar Nro. 322392015000011, respecto de la declaración del impuesto al patrimonio por el año gravable 2011 de la señora Rivas.
- Previa respuesta del emplazamiento por parte del demandante, la Administración expidió la Liquidación Oficial de Aforo Nro. 322412016000032 el 9 de febrero de 2016 en la que determinó un impuesto al patrimonio por suma de \$31.981.000 y una sanción por no declarar de \$51.170.000 para un saldo total a pagar de \$83.151.000, Adicionalmente, se ordenó notificar personalmente al señor Luis Fernando Arboleda Montoya en calidad de liquidador – agente interventor de conformidad con el Decreto 4334 de 2008 y los artículos 565 y 569 del Estatuto Tributario.

<sup>8</sup> FI 23 CP



- El actor interpuso el recurso de reconsideración contra el acto liquidatorio, el cual fue confirmado por la Resolución Nro. 1402 del 03 de marzo de 2017.
- De conformidad con el artículo 2° del Decreto 4825 de 2010, el hecho generador del impuesto al patrimonio por el año gravable 2011 era “la posesión de riqueza a 1° de enero del año 2011, cuyo valor sea igual o superior a mil millones de pesos (\$1.000.000.000) e inferior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000).”

Por su parte, el artículo 3° del mismo decreto, estableció que la causación de ese impuesto era el día 1 de enero del año 2011.

- El Decreto 1604 de 2011 estableció los siguientes plazos para la presentación y pago de dicho impuesto:

**“Artículo 30. Plazos para declarar y pagar el impuesto.** El impuesto al patrimonio se deberá declarar y pagar en dos (2) cuotas iguales, dentro de los siguientes plazos, independientemente del tipo de contribuyente de que se trate:

*Presentación de la declaración y pago de la primera cuota de ocho:*

| Si el último dígito es | Hasta el día        |
|------------------------|---------------------|
| 1, 2, 3, 4, 5, 6       | 24 de Mayo de 2011  |
| 7                      | 25 de Mayo de 2011  |
| 8                      | 26 de Mayo de 2011  |
| 9                      | 27 de Mayo de 2011  |
| 0                      | 30 de Mayo de 2011” |

- La señora Luz María Rivas Montoya según su cédula de ciudadanía el último dígito correspondía a “0”, cuyo plazo máximo para presentar la declaración y pago de la primera cuota del impuesto al patrimonio por el año gravable 2011 era el 30 de mayo de ese año.

De las normas transcritas y de lo probado se colige que si bien el agente interventor estaba llamado a cumplir las obligaciones formales de la persona intervenida, entre ellas, la presentación de las declaraciones tributarias como lo era el impuesto al patrimonio, la norma circunscribe tal responsabilidad a obligaciones que se materialicen desde la fecha de su posesión hasta la expedición de la providencia de declaración de terminación de la toma de posesión por parte de la Superintendencia de Sociedades.

Por lo anterior y teniendo en cuenta que, para la fecha de posesión del demandante, esto es, 11 de octubre de 2011, ya se había causado el impuesto al patrimonio (01 de enero de 2011) y había transcurrido la fecha límite para la presentación de la declaración del tributo en discusión (30 de mayo de 2011<sup>9</sup>) de la contribuyente Luz María Rivas Montoya, su declaración y pago se trataba de una obligación pendiente, no imputable al señor Arboleda Montoya como agente interventor.

Así las cosas, no prospera el recurso de apelación interpuesto por la demandada, sin embargo, se modificará la sentencia de primera instancia porque declaró la nulidad total de los actos demandados cuando lo que correspondía de acuerdo con la decisión que tomó y que acá se confirma, era una nulidad parcial en tanto dichos actos se dirigen contra la señora Luz María Rivas Montoya quien no es parte demandante en el asunto que aquí se discute.

<sup>9</sup> Toda vez que la cédula de la contribuyente termina en cero.



En dicho sentido, la Sala declarará la nulidad parcial de los actos administrativos en lo que respecta al señor Luis Fernando Arboleda Montoya y a título de restablecimiento del derecho se declara que no es responsable de las obligaciones determinadas en los actos demandados y, en consecuencia, no está obligado a efectuar pago alguno al respecto.

Finalmente, no habrá condena en costas o expensas del proceso, en razón a que no se comprobó su causación como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

### FALLA

1. **Modificar** la sentencia apelada del 28 de enero de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A. En su lugar se dispone:

**PRIMERO: DECLÁRESE** la nulidad parcial de la Resolución No. 322412016000032 del 09 de febrero del 2016, por medio de la cual se estableció la Liquidación Oficial de Aforo del impuesto al patrimonio por el año gravable 2011 de la señora Luz María Rivas Montoya, y de la Resolución No. 001402 del 03 de marzo del 2017, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la antes mencionada Liquidación Oficial de Aforo.

**SEGUNDO:** A título de restablecimiento **DECLÁRESE** que el señor **LUIS FERNANDO ARBOLEDA MONTOYA** no es responsable de las obligaciones determinadas en los actos demandados y, en consecuencia, no está obligado a efectuar pago alguno al respecto”.

2. Sin condena en costas.

**Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase** el expediente al tribunal de origen. **Cumplase.**

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

(Firmado electrónicamente)  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Presidente

(Firmado electrónicamente)  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

(Firmado electrónicamente)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**  
Salvamento de voto

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**