LEGIS móvil
www.legismovil.com

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D.C., trece (13) de agosto de dos mil quince (2015)

ACCIÓN:	**NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**
DEMANDANTE:	**CÁMARA DE COMERCIO DE BOGOTÁ**
DEMANDADO:	**DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA**
RADICADO:	**250002327000-2009-00069-02 (20162)**
DECISIÓN:	**REVOCA LA SENTENCIA APELADA**
ASUNTO:	**LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN – IMPUESTO DE REGISTRO - AGOSTO DE 2004**

Conoce la Sala del recurso de apelación interpuesto por el Departamento de Cundinamarca y el Ministerio Público contra la sentencia proferida el 24 de enero de 2013 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la cual se declaró la nulidad de los actos administrativos demandados.

1. ANTECEDENTES

1.1 Hechos

El 15 de septiembre de 2004, la Cámara de Comercio de Bogotá presentó la declaración del impuesto de registro correspondiente al mes de agosto de ese año, en los siguientes términos:

F.1	F.2	F.3	F.4	F.5	F.6

CLASE DE ACTOS	No. DE ACTOS	CUANTÍA	TARIFA	Vr. IMPUESTO	Vr. INTERESES
ACTOS CON CUANTÍA	2646	241.908.478.571	0.7%	1.693.359.350	6.799.900
ACTOS SIN CUANTÍA	3993	-0-	4 SMD	190.466.100	5.704.700
IMPUESTO DE REGISTRO E INTERESES					1.896.330.050
IMPUESTO DE REGISTRO E INTERESES DEVUELTOS EN EL PERIODO					849.658.787
SALDO A FAVOR DEL PERIODO ANTERIOR					0
SANCIONES					0
VALOR A CARGO DEL PERIODO					1.046.671.263
SALDO A FAVOR DEL PERIODO					0
PORCENTAJE CON DESTINO AL DISTRITO CAPITAL					302.214.529

El 28 de agosto de 2006, el Director de Rentas (E) de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca expidió el **Requerimiento Especial Nro. 000001**, mediante el cual propuso modificar la liquidación privada del impuesto de registro del mes de agosto de 2004, presentada por la Cámara de Comercio de Bogotá.

El 12 de septiembre de 2006, el Director de Rentas (E) de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca expidió la **Resolución Nro. 001626**, por la cual se revocó de manera directa el "*requerimiento especial Nº 000001 del 29 de agosto de 2004*", porque en su texto no se encontraban plenamente establecidos los motivos que generaron la inexactitud en la declaración privada, impidiendo que la Cámara de Comercio de Bogotá ejerciera el derecho de defensa y al debido proceso.

El 14 de septiembre de 2006, el Director de Rentas (E) de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca expidió el **Requerimiento Especial Nro. 000002**, por el cual le propuso modificar la liquidación privada del impuesto de registro del mes de agosto de 2004, presentada por la Cámara de Comercio de Bogotá.

La inconsistencia detectada por la administración tiene que ver con la "*inscripción en el registro mercantil del acta 026 del 9 de julio de 2004 la cual contenía la "Cuenta Final de liquidación de la sociedad Luz de Bogotá S.A.", admitida por la Cámara de Comercio como acto sin cuantía*".

Mediante **derecho de petición** radicado el 15 de septiembre de 2006, la Cámara de Comercio de Bogotá le solicitó al Director de Rentas de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca que (i) aclare la procedencia y contenido de la Resolución Nro. 1626 del 12 de septiembre de 2006 y (ii) ordene el archivo del expediente administrativo que dio origen al "*Requerimiento Especial Nº 1 del 29 de agosto de 2006*".

El 6 de octubre de 2006, el Director de Rentas (E) de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca, en respuesta al citado derecho de petición, le manifestó al representante legal de la Cámara de Comercio de Bogotá lo siguiente: (i) que como el requerimiento especial es un acto de carácter preparatorio para la expedición de la liquidación oficial de revisión, no se requiere autorización previa para revocar dicho acto y (ii) que no procede el archivo del expediente, por las consecuencias legales que trae consigo la revocatoria directa del acto.

