



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Magistrado ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá, veintiuno (21) de mayo de dos mil quince (2015)

**REF.:
(20368)**

Radicación: 050012331000200703177-01

Demandante: FÁBRICA DE PIZZAS DOMINOS
Demandado: U.A.E DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación presentado por el apoderado de la U.A.E. DIAN contra la sentencia del 15 de mayo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia – Sala Cuarta de Decisión que resolvió:

“PRIMERO. SE DECLARA la nulidad parcial de las Resoluciones No. 110642006000031 del 17 de abril de 2006 y No. 110662007000030 del 15 de mayo de 2007, en lo que respecta a la sanción por inexactitud impuesta a la sociedad demandante, acorde con las consideraciones precedentes.

SEGUNDO. Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se declara que la sociedad Fábrica de Pizzas Domino's S.A. NO se encuentra obligada al pago de suma alguna por concepto de SANCIÓN POR INEXACTITUD.

TERCERO. SE DENIEGAN las demás pretensiones de la demanda.
(...)”

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 14 de julio de 2005, la DIAN expidió el Requerimiento Especial No. 110632005000051, en el que propuso a la Fábrica de Pizzas Domino's modificar la declaración privada del impuesto a las ventas por el quinto bimestre de 2003, en los siguientes términos:

CONCEPTO	VALOR DECLARACIÓN PRIVADA	VALOR PROPUESTO
Saldo a pagar periodo fiscal	\$30.917.000	\$92.397.000
Retenciones por IVA	\$157.000	\$157.000
Más Sanciones	0	\$98.368.000
Total saldo a pagar	\$30.760.000	\$190.608.000

- La Fábrica de Pizzas Domino's respondió oportunamente el requerimiento especial. Sin embargo, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 110642006000031 del 17 de abril de 2006, en el que determinó oficialmente los valores propuestos en el requerimiento especial.
- Contra la resolución mencionada la contribuyente presentó recurso de reconsideración, que fue resuelto por la Resolución N° 110662007000030 del 15 de mayo de 2007, en forma negativa.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. DEMANDA

En la demanda se formularon las siguientes pretensiones:

“PRIMERA. Por las razones expuestas en esta demanda, declárese que es nula la actuación administrativa contenida en los siguientes actos administrativos:

1.- Liquidación Oficial del impuesto sobre las ventas – Revisión, efectuada a la sociedad demandante, por la División de Liquidación Tributaria, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, “No. 110642006000031 del 17-04-2006, por el PERIODO 2003-5. Notificada el 19 de abril de 2006.

2.- Resolución No. 110662007000030 del 15-05-2007, proferida por la División Jurídica Tributaria de Medellín, de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales, donde se resuelve el recurso de reconsideración, interpuesto contra la liquidación No. 110642006000031 del 17-04-2006, que contiene la LIQUIDACIÓN OFICIAL DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS – REVISIÓN, Periodo 5 -2003

SEGUNDA. Como restablecimiento del derecho a la parte demandante, declárese que la liquidación privada del impuesto a las ventas, presentada por la sociedad FABRICA DE PIZZAS DOMINO’S S.A. correspondiente al periodo bimensual 2003-5, se ajusta a las disposiciones legales vigentes para la fecha de su presentación.

TERCERA.- Como restablecimiento del derecho, dispóngase que como consecuencia de la decisión que deja sin efecto o declara nula la actuación administrativa demandada, la sociedad demandante no está obligada a pagar las sumas adicionales por concepto al impuesto a las ventas a las que se refiere la actuación demandada ni la sanción impuesta en los actos administrativos anulados.”

(...)

2.1.1. Normas violadas

La parte demandante invocó como normas vulneradas las siguientes:

- Estatuto Tributario: artículos 1º, 2º, 420, 424, 439, 446, 468 [numerales 1, 2 y 3], 507, 556, 572, 573, 574, 601, 603, 643, 683, 715 y 716.
- Decreto Reglamentario 422 de 1991: artículo 9.
- Decreto Reglamentario 1372 de 1992: artículo 1º
- Concepto 41228 del 5 de junio de 1998, expedido por la DIAN.
- Resolución N° 04569 del 2 de junio de 2004, expedida por la DIAN.

2.1.2. Concepto de violación

El concepto de la violación básicamente se sustentó de la siguiente manera.

A juicio de la demandante, la venta de pizzas con gaseosa no constituye la prestación de un servicio de restaurante. Dijo que, en esa medida, la tarifa aplicable a los ingresos gravados con el impuesto a las ventas a cargo de la fábrica, para el quinto bimestre de 2003, no es la del 16% que señalan los actos demandados, sino la del 7%.

Adujo que la venta de pizzas no constituye la prestación de un servicio ni puede tratarse como servicio de restaurante para efectos tributarios, porque el artículo 9º del Decreto Reglamentario 422 de 1991 excluyó del concepto de restaurante a los establecimientos comerciales dedicados al expendio de comidas propias de cafetería, heladería, frutería, pastelería y panadería.

Sostuvo que la actuación demandada violó el artículo 9º ibídem y el artículo 1º del Decreto 1372 de 1992, en cuanto asimiló la prestación de un servicio a la compra de un producto.

Sobre el particular, indicó que el gravamen del IVA recae sobre los contratos que generan obligaciones de hacer y no de dar, como lo es la venta del producto de panadería denominado pizza.

Indicó que la recaudación, declaración y pago de un concepto carente de hecho generador tributario violaba el artículo 1º del ET. Y que, en todo caso, el objeto contractual constituía un criterio diferenciador entre venta de bienes y de servicios. Que en el primer objeto se trataba de una obligación de hacer y, en el segundo, de una obligación de dar.

Sostuvo que la Ley 788 de 2002 sólo excluyó de IVA al pan y para los demás productos de panadería como la pizza, dispuso un gravamen con tarifa del 7%. Que pretender aplicarle una tarifa del 16% a la fábrica, bajo el supuesto de que es un servicio de restaurante, desconoció la estructura impositiva que definió el legislador tributario, porque para efectos impositivos tomó como venta de servicios lo que materialmente es la venta de un bien, y el hecho de que éste incorpore una preparación no significa que deje de serlo ni que se transforme en un servicio.

Manifestó que la DIAN, en el Concepto 394 de 2001, señaló que cuando la venta de productos se hiciere en una estructura no comprendida en la definición de servicio de restaurante, sólo se generaba IVA respecto de los productos expendidos que no se encontraran excluidos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 424 del ET.

Que la prestación de servicio sólo existe cuando en el propio establecimiento comercial se presta el servicio de restaurante y se venden productos de

cafetería, panadería, pastelería y galletería. Que la sola venta de pizzas no permite aplicar la tarifa de IVA prevista para la prestación de servicios.

Por todo lo anterior, concluyó que el emplazamiento y los requerimientos especiales que precedieron a los actos demandados carecen de fundamento legal, porque la Administración no puede exigir al responsable de IVA que cobre tarifas distintas a las establecidas en la ley para supuestos específicos. Que lo mismo ocurre con los actos objeto de esta acción.

Que, en todo caso, la demandada no acreditó que la Fábrica de Pizzas Domino's prestaba el servicio de restaurante y que, además, la contribuyente no incurrió en ninguna irregularidad ni inexactitud al cobrar, declarar y pagar a la DIAN el impuesto a las ventas con una tarifa del 7%.

Alegó que la modificación oficial de las declaraciones de IVA y la imposición de la sanción por la "supuesta" inexactitud de las mismas viola el debido proceso, al castigar una obligación no encuadrada en el supuesto normativo que contiene la premisa de la disposición sancionatoria, pues, en el periodo gravable en discusión, la demandante no tenía el deber de cobrar, declarar y pagar el impuesto generado por la venta de productos de panadería como la pizza, a una tarifa del 16%. Que, en efecto, antes del 1° de enero de 2003, la pizza era un producto exento y, adicionalmente, en concordancia con el artículo 468-1 (vigente en la época en que se expidieron los actos demandados), la venta de productos de panadería, entre los que se incluye la pizza, tributaba a una tarifa del 7%.

2.1.3. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda. Efectuó una defensa general de la legalidad de los actos acusados.

Hizo un recuento de las normas que regulan los servicios de restaurante y cafetería, al tenor de lo dispuesto en el Decreto 422 de 1991, conforme con el que la actividad de la Fábrica de Pizzas Domino's no correspondía a la venta de un bien mueble, sino a la prestación del servicio de restaurante, gravado a la tarifa del 16%, como lo indicó el Consejo de Estado en sentencia del 6 de febrero de 2006 (Exp. 14839).

Sostuvo que, independientemente de los componentes de la comida que expenden los restaurantes y del lugar del consumo, la actividad de aquéllos consiste en prestar un servicio de preparación de comidas, calientes, frías o rápidas. Que esa es la actividad que causa el impuesto, así los componentes de las comidas estén excluidos del gravamen.

Por lo anterior, dijo que la actuación administrativa acusada se ajusta a derecho.

2.1.4. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia, en sentencia del 15 de mayo de 2013, anuló parcialmente los actos demandados, en el sentido de determinar que la Fábrica de Pizzas Domino's no estaba obligada al pago de la sanción por inexactitud.

Indicó que la jurisprudencia de esta Sección, en reiteradas oportunidades¹, ha sostenido que la venta de pizza está gravada con el IVA del 16% y que dicha actividad está comprendida en el concepto de restaurante.

Dijo que la sentencia del 22 de octubre de 1999 (exp. 9537), proferida por esta Sección, mediante la que se denegó la nulidad del artículo 9º del Decreto Reglamentario 422 de 1991, entendió como esencia del servicio de restaurante *la preparación de comida para su inmediato consumo y no el lugar en el cual ésta va a ser consumida*. Que, de igual manera, sostuvo que así el texto del artículo 476 del E.T. [numeral 14], reglamentado por el artículo 9 [inciso 1º] del Decreto 422 de 1991, en lo referente a *restaurantes* hubiese sido modificado por la Ley 6ª de 1992, no se entendía derogada la definición de *restaurante*, pues dicho servicio aún es objeto del impuesto a las ventas. Que, independientemente de los componentes de la comida que se expende, la forma de solicitarla y el lugar o modo de consumo, debe entenderse que la prestación del servicio de restaurante comprende la preparación de comidas y su suministro para el consumo, ya sean calientes, frías o rápidas, así algunos o todos sus componentes se encuentren excluidos de IVA de manera separada.

Sostuvo que la actuación de la entidad demandada se ajustaba a derecho, toda vez que la preparación de comidas y el expendio de las mismas, aún en mostrador, es relevante para determinar el IVA aplicable a los alimentos preparados que vende la accionante.