El 14 de diciembre de 2006, la apoderada especial de la Cámara de Comercio de Bogotá le dio respuesta al Requerimiento Especial Nro. 000002 del 14 de septiembre de 2006.

En esa misma fecha se expidió el Auto Nro. 002096, mediante el cual se decretaron pruebas y se ordenó el traslado de unas pruebas documentales que obraban en el expediente de la acción popular que cursaba en el Juzgado Tercero Administrativo de Bogotá[1].

[1] Acción Popular Nro. 250002315000-2006-00315-00, demandantes: María Omaira Cely Vargas y Rosa Elvira Viracachá Tunarosa, representadas por la apoderada especial **Martha Teresa Briceño de**

El 14 de marzo de 2007, la Directora de Rentas de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca expidió la **Ampliación al Requerimiento Especial Nro. 000002**, en lo que tiene que ver con los fundamentos legales que originan la fiscalización y los conceptos que sustentan la inexactitud planteada por la Administración. Requerimiento que fue respondido el "*11 de junio de 2007*", según lo afirmado por la parte demandante en el numeral 2.13 de la demanda.

El 13 de diciembre de 2007, la Directora de Rentas de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca profirió la **Liquidación de Revisión Nro. 0001**, mediante la cual modificó la declaración del impuesto de registro correspondiente al mes de agosto de 2004, presentada por la Cámara de Comercio de Bogotá, en los siguientes términos:

Concepto	Liquidación Privada	Liquidación de Revisión
Base gravable actos con cuantía	$241.908.478.571	$2.006.117.199.965
Impuesto a pagar	$1.693.359.350	$14.042.820.400
Número de operaciones actos sin cuantía	3993	3992
Impuesto a pagar actos sin cuantía	$190.466.100	$190.418.400
Intereses	$12.504.600	$12.504.600
Valor total liquidación	$1.896.330.050	$14.245.743.400

Adicionalmente, se impuso sanción por inexactitud en la suma de $19.759.061.360.

La modificación propuesta por el Departamento de Cundinamarca tiene que ver con la inscripción en el registro mercantil del Acta 026 del 9 de julio de 2004 de la Asamblea General Extraordinaria de Accionistas de Luz de Bogotá S.A. – en liquidación, mediante la cual se resolvió: (i) aprobar la gestión del liquidador y

---

Valencia, demandada: Cámara de Comercio de Bogotá, objeto de la demanda: recuperar y recaudar el impuesto de registro que ha debido cobrarse y recaudarse a favor del Departamento de Cundinamarca (Cfr. la demanda que obra en los folios 137-156 c.a. Nro. 2).

cuenta final de liquidación presentada por el liquidador, (ii) aprobar el acta de distribución y (iii) ordenar al liquidador que proceda a la cancelación de la matrícula mercantil y el registro tributario de la sociedad y sus establecimientos, así como la protocolización de los documentos que legalmente requieran dicha formalidad; acto que fue tenido en cuenta por la Cámara de Comercio para efectos de liquidar el impuesto de registro, como acto sin cuantía.

Contra la anterior decisión la Cámara de Comercio interpuso recurso de reconsideración.

El 28 de enero de 2009, el Secretario de Hacienda del Departamento de Cundinamarca profirió la **Resolución Nro. 00000056**, por la cual se modificó la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 000001 del 13 de diciembre de 2007, en los siguientes términos:

Concepto	Liquidación Privada	Liquidación de Revisión
Base gravable actos con cuantía	$241.908.478.571	$2.006.117.199.965
Impuesto a pagar	$1.693.359.350	$14.042.820.400
Número de operaciones actos sin cuantía	3993	3992
Impuesto a pagar actos sin cuantía	$190.466.100	$190.418.400
Intereses	$12.504.600	$12.504.600
Sanción por inexactitud	$0	$0
Valor total liquidación	$1.896.330.050	$14.245.743.400

1.2 Pretensiones

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad demandante solicitó que se hagan las siguientes declaraciones:

*"**PRIMERA***

Que son nulos los siguientes actos administrativos:

i) La Liquidación Oficial de Revisión No. 1 del 13 de diciembre de 2007, proferida por la Directora de Rentas de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca, por medio de la cual se profirió liquidación oficial de revisión en contra de la CCB por la declaración del impuesto de registro, correspondiente a agosto de 2004.

ii) La Resolución No. 56 del 28 de enero de 2009 por medio de la cual el Secretario de Hacienda de la Gobernación de Cundinamarca resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 1 del 13 de diciembre de 2007.

SEGUNDA

Que como consecuencia de lo anterior se restablezca en su derecho a la parte actora, mediante la determinación de que la declaración presentada por la CCB en relación con el impuesto de registro correspondiente a agosto de 2004 ha quedado en firme en todos sus aspectos, sin que haya lugar a pago de índole alguna".

1.3 Normas violadas y concepto de la violación

La parte demandante consideró que con la actuación del Departamento de Cundinamarca se transgredieron las siguientes normas: artículos 6, 29 y 90 de la Constitución Política, 35, 69 y s.s. y 84 del Código Contencioso Administrativo, 28, 247 y s.s. y 379 del Código de Comercio, 1, 2, 3, 4, 703, 704, 708, 710, 711, 712, 714, 730-1 y 730-4 del Estatuto Tributario, 1, 7, 8 y 9 de la Ley 489 de 1998, 226 y 233 de la Ley 223 de 1995, 1, 2, 6 11 y 12 del Decreto Reglamentario 650 de 1996 y 44, 357, 358, 367, 372 y 385 de la Ordenanza 24 de 1997 (Estatuto de Rentas de Cundinamarca). Así como las circulares 10 y 15 proferidas por la Superintendencia de Industria y Comercio.

El concepto de la violación lo desarrolló de la siguiente manera:

1.3.1 Vicios de procedimiento

1.3.1.1 Expedición de los actos administrativos por funcionario incompetente

De conformidad con los artículos 357 y 358 de la Ordenanza 24 de 1997, el funcionario competente para expedir el requerimiento especial, su ampliación y la liquidación oficial de revisión es el Secretario de Hacienda y no el Jefe de Rentas de la Secretaría de Hacienda del Departamento Cundinamarca, como en efecto sucedió.

En consecuencia y al tenor del artículo 385 de la citada ordenanza, la resolución del recurso de reconsideración la debió proferir el Gobernador y no el Secretario de Hacienda del Departamento de Cundinamarca.

Este vicio en el procedimiento, que es insaneable, determina la nulidad *ipso iure* de los actos administrativos demandados.

1.3.1.2 La declaración del impuesto de registro presentada por la Cámara de Comercio de Bogotá por el mes de agosto de 2006 quedó en firme, porque dentro de los dos años siguientes a la presentación de la correspondiente declaración no se notificó un requerimiento especial idóneo, conforme con lo previsto en los artículos 703 del Estatuto Tributario y 367 de la Ordenanza 24 de 1997

El Requerimiento Especial Nro. 000001 del 28 de agosto de 2006, proferido por el Secretario de Hacienda, mediante el cual se propuso modificar la liquidación del impuesto de registro por el periodo en discusión, carecía de motivación.

Ese acto administrativo fue revocado de manera directa por la Administración, lo que significa que se afecta su validez más no su existencia.

Por lo anterior y teniendo en cuenta que conforme con el artículo 703 del Estatuto Tributario la Administración está facultada para proferir un solo requerimiento especial, es claro que para la fecha en la que se expidió el segundo requerimiento, el funcionario carecía de competencia para adelantar dicha actuación.

Al respecto, resulta ilustrativa la sentencia del Consejo de Estado del 18 de mayo de 2006[2].

No es de recibo el argumento del Departamento de Cundinamarca en el sentido de que la Cámara de Comercio de Bogotá debía demandar el acto de revocatoria, porque para el caso concreto el tema de la revocatoria es irrelevante, si se tiene en cuenta que, en todo caso, se quebrantó lo previsto en el artículo 703 del Estatuto Tributario, norma que debe ser observada en el proceso de determinación del tributo.

En todo caso, se debe tener en cuenta que el acto que revocó el primer requerimiento especial no se le ha notificado a la Cámara de Comercio de Bogotá, menos aún, por conducta concluyente.