En relación con la sanción por inexactitud, sostuvo que el menor valor a pagar por el impuesto declarado se fundamentó en una diferencia de criterios

¹ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencias del 27 de octubre de 2005, expediente 14590; 15 de junio de 2006, expediente 15180; 16 de agosto de 2007, expediente 15320,

entre la Administración y la contribuyente, respecto a si la actividad de la actora correspondía a la venta de alimentos no generadora de IVA o a la noción de servicios que prevé el Decreto 1372 de 1992.

Por lo anterior, indicó que se configuró una diferencia de criterios entre las partes respecto de la causación del impuesto sobre las ventas para las preparaciones y suministros alimenticios, que la demandante interpreta como venta excluida de un tributo y la autoridad fiscal como prestación de un servicio gravado. Que, sin embargo, como los hechos y cifras declarados son verdaderos, porque sobre ellos no se evidencia ningún tipo de alteración, era procedente levantar la sanción por inexactitud.

2.1.5. LA APELACIÓN

La DIAN apeló la sentencia, para oponerse al levantamiento de la sanción por inexactitud.

En concreto dijo que en el presente caso no se presentó ninguna diferencia de criterios que exonerara de la sanción por inexactitud a la Fábrica de Pizzas Domino's, porque la declaración de ingresos derivados de la prestación del servicio de restaurante como ingresos excluidos se efectuó en franco desconocimiento del artículo 9° del Decreto 422 de 1991.

Indicó que la diferencia de criterios versa sobre la interpretación del derecho aplicable, referida a las diferencias que surgen entre los contribuyentes y la autoridad tributaria, y no respecto del desconocimiento del ordenamiento jurídico o de la aplicación de una norma diferente a la que debe sujetarse la declaración. Que, en el caso concreto, la demandante concluyó que las

ventas por la prestación del servicio de restaurante estaban excluidas, no obstante que para dicho servicio existía una norma especial que obligaba a declarar como gravados los ingresos percibidos por su prestación. Que, en ese sentido, la declaración de impuesto sobre las ventas, modificada por los actos demandados, contiene una información alterada en cuanto registra ingresos excluidos que debían aparecer como gravados, actuación con la que la declarante evadió el pago del impuesto a las ventas y defraudó al fisco.

2.1.6. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **DIAN** pidió mantener el análisis de fondo sobre la procedencia de la exclusión de los ingresos provenientes de la venta de productos preparados y suministrados, dado que la preparación y el suministro de comidas a los clientes para que éstos las consuman en el lugar donde las compran o en sus domicilios, encuadran en la definición especial de servicio de restaurante que consagra el artículo 9° del Decreto 422 de 1991, por cuya prestación se generan ingresos gravados con IVA.

Dijo que ante la claridad de los requisitos legales aplicables a la exclusión que pretende la demandante, la declaración que ésta presentó desconoce el derecho aplicable y, como consecuencia de ello, liquida un menor saldo a pagar, actuación que da lugar a la configuración de los presupuestos de la sanción por inexactitud prevista en el artículo 647 del ET.

La **demandante** no alegó de conclusión.

2.1.7. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El **Ministerio Público** rindió concepto y pidió que la Sección se declarara inhibida para pronunciarse en este asunto, toda vez que la demandante carecía de capacidad para ser parte en el proceso. Dijo que la sociedad Fábrica de Pizzas Domino's no existe, al haber sido liquidada totalmente y, en consecuencia, no es una persona jurídica sujeto de derechos y de obligaciones. Que, ante la ausencia de ese requisito, no era posible adoptar una decisión de fondo que permitiera resolver las pretensiones.

Sostuvo que revisado el expediente se advirtió que según el certificado de la Cámara de Comercio de Medellín, la Fábrica de Pizzas Domino's S.A. fue totalmente liquidada, mediante la escritura pública No. 248 del 19 de febrero de 2004, en la Notaría 10ª de Medellín, cuya inscripción se realizó en el registro mercantil el 26 de febrero de 2004, en el libro 9º, número 1898. Que ese hecho aparecía en el expediente, en las copias del acta 8 del 4 de febrero de 2004, en el que la Asamblea General aprobó la cuenta final de liquidación, con la repartición de los remanentes a los respectivos adjudicatarios y de la escritura pública mencionada.

Adujo que pese a que la administración de impuestos conocía de la liquidación, pues así lo registró en el emplazamiento para corregir del 16 de mayo de 2005, expidió el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión respecto del quinto bimestre del año 2003, esto es, cuando ya había sido liquidada la sociedad.

Dijo que la DIAN no desvirtuó la liquidación de Pizzas Domino's ni el certificado en que consta la inscripción de la liquidación, ni demostró que el establecimiento de comercio registrado perteneciera en realidad a dicha sociedad, o que ésta se hubiere mantenido o constituido nuevamente como tal, pues, incluso, quienes atendieron la diligencia informaron que antes la sociedad se llamó "*Fapido*", sigla que podía utilizar, según el certificado de la Cámara de Comercio expedido antes de la inscripción de la liquidación en el registro mercantil. Que, en consecuencia, la Administración no podía adelantar la actuación oficial contra una sociedad que había dejado de existir y que, por ese hecho, el liquidador no podía representarla, en cuanto había concluido su labor.

Dijo que el artículo 44 del C.P.C., toda persona natural o jurídica puede ser parte en un proceso, y que tienen capacidad para comparecer por sí al proceso. Que conforme con dicha norma, esa facultad, en el caso de las personas jurídicas, supone, ante todo, su existencia.