1.3.1.3 Falta de motivación del requerimiento especial, de la ampliación al requerimiento especial e irregularidad en la expedición de la ampliación al requerimiento especial

El departamento demandado revocó el primer requerimiento especial porque resultaba inconstitucional al desconocer el derecho de defensa de la Cámara de Comercio de Bogotá, en la medida en que carecía de motivación.

Sin embargo, con posterioridad, la Administración profirió un segundo requerimiento especial en el que omitió exponer los motivos que dieron lugar a su expedición y el sustento jurídico concreto por el que consideraba que la Cámara de Comercio de

[2] Radicado Nro. 2002-00256-01 (14778), C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

Bogotá debía modificar su declaración privada del impuesto de registro por el periodo en discusión.

En efecto, en el segundo requerimiento (i) no se mencionan los hechos que en criterio de la Administración determinaban que el acta que contenía la cuenta final de liquidación sí tenía cuantía, (ii) no se explican los motivos por los cuales el acto de liquidación de una sociedad debe tenerse como acto con cuantía a la luz de las disposiciones del impuesto de registro y (iii) tampoco se indica la base sobre la cual se cuantificó el mayor impuesto, circunstancias que contrastan con lo previsto en los artículos 703, 704 y 712 del Estatuto Tributario.

Corrobora la falta de motivación de los requerimientos especiales, el hecho que, con posterioridad a su expedición, la Administración procedió a oficiar a las entidades que tenían las pruebas relacionadas con la determinación del impuesto[3].

De lo anterior se infiere que la Administración no tenía conocimiento de los hechos que suscitaron esta controversia.

Por el contrario, entendió que como el proceder de la Cámara de Comercio de Bogotá estaba siendo cuestionado en una acción popular[4], el departamento también podía iniciar un procedimiento de determinación oficial del tributo sin haber verificado los hechos pertinentes que soportaran su actuación.

Por otra parte, la actuación de la Administración vulneró el artículo 711 del Estatuto Tributario, porque de la comparación entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión surge la falta de identidad entre estos dos actos administrativos.

---

[3] Se refiere al requerimiento hecho al Juzgado Tercero Administrativo de Bogotá para que aportara copia del expediente de acción popular, a la Notaría 40 del Círculo de Bogotá para que enviara copia de la escritura en la que consta la liquidación de la sociedad Luz de Bogotá S.A. y a la Tesorería del Departamento para que remitiera copia de la declaración presentada por la Cámara de Comercio de Bogotá en agosto de 2004.
[4] Cfr. la note 1.

En lo que tiene que ver con la ampliación al requerimiento especial, aclaró que este acto administrativo desconoce lo previsto en los artículos 708 del Estatuto Tributario y 372 de la Ordenanza 24 de 1997, habida consideración de que surgió de la respuesta otorgada al requerimiento especial por parte de la Cámara de Comercio de Bogotá, en la que se puso de presente que el acto no se encontraba debidamente motivado. Es decir, su expedición se fundamenta en la necesidad de sustentar la actuación del departamento.

1.3.2 La responsabilidad de las Cámaras de Comercio frente a la liquidación y recaudo del impuesto de registro

Frente al impuesto de registro, la Cámara de Comercio de Bogotá actúa como administración y no como contribuyente, ni como sujeto pasivo o responsable del tributo; por lo tanto, solo puede ser juzgada como tal.

La Administración estructura una argumentación tendiente a demostrar la calidad de responsable en condición de sustituto que tiene la Cámara de Comercio de Bogotá (parte pasiva del tributo), al tiempo que acepta que la entidad cumple con una función pública (parte activa), pues no de otro modo se puede entender la extensa cita que se hace de la sentencia C-091 de 1997, en la liquidación oficial de revisión.

Para que se le atribuya la calidad de sustituto a la Cámara de Comercio de Bogotá, en lo que al impuesto de registro concierne, es necesario que exista una ley que así lo establezca, circunstancia que no ocurre con la Ley 223 de 1995, porque esta norma les encomienda a las cámaras de comercio la función pública de liquidación y recaudo del tributo, que se deriva del esquema de descentralización por colaboración, de acuerdo con lo previsto en los artículos 7, 8 y 9 de la Ley 489 de 1998.

Por eso, la cámara de comercio, al liquidar y recaudar el impuesto de registro, lo hace como administración y no como contribuyente, responsable o sustituto. Tanto

es así, que en ejercicio de las potestades administrativas le es posible exigir el crédito tributario, revocar sus propios actos, conceder recursos, iniciar acciones de lesividad y, en general, desarrollar toda una serie de actuaciones que son completamente incompatibles con la pretendida noción de sujeción pasiva que pretende demostrar la Administración.

Por lo mismo, para imputarle a la cámara de comercio responsabilidad por la no liquidación y recaudo del impuesto de registro en la liquidación de la sociedad Luz de Bogotá, tiene que demostrarse, no solo que el impuesto se causó, sino que la entidad dejó de recaudarlo por culpa grave o por dolo, porque este es el marco establecido para el juzgamiento del ejercicio de funciones administrativas de acuerdo con el artículo 90 de la Constitución Política, presupuestos que no están demostrados en el expediente, pues la propia Administración aceptó, al revocar la sanción por inexactitud, que existe diferencia de criterios entre las partes.

Por lo anterior, descartada la culpa grave o el dolo, la cámara de comercio no tiene la obligación de responder por el tributo de los accionistas de Luz Bogotá, así la jurisdicción coincida con la posición de la Administración en cuanto a la causación del tributo.

En todo caso, se debe tener en cuenta que no existe disposición en la Ley 223 de 1995 o en alguna de las normas departamentales que regulan el tributo, que establezca que las cámaras de comercio son responsables por los tributos dejados de liquidar o recaudar, como tampoco la condición de sujetos pasivos o sustitutos del impuesto de registro.

1.3.3 El impuesto de registro no se causó y la liquidación de sociedades no puede dar lugar al tributo en los términos planteados por la Administración

1.3.3.1 El acta de aprobación de la liquidación de una sociedad comercial es un acto sin cuantía para efectos del impuesto de registro

El impuesto de registro es esencialmente documental, lo que indica que si el acto que es objeto de registro carece de cuantía y la ley no exige que la tenga, a la Cámara de Comercio de Bogotá no le queda alternativa distinta que liquidar el impuesto como si fuera un acto sin cuantía, pues la entidad no tiene competencia para rechazar el registro de documentos que cumplan con los requisitos que la ley exige para tal efecto.
Es indudable que la liquidación de las sociedades debe sujetarse a inscripción en el registro mercantil (art. 28-7 C de Co) y que conforme con la Circular Externa Nro. 10 de 2001 de la Superintendencia de Industria y Comercio, modificada por la Circular Externa Nro. 15 del mismo año, **el acto sujeto a registro en la liquidación de sociedades es la aprobación de la liquidación de las mismas**.

Por lo anterior, la Cámara de Comercio de Bogotá no le podía exigir al contribuyente que presentara el valor de los remanentes para efectos de liquidar el impuesto, como tampoco podía negarse al registro hasta tanto ello no ocurriera.

Conforme con los artículos 247 y 248 del Código de Comercio, **el acto de distribución de remanentes es diferente del que aprueba la liquidación de la sociedad (meramente aprobatorio)**, lo que explica que estén contenidos en documentos distintos, motivo por el cual, la Cámara de Comercio de Bogotá entendió que no existía un principio de razón suficiente para liquidar el impuesto de registro sobre la distribución del remanente.

Además, **aunque el acta final de liquidación presentada por la sociedad revelara el monto del remanente, la Cámara de Comercio de Bogotá no podía liquidar el impuesto de registro sobre esa base**, porque el citado impuesto se causa en relación con los documentos que por disposición legal deben ser registrados. En este caso, la aprobación de la liquidación de la sociedad.

En otras palabras, si en una misma acta aparecen varias decisiones de un ente social y suponiendo que de todas ellas puede ser predicable una cuantía, para efectos de liquidar el impuesto de registro solo se puede tener en cuenta aquella que de conformidad con la ley debe registrarse.

En definitiva, la ley comercial limita la posibilidad que tienen las cámaras de comercio de registrar liquidaciones de sociedades comerciales al acto de aprobación de la liquidación y al nombramiento del liquidador; por lo tanto, los demás actos que conforman el proceso de liquidación no pueden ser objeto de registro mercantil.