Que, en ese sentido, el Consejo de Estado ha dicho que las personas jurídicas de derecho privado deben demostrar su propia personalidad y la personería de quienes la administran, y que tiene capacidad para ser sujeto de derechos y de obligaciones y parte en un proceso, hasta que se liquide y se apruebe la cuenta final de su liquidación, momento en el que desaparece o muere como persona jurídica. (Sentencia 16319 del 11 de junio de 2009²)

Que, en consecuencia, la posibilidad de comparecer en un proceso está directamente relacionada con la *capacidad para ser parte*, referente a la

² La sentencia fue citada sin mayores referencias.

posibilidad de ser sujeto de la relación jurídico procesal, condición que proviene de la capacidad jurídica que se le atribuye a la responsabilidad.

Finalmente, y en consonancia con lo anterior, pidió a la Sección inhibirse de efectuar un pronunciamiento de fondo, en tanto la demandante no tiene capacidad para comparecer en este caso.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, correspondería a la Sala determinar si se ajustan a derecho la Liquidación Oficial de Revisión No. 110642006000031 del 17 de abril de 2006 y la Resolución Recurso de Reconsideración No. 110662007000030 del 15 de mayo de 2007, que confirmó la anterior, que determinaron el impuesto sobre las ventas a cargo de la Fábrica de Pizzas Domino's S.A., por el quinto bimestre gravable del año 2003, con la aplicación de la tarifa del 16% sobre los ingresos que percibe por el ejercicio de la actividad que constituye su objeto social. En concreto, la Sala debería establecer la procedencia de la sanción por inexactitud que impusieron dichos actos. Sin embargo, del análisis integral de los documentos que aparecen en el expediente y conforme con el concepto emitido por el Ministerio Público, el análisis de la Sala se reorienta a la verificación de uno de los presupuestos procesales de la acción y de la sentencia de mérito, como lo es la capacidad para actuar y ser parte en el proceso de la Fábrica de Pizzas Domino's, previo el recuento de los siguientes:

3.1. Hechos relevantes para decidir

- La Fábrica de Pizzas Domino's fue creada con el objeto social de construir, instalar, adecuar y poner en funcionamiento las tiendas de fabricación de pizzas bajo la modalidad de servicio a domicilio y venta sobre el mostrador y tiendas móviles, así como la producción y comercialización, en todas sus formas, de alimentos, bebidas y demás insumos propios del negocio de comidas. Así se advierte de lo narrado por la demandante en el libelo y por la Administración de Impuestos de Medellín en los actos administrativos demandados y en la contestación de la demanda.
- La Fábrica de Pizzas Domino's fue constituida como sociedad anónima mediante la Escritura Pública N° 158 del 14 de febrero de 2003 de la Notaría Tercera de Envigado Antioquia, registrada el 19 de febrero del mismo año. De lo anterior da cuenta el Certificado de la Cámara de Comercio de Medellín³, en el que además se indica:

“Según escritura pública N° 248 del 19 de febrero de 2004 de la Notaría 10ª de Medellín, registrada en esta Cámara de Comercio el 26 de febrero de 2004, en el Libro 9º, bajo el N° 1898, se declaró la sociedad totalmente liquidada. (...) Que actuó como liquidador principal de la sociedad el señor RICAURTE PAEZ ORTIZ con C. C. y como Liquidador suplente el señor JORGE VALENCIA MACHADO con C.C.”

- Conforme con la demanda y en consonancia con el hecho inmediatamente relatado, el estado societario en la identificación de la parte demandante y en la presentación de los hechos segundo a quinto⁴ fue descrito así:

“SEGUNDO. - FÁBRICA DE PIZZAS DOMINO'S S. A., fue declarada disuelta y en estado de liquidación tal como consta en la escritura pública N° 2247 otorgada el 31

³ Folio 1.

⁴ Folios 7 y 8.

de diciembre de 2003 de la Notaría Décima del Círculo Notarial de la Ciudad de Medellín, escritura inscrita en la Cámara de Comercio de su domicilio social el 31 de diciembre de 2003.

TERCERO. – El proceso de liquidación de la sociedad FÁBRICA DE PIZZAS DOMINO'S S. A. se adelantó de conformidad a las disposiciones legales contenidas en el código de comercio, culminando con la protocolización de la cuenta de final de liquidación tal como consta en la escritura pública N° 248 otorgada el 19 de febrero de 2004, otorgada en la Notaría Décima del Círculo Notarial de Medellín, inscrita en la Cámara de Comercio de su domicilio, el día 26 de febrero de 2004, bajo el número 1898.

CUARTO. - La protocolización de la cuenta final de liquidación contenida en la escritura pública mencionada en el hecho anterior, estuvo precedida de la expedición del paz y salvo por la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. Según la entidad demandada, la sociedad demandante, al momento de su liquidación no tenía deudas pendientes por ningún tipo de impuestos con la misma y que en consecuencia. Podía continuar con el trámite de liquidación de la sociedad.

QUINTO. – Con posterioridad a la protocolización de la cuenta final de liquidación de la sociedad y de la inscripción en la Cámara de Comercio de su domicilio social de la escritura pública N° 248 del 19 de febrero de 2014 de la Notaría Décima de Medellín, con la que se protocolizó dicha cuenta, la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, a través de la División Fiscalización Tributaria emplazó a la sociedad FÁBRICA DE PIZZAS DOMINO'S S. A. para que presentara declaración de corrección a la declaración de IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS ...”