Esto se podría llamar la "*divisibilidad*" del documento sometido a registro para los fines de la determinación del impuesto, que aparece con claridad en el artículo 2 del Decreto Reglamentario 650 de 1996, en el parágrafo del artículo 226 de la Ley 223 de 1995 y en el parágrafo primero del artículo 233 de la citada ley.

Al respecto, la Superintendencia de Industria y Comercio en la Circular 10 de 2001 señaló que si en un mismo documento se encuentran varios actos sujetos a inscripción y no procede el registro respecto de todos, las cámaras de comercio deberán efectuar la inscripción de aquellos respecto de los cuales sea viable el registro, en el libro respectivo, dejando constancia en las certificaciones correspondientes[5].

Por lo anterior, aunque la sociedad incluyera en el acta final de liquidación la distribución del remanente, dicho acto no habría podido tomarse como base gravable del impuesto de registro, porque las disposiciones comerciales no establecen que el mismo sea objeto de registro.

[5] Al respecto transcribe apartes de la sentencia del Consejo de Estado del 5 de febrero de 199, radicado Nro. AI-017, C.P. Germán Ayala.

Además, la cámara de comercio carecería de competencia para registrar el acto de distribución de remanentes, porque su competencia se limita a la posibilidad que tiene de registrar el acto de aprobación de la liquidación, tratándose de la liquidación de sociedades comerciales.

Por otra parte, **la Cámara de Comercio de Bogotá entendió que el acto de aprobación de la liquidación de una sociedad, en cuanto denota la muerte jurídica de la misma, constituye un acto de cancelación del registro mercantil y, en consecuencia, se puede considerar como un acto sin cuantía**.

Lo anterior, porque conforme con el literal m) del artículo 6 del Decreto Reglamentario 650 de 1996, para efectos de la liquidación y pago del impuesto de registro, se consideran como actos, contratos o negocios sin cuantía la cancelación de inscripción en el registro.

1.3.3.2 La Cámara de Comercio de Bogotá no se podía negar a la inscripción del acta tal y como fue presentada, por eso, no podía exigir la liquidación del impuesto de registro de una manera distinta a la que efectivamente empleó

Las cámaras de comercio pueden abstenerse de hacer la inscripción de documentos en alguno de los siguientes eventos: (i) cuando la ley las autorice expresamente a ello, (ii) cuando el acto sea ineficaz, (iii) cuando el acto sea inexistente[6] y (iv) cuando no se haya pagado el impuesto (L. 223/95); supuestos que no se presentaron en el asunto en estudio.

La falta de inclusión del monto del remanente a distribuir no afectó la existencia como tampoco la validez del acto, por eso, la Cámara de Comercio de Bogotá no podía negarse a su registro, como tampoco podía liquidar el impuesto sobre un valor ajeno al acto sujeto a dicha formalidad.

---

[6] Cfr. el Artículo 6 de la Circular Externa Nro. 15 de 2001 de la Superintendencia de Industria y Comercio.

Al respecto, la Superintendencia de Industria y Comercio[7] ha dicho que el acta por la que se aprueba la liquidación de una sociedad no tiene por qué incluir el valor de los remanentes a distribuir, lo que sustenta la actuación de la cámara de comercio, que liquidó el tributo en consideración a la naturaleza del acto que le fue presentado en su oportunidad.

1.3.3.3 El registro del acta en la que consta la distribución de remanentes como producto de la liquidación de una sociedad no constituye hecho generador del impuesto de registro

Este documento no constituye un acto, contrato o negocio jurídico, como tampoco incorpora un derecho apreciable pecuniariamente; por lo tanto, no encaja en la previsión del artículo 226 de la Ley 223 de 1995, que se refiere al hecho generador del tributo.

Además, los antiguos socios no son "*parte o beneficiarios*" del acta en la que consta la distribución de remanentes, porque si son beneficiarios de algo es de todo el proceso de liquidación, acto complejo que comporta varias actuaciones, que en su mayoría no están sujetas a registro.

El único título jurídico que tienen los asociados para que les sean distribuidos sus remanentes es la acción o acciones a las que accedieron en el momento de adquirir la calidad de socios.