- Mediante Oficio 8311065174-00393 del 29 de enero de 2004, el Jefe de la División de Cobranzas de la Administración de Impuestos de Medellín constató la inexistencia de obligaciones a cargo de la contribuyente, sin perjuicio de las determinadas con posterioridad, y permitió la continuación de los trámites pendientes en el proceso de liquidación voluntaria de la sociedad, para los efectos del artículo 847 del E.T.⁵
- El Acta de Observaciones que levantó la División de Fiscalización Tributaria en desarrollo de las diligencias de registro realizadas a

⁵ Folio 32.

varios establecimientos de comercio ubicados en el área metropolitana de la ciudad de Medellín determinó⁶:

***“ESTADO ACTUAL.** Proceso de liquidación. El día 13 de enero de 2004, el señor Ricaurte Páez Ortiz, liquidador de la Sociedad, informa que la Sociedad fue declarada y disuelta y en estado de liquidación.”*

- El 16 de mayo de 2005, la misma división emplazó a la FÁBRICA DE PIZZAS DOMINO’S S.A. para que corrigiera la declaración de impuestos sobre las ventas del quinto bimestre de 2003, aplicando la tarifa del 16% a sus operaciones gravadas⁷.
- El 14 de julio de 2005, la DIAN expidió el requerimiento especial⁸ contra la sociedad señalada, respecto del mismo impuesto y periodo, frente al que se manifestó el mismo liquidador con razones de fondo que se oponían a la modificación oficial propuesta en tal requerimiento⁹: la tarifa de IVA aplicable al expendio de comidas a domicilio. La misma razón se expuso en (i) la Liquidación Oficial de Revisión No. 110642006000031 del 17 de abril de 2006 y en (ii) la Resolución Recurso de Reconsideración No. 110662007000030 del 15 de mayo de 2007.

Conforme con los hechos expuestos, la Sala advierte que la sociedad contribuyente fue objeto de un proceso de liquidación cuya cuenta final quedó protocolizada el 19 de febrero de 2004, mediante Escritura Pública N° 248, de la Notaría Décima de Medellín, inscrita en la Cámara de Comercio el

⁶ Folio 36.

⁷ Folios 33 a 35.

⁸ Folios 38 a 46.

⁹ Folios 47 a 51.

26 de febrero siguiente. También se advierte que después de esa fecha se inició una actuación fiscal contra la citada sociedad, en relación con el impuesto a las ventas del quinto bimestre de 2003, que fue atendida por el liquidador suplente.

De conformidad con los hechos narrados, la Sala considera que la Sociedad Domino's Pizza carecía de capacidad para ser parte demandante en este proceso, pues, para el 21 de octubre de 2007, fecha en la que se radicó la demanda que ahora se estudia¹⁰, la sociedad había sido liquidada (Ver: Hecho 3.1.2.) y la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Medellín conocía de la situación jurídica de la sociedad demandante.

3.2. Caso concreto. Sujeción al precedente.

Sobre el particular, la Sala acoge lo dispuesto en la sentencia del 30 de abril de 2014¹¹, proferida por esta Sección, en la que se resolvió un asunto similar al planteado, pero en relación con los actos administrativos que determinaron la tarifa del IVA a pagar por parte de la Fábrica de Pizzas Domino's por el segundo bimestre del año 2003, cuya considerativa se transcribe a continuación.

“DE LA EXISTENCIA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS – CAPACIDAD PARA ACTUAR DE LOS ENTES SOCIETARIOS

Toda persona natural o jurídica que realice los hechos generadores de impuestos no excluidos o exentos expresamente por la ley, puede ser destinataria de las actuaciones fiscalizadoras que adelanta la Administración de Impuestos al amparo del artículo 684 del E.T.

¹⁰ Ver contraportada.

¹¹ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 30 de abril de 2014. Expediente No. 050012331000200702998 01 (19575). M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Demandante: Fábrica de Pizzas Domino's S.A. c/ U.A.E. DIAN.

El artículo 633 del Código Civil refiere la persona jurídica como aquella nacida de la voluntad de seres o personas físicas, que una vez constituida adquiere plena capacidad para actuar, ejerciendo derechos y contrayendo obligaciones civiles, lo que a su vez le permite crear, modificar o extinguir relaciones jurídicas de forma voluntaria y autónoma, con la conntaural posibilidad de ser representada judicial y extrajudicialmente.

La capacidad para actuar con la que legalmente se concibió a las personas jurídicas trasciende al plano procesal como atributo endosante de la calidad de parte, definida en relación con la pretensión procesal que se formula o que es objeto de oposición, en cuanto detentadoras del interés protegido por las distintas acciones consagradas en el Código Contencioso Administrativo, hoy medios de control.

En ese contexto, las personas jurídicas se encuentran legitimadas para comparecer a los procesos judiciales o administrativos, como lo puntualiza el artículo 44 del C.C.A., al disponer:

“Toda persona natural o jurídica puede ser parte en un proceso.

Tienen capacidad para comparecer por sí al proceso, las personas que pueden disponer de sus derechos. Las demás deberán comparecer por intermedio de sus representantes, o debidamente autorizadas por estos con sujeción a las normas sustanciales.

Las personas jurídicas comparecerán al proceso por medio de sus representantes, con arreglo a lo que disponga la Constitución, la Ley o los Estatutos.

Cuando el demandado sea una persona jurídica que tenga varios representantes o mandatarios generales distintos de aquéllos, podrá citarse a cualquiera de ellos, aunque no esté facultado para obrar separadamente.

(...)”