1.3.3.4 Aunque las afirmaciones de la Administración fueran ciertas, en este caso no se puede cobrar el impuesto de registro porque el hecho generador del tributo no ha ocurrido

[7] En respuesta a la consulta presentada por la Cámara de Comercio de Bogotá, aportada al expediente administrativo.

La Administración pretende derivar la causación del impuesto de registro de un acta que no fue registrada.

Como se advirtió desde un comienzo, el acto objeto de registro fue el acta en la que se aprobó la distribución del remanente de la sociedad, más no el acta en la que efectivamente se distribuyó dicho remanente, actuación que aún no ha sido sometida a la formalidad de registro.

Esta circunstancia, conforme con el artículo 1 del Estatuto Tributario, en concordancia con los artículos 226 de la Ley 223 de 1995 y 44 del Estatuto de Rentas de Cundinamarca, no puede significar nada distinto que sin que se haya configurado el hecho generador del tributo, no puede predicarse la existencia de una obligación de carácter tributario.

1.4 Contestación de la demanda

El Departamento de Cundinamarca solicitó que se desestimen las pretensiones de la demanda, por las razones que se exponen a continuación:

1.4.1 Competencia de los funcionarios que expidieron los actos administrativos demandados

La Ordenanza 024 de 1997, citada por la parte demandante para fundamentar este cargo de ilegalidad, fue modificada por los artículos 1 y 5 de la Ordenanza 009 de 1999 y 9 de la Ordenanza 019 de 2000, conforme con las cuales, la Dirección de Rentas o la dependencia que haga sus veces de la Secretaría de Hacienda, o área asignada, es la competente en materia de rentas.

De manera que, comoquiera que los actos administrativos demandados fueron expedidos por la Dirección de Rentas de la Secretaría de Hacienda del

Departamento de Cundinamarca, que era la competente para tal fin, este cargo de ilegalidad no debe prosperar.

1.4.2 Debida motivación de los actos administrativos demandados

Se refirió a la motivación de los actos administrativos, su importancia y el contenido del artículo 35 del Código Contencioso Administrativo, para concluir que esta exigencia se predica de todos los actos administrativos, solo que el "*nivel de profundidad*" difiere dependiendo de la categoría del acto (general, particular y de trámite).

En relación con los actos administrativos de trámite, explicó que la exigencia de motivación se agota con la indicación de los hechos y una breve relación de los fundamentos de derecho que justifican la decisión.

En este contexto, el contenido del Requerimiento Especial Nro. 000002 del 14 de septiembre de 2006, resulta suficiente para desvirtuar la declaración presentada por la Cámara de Comercio, aunque su motivación sea sucinta.

Además, el contenido de los actos demandados denota que la modificación propuesta tiene como ámbito el hecho generador, la base gravable y la tarifa del impuesto de registro, en relación con el acto sujeto a inscripción.

1.4.3 Naturaleza jurídica del requerimiento especial y existencia de un solo requerimiento especial en el caso concreto

Se refirió al proceso de determinación del tributo, sus etapas y finalidades.

Adicionalmente, analizó el tema relacionado con el requerimiento especial, su contenido y efectos, así como lo relacionado con su ampliación, para concluir que se trata de un acto administrativo de trámite del que se vale la Administración para

darle impulso al procedimiento de determinación del tributo, que no genera una situación jurídica particular y concreta a favor del particular.

En este caso, mediante la Resolución Nro. 001626 del 12 de septiembre de 2006, la Administración revocó de manera directa el Requerimiento Especial Nro. 000001 de 28 de agosto de 2006, porque al obviar los motivos por los cuales se originó la inexactitud sancionable, se le vulneró a la cámara de comercio el derecho a la defensa y el debido proceso.

Contra la anterior decisión, la Cámara de Comercio no ejerció una actuación activa, por el contrario, se limitó a presentar un derecho de petición -15 de septiembre-, mediante el cual puso de presente la ausencia de potestades de revocatoria directa de la administración departamental, más no se ocupó de desvirtuar la presunción de legalidad de la que estaba investido dicho acto administrativo; por lo mismo, quedó en firme.