De esta manera el legislador reconoce en la capacidad de las personas jurídicas un presupuesto material de la sentencia que procura la culminación del proceso mediante fallo de mérito, como un presupuesto procesal de la acción cuando ellas son las demandantes, que condiciona el nacimiento válido del proceso con la debida comparecencia de las mismas a través de sus representantes¹².

Ahora bien, las sociedades comerciales legalmente constituidas son personas jurídicas conformadas por dos o más personas que se obligan a hacer un aporte en dinero, en trabajo o en otros bienes apreciables en valor pecuniario, con el fin de repartirse entre sí las utilidades obtenidas en la empresa o actividad social. Tales personas jurídicas existen de manera independiente a quienes la conforman.

¹² BETANCUR JARAMILLO, Carlos, *Derecho Procesal Administrativo*, séptima edición, 2009, p. 159

La capacidad de las sociedades se circunscribe al desarrollo o actividad prevista en su objeto, en el que se entienden incluidos todos los actos directamente relacionados con el mismo y los que buscan ejercer derechos y cumplir obligaciones derivadas de la existencia y actividad de la sociedad (Código de Comercio arts. 98 y 99).

Prevista de esa manera la capacidad de las sociedades, es claro que la misma implica facultades de actuar, que sólo pueden predicarse de las personas jurídicas existentes.

Legalmente, la persona jurídica societaria existe desde el momento en que se constituye por escritura pública inscrita en el registro mercantil de la Cámara de Comercio con jurisdicción en su lugar de domicilio y de aquel donde funcionan sus sucursales, si es que no pertenecen al mismo distrito de la cámara del domicilio principal, so pena de que el contrato de sociedad no pueda oponerse a terceros (arts. 110 a 112 ibídem).

Dicha existencia se prueba con la certificación de la Cámara de Comercio del domicilio principal, en la que conste el número, fecha y notaría de la escritura de constitución y de las reformas del contrato, si las hubiere; la fecha y el número de la providencia por la cual se le concedió permiso de funcionamiento, los representantes de la sociedad (art. 117 ejusdem) y, en todo caso, la constancia de que la sociedad no se halla disuelta.

DE LOS PROCESOS DE DISOLUCIÓN Y LIQUIDACIÓN DEL ENTE SOCIAL – EFECTOS SOBRE LA EXISTENCIA DE LA SOCIEDAD

La disolución de la sociedad es un acto jurídico que afecta su existencia, porque implica la ruptura del vínculo contractual entre quienes se unieron para conformarla, y la consiguiente restricción parcial de su capacidad jurídica, en cuanto no puede continuar desarrollando el objeto social con el que se constituyó.

Así, la disolución libera a los socios de las obligaciones que habían contraído cuando se creó la persona jurídica, siempre que se satisfagan las deudas a cargo de la sociedad con terceros¹³, y opera por las causales enunciadas en el artículo 218 del Código de Comercio¹⁴, que tienen efectos en el tiempo, dependientes de la causal misma¹⁵.

¹³ NEIRA ARCHILA, Luis Carlos. *Apuntaciones Generales al Derecho de Sociedades*, Editorial Temis, 2006, p. 243.

¹⁴ Vencimiento del término previsto para su duración en el contrato, si no fuere prorrogado válidamente antes de su expiración; imposibilidad de desarrollar la empresa social, por la terminación de la misma o por la extinción de la cosa o cosas cuya explotación constituye su objeto; reducción del número de asociados a menos del requerido en la ley para su formación o funcionamiento, o por aumento que exceda del límite máximo fijado en la misma ley; declaración de quiebra de la sociedad; causales expresa y claramente estipuladas en el contrato; decisión de los asociados o de autoridad competente; o las demás causales establecidas en la ley respecto de cualquiera de las formas de sociedad reguladas por la legislación comercial.

¹⁵ Los efectos y las formalidades se someten a tres reglas especiales, así: 1) a partir de la expiración del término de duración de la sociedad, sin formalidades adicionales, si la disolución proviene de esa circunstancia; 2) según las reglas previstas para la reforma del contrato social, si la disolución es producto de la decisión de los asociados; 3)

Dichas causales deben ser declaradas por los socios o, en el caso de que la disolución obedezca a las mencionadas en los numerales 2, 3, 5 y 8 de dicha norma, pueden ser declaradas por la Superintendencia de Sociedades, si los asociados no lo hacen oportunamente.

La disolución de la sociedad da paso a su inmediata liquidación; de acuerdo con ello, el artículo 222 del mismo ordenamiento, sólo auspicia la capacidad jurídica de la sociedad disuelta para realizar los actos relacionados con ese cometido – la inmediata liquidación - y descarta toda operación o acto ajeno al mismo, responsabilizando de su realización al liquidador y al revisor fiscal que no se hubiere opuesto a ejecutarlos, tanto frente a la sociedad, como frente a los asociados y a terceros.

El nombre de la sociedad disuelta siempre debe adicionarse con la expresión "en liquidación".

La inmediata liquidación que ordena la norma, refiere a la ejecución del procedimiento reglado para repartir el patrimonio social entre los socios, previa satisfacción de los acreedores sociales, protegiendo sus especiales intereses. Se trata de establecer lo que se tiene y lo que se debe, de satisfacer las obligaciones pendientes, de saldar el pasivo externo, de determinar el activo neto divisible entre los asociados y de distribuirles el remanente¹⁶.

La liquidación se encuentra a cargo de un liquidador especial, nombrado conforme a los estatutos, a la ley o, en defecto de ellos, por la Superintendencia de Sociedades. Las facultades y obligaciones del designado, cualquiera que sea el mecanismo para hacerlo, sólo surten efectos desde cuando el respectivo nombramiento se inscribe en el registro mercantil del domicilio social y de las sucursales de la sociedad disuelta.

Dicho liquidador asume la representación legal de la sociedad disuelta y en esa condición administra su patrimonio, ejecutando actos unívocamente orientados a liquidarlo en el marco de las obligaciones que le impone el artículo 238 del C. de Co. Y, se insiste, a ello se circunscribe su capacidad jurídica.

En ese sentido, la Sala ha precisado que cuando una sociedad se encuentra en liquidación, no puede iniciar nuevas operaciones para desarrollar su objeto social, pero sí continuar y culminar las pendientes al sobrevenir el estado de liquidación¹⁷.

Ello implica que la sociedad continúa existiendo, no obstante que varía la destinación de su patrimonio inicialmente utilizado para realizar el objeto social, para reservarlo a

desde la fecha que indique la autoridad competente, si esta fue la que ordenó la disolución, registrando copia de la providencia correspondiente en la forma prevista para la reforma del contrato social, y sólo a partir de la fecha del registro produce efectos frente a terceros. En todos los casos se declara la disolución por la causal ocurrida, cumpliendo las formalidades exigidas para la reforma del contrato social.

¹⁶ NARVÁEZ GARCÍA, José Ignacio. *"Derecho Mercantil Colombiano. Teoría General de las Sociedades"*. LEGIS Editores 1999, p. 442.

¹⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 31 de mayo de 2012, exp. 18839

“la disgregación de los activos patrimoniales con miras a cubrir los pasivos y adjudicar a los asociados el remanente, si lo hubiere”. En suma, el patrimonio de la sociedad, en estado de liquidación, deja de ser de explotación y se torna en patrimonio de liquidación”¹⁸.

De acuerdo con los artículos 247 y 248 del C. de Co., la distribución del eventual remanente entre los socios debe hacerse constar en acta protocolizada en la notaría del lugar del domicilio social, junto con el inventario de bienes sociales y la actuación judicial, en cada caso. Esa acta debe ser aprobada por la Asamblea o Junta de Socios respectiva, al igual que las cuentas de los liquidadores que luego de la incomparecencia de los asociados a dos reuniones debidamente convocadas para la referida aprobación, se entienden aceptadas y no pueden ser impugnadas.

Una vez aprobadas las cuentas finales de liquidación, se entrega a cada asociado lo que le corresponde, citando a los ausentes en la forma prevista por la legislación comercial (art. 249 ibídem).

La aprobación de dichas cuentas finales, debidamente inscrita en el registro mercantil (art. 28, N° 9), marca la terminación del proceso de liquidación, de manera que durante el interregno transcurrido entre el inicio del mismo y el momento inmediatamente anterior a su terminación, la sociedad continúa existiendo.

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”¹⁹.

Colígese de lo anterior que la sociedad en liquidación continúa siendo contribuyente de impuestos y le atañe el cumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales derivadas de esa calidad, hasta tanto termine la etapa liquidatoria, eso sí, considerando su nueva situación patrimonial y la capacidad jurídica limitada que tiene, en cuanto a que sólo puede realizar los actos necesarios para su liquidación.

Como a partir de la aprobación e inscripción de la cuenta final de liquidación el sujeto mercantil desaparece del mundo jurídico, la Sala ha señalado que en ese momento la sociedad liquidada pierde la capacidad para actuar y que luego de que ello ocurre no es posible presentar demanda ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa en nombre del ente liquidado, dada su efectiva extinción. Dijo el pronunciamiento judicial²⁰:

¹⁸ Ob. Cit. nota 6

¹⁹ Oficio 220-036327 de 21 de mayo de 2008 de la Superintendencia de Sociedades

²⁰ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 11 de junio de 2009, expediente No.: 16.319, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

“(…)

*Se tiene que 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 el ente y se apruebe la cuenta final de su liquidación**, que es el momento en el cual desaparece o muere la persona jurídica.*

Hechas las anteriores precisiones y toda vez que la parte actora, por haber ejercido actividad comercial estaba sometida al régimen probatorio del derecho mercantil, debía acreditar su existencia y representación legal mediante el correspondiente registro expedido por la cámara de comercio, en la que conste, entre otros aspectos, la constancia de que “la sociedad no se halla disuelta” (artículo 117 ibídem).

(…)

*Considera la Sala, **que al haber desaparecido la sociedad de la vida jurídica, el señor DIEGO ALBERTO LONDOÑO GÓMEZ, quien figura en el certificado de cámara de comercio nombrado como liquidador, no estaba legitimado para representarla, toda vez, se repite, que con el trámite de la disolución y liquidación se extinguió la persona jurídica y por sustracción de materia, carecía de facultad para obrar como representante legal de una entidad que había dejado de existir material y jurídicamente y por tanto, no podía constituir un mandatario que representara “sus intereses.***

(…).

De acuerdo con lo anterior y en oposición a lo señalado por el a quo, se concluye que la sociedad actora no tenía capacidad para ser parte en el presente proceso, en consecuencia se revocará la sentencia y se abstendrá la Sala de proferir fallo de fondo” (Negritas de la Sala).”

Por supuesto, los efectos extintivos sobre de la sociedad se extienden a su liquidador, quien por consiguiente cesa en sus funciones y no puede representarla ni actuar en nombre de aquella. Sobre este punto, la Superintendencia de Sociedades ha señalado:

“(…).

Sobre el particular es necesario señalar que es función del liquidador proteger no solo el patrimonio de la sociedad en liquidación, prenda general de los acreedores, sino los intereses de los acreedores, sin distinción alguna y en igualdad de condiciones, mediante la realización de los activos para atender en forma ordenada el pago de las obligaciones, con el fin de distribuir y entregar el remanente, si lo hubiere, entre los asociados, momento en el cual se entiende culminado el proceso liquidatorio y en consecuencia cesan las

obligaciones y funciones del liquidador”²¹

Vista la realidad probatoria reseñada al inicio de esta considerativa, de cara al marco legal, doctrinal y jurisprudencial anteriormente esbozado, concluye la Sala que la demandante carecía de capacidad jurídica para actuar como parte en el presente proceso, comoquiera que el certificado de existencia y representación legal expedido por la Cámara de Comercio de Medellín informa que se liquidó con Escritura Pública N° 248 del 19 de febrero de 2004, la cual, según afirmación hecha en la demanda, protocolizó la cuenta final de liquidación.

Ello quiere decir que para el 25 de octubre de 2007, cuando se radicó el libelo, e incluso para cuando se inició la actuación administrativa definida por los actos demandados, la accionante se encontraba extinta y, por ende, no existía. De contera, el abogado liquidador que presentó la demanda demandante carecía de legitimación procesal para accionar en representación de la persona jurídica liquidada.

En este orden de ideas y como el aspecto subjetivo de la relación jurídico-procesal deviene directamente de la capacidad que se le atribuye a las personas entre quienes se traba la litis, de suerte que si éstas no gozan de esa capacidad no pueden ser parte del proceso, la Sala se inhibirá de proveer sobre la solicitud de nulidad de los actos demandados, previa revocatoria de la sentencia de primera instancia.”

En efecto, de acuerdo con el artículo 44 del Código de procedimiento Civil, *“Las personas jurídicas comparecerán al proceso por medio de sus representantes, con arreglo a lo que disponga la Constitución, la ley o los estatutos.”* Esto quiere decir que las personas jurídicas de derecho privado deben acreditar la existencia y el normal funcionamiento, lo mismo que el poder y el mandato de sus gestores. En síntesis deben demostrar su propia personalidad y la personería de quienes la administran.

A su vez, las personas jurídicas de derecho privado se dividen en civiles y comerciales, éstas últimas adquieren personería jurídica a través del otorgamiento del instrumento público de constitución, acto por el cual se

²¹ Oficio 220-000324 del 08 de enero de 2013

individualiza y separa de quienes la crearon en razón a que surge como un ente jurídico independiente²².

Para el caso de las sociedades mercantiles, el ordenamiento jurídico somete a inscripción ante las cámaras de comercio respectivas, entre otros actos, la constitución, reformas estatutarias y las escrituras de disolución y liquidación de las sociedades.

En este orden de ideas, se tiene que 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 el ente y se apruebe la cuenta final de su liquidación***, que es el momento en el cual desaparece o muere la persona jurídica.

Hechas las anteriores precisiones y toda vez que la parte actora, por haber ejercido actividad comercial estaba sometida al régimen probatorio del derecho mercantil, debía acreditar su existencia y representación legal mediante el correspondiente registro expedido por la cámara de comercio, en la que conste, entre otros aspectos, la constancia de que *“la sociedad no se halla disuelta”*.

Como se vio, según el certificado expedido por la Cámara de Comercio de Medellín²³, la sociedad Fábrica de Pizzas Domino's S.A. fue completamente liquidada.

En consonancia con el precedente de esta Sala y de acuerdo con las pruebas que aparecen en el expediente, queda claro que la Fábrica de

²² Art. 98 del Código de Comercio.

²³ Ver 3.1.2.

Pizzas Domino's S.A. no tenía capacidad para comparecer como demandante en el proceso de la referencia, ni en ningún otro proceso adelantado con posterioridad a la anotación de la Escritura Pública de Liquidación en el registro mercantil, circunstancia que impide a la Sala pronunciarse de fondo sobre las pretensiones de la demanda.

Finalmente, ante la falta de definición de la litis, los actos sancionatorios no constituyen títulos ejecutivos susceptibles de ser objeto de cobro por vía administrativa, dada la inexistencia de la actora²⁴.

Por 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

REVÓCASE la sentencia del 15 de mayo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Cuarta de Decisión, en la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por la Fábrica de Pizzas Domino's S. A., contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Medellín. En su lugar se dispone:

1. INHÍBESE de proveer sobre la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 110642006000031 del 17 de abril de 2006 y la Resolución

²⁴ En igual sentido, ver sentencia del 23 de junio de 2015, Radicación: 25000232700020120037801 [20688], Actor: ABRENUCIO S.A. (Liquidada), Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA.

Recurso de Reconsideración No. 110662007000030 del 15 de mayo de 2007, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

2. RECONÓCESE personería a la abogada Clara Inés González Ramírez para actuar como apoderada de la DIAN, en los términos y para los fines del poder visible en el folio 307 del expediente.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y 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**

Presidente de la sección

**HUGO FERNANDO BASTIDAS
BÁRCENAS**

**JORGE OCTAVIO RAMIREZ
RAMIREZ**

Ausente con permiso

**CARMEN TERESA ORTIZ DE
RODRÍGUEZ**