Como la resolución de revocatoria directa quedó en firme, el Requerimiento Especial Nro. 000001 de 2006 no generó los efectos jurídicos previstos en el artículo 703 del Estatuto Tributario; por lo tanto, el único requerimiento proferido en este proceso corresponde al Nro. 000002 del 14 de septiembre de 2006, con el que se dio inicio al proceso de determinación oficial del impuesto de registro a cargo de la Cámara de Comercio de Bogotá, por el periodo comprendido entre el 1º y el 31 de agosto de 2004.

1.4.4 Caducidad de las facultades de la Administración para corregir las declaraciones privadas

Después de ilustrar sobre la declaración tributaria y su firmeza, aclaró que la declaración por concepto del impuesto de registro del mes de agosto de 2004, fue presentada por la Cámara de Comercio de Bogotá el 15 de septiembre de 2004, en consecuencia, el Requerimiento Especial Nro. 000002, expedido y notificado el 14

de septiembre de 2006, surtió los efectos legales e interrumpió la firmeza de la declaración privada.

1.4.5 Actos sometidos a registro en la disolución y liquidación voluntaria de sociedades

Expuso lo relacionado con los requisitos, formalidades, publicidad y procedimiento en la disolución de la sociedad comercial y en la liquidación voluntaria o privada de las sociedades.

En lo que tiene que ver con los actos sujetos a registro en una liquidación privada, precisó que son dos: (i) la escritura contentiva de la decisión de disolver y liquidar la compañía y (ii) el acta de la cuenta final de liquidación[8].

Al respecto, se debe tener en cuenta que (i) los efectos frente a los socios y los terceros solo se producen a partir del momento del registro del acta que aprobó la cuenta final del liquidador; por lo tanto, no se trata de una simple constancia de la gestión realizada por el liquidador de la sociedad y (ii) en esa acta se aprueba la distribución de los remanentes y se hace constar frente a cada socio el valor de su correspondiente interés social, así como la suma de dinero o los bienes que cada uno recibe a título de liquidación.

Es tan claro que el acta de aprobación de las cuentas del liquidador se debe someter a registro, que la contraparte no controvierte este hecho. En consecuencia, la discusión se centra en si se trata de un acto con o sin cuantía.

1.4.6 La base gravable del impuesto de registro. El acta de aprobación de la cuenta final del liquidador es un acto con cuantía

[8] Sobre este particular confrontar el oficio PD-13001 del 2 de julio de 1987 de la Superintendencia de Sociedades.

Conforme con los artículos 226, 229 y 230 de la Ley 223 de 1995 y 6 del Decreto Reglamentario 650 de 1996, afirmó que los actos, contratos o negocios jurídicos sin cuantía, son aquellos que no contienen un valor determinado o determinable y que no incorporan derechos apreciables pecuniariamente a favor de particulares.

El acta de aprobación de cuenta final de liquidación es un acto con cuantía porque:

(i) Es el título en el que se determinan los derechos que sobre los remanentes tiene cada asociado (art. 247 C. Co.).

(ii) Sirve para trasladar el dominio de los bienes que reciban los asociados a título de liquidación.

(iii) Como en el acta se determinan los derechos sobre los remanentes por parte de los asociados, entonces, se trata de un acto en el que los particulares son beneficiarios, beneficio que debe ser cuantificado por la entidad a cargo de la liquidación de la obligación tributaria.

De manera que si el acta de aprobación de la liquidación final de la sociedad Luz de Bogotá S.A. determinó el derecho a los remanentes para las sociedades Endesa Internacional S.A., Enersis Internacional, Enersis S.A. –Agencia Islas Caimán- y Chilectra S.A. - Agencia Islas Caimán-, es evidente que se trata de un acto con cuantía, porque el derecho al remanente contiene un derecho para un particular beneficiario susceptible de ser cuantificado.

En este orden de ideas, como los remanentes objeto de distribución ascendieron a $1.764.208.721.394, esta cifra constituye la base gravable del impuesto de registro.

Es cierto que el literal m) del artículo 6 del Decreto Reglamentario 650 de 1996 señala que la cancelación de inscripciones en el registro se considera como un acto sin cuantía; sin embargo, no es acertado hacer extensiva la interpretación de este aparte para considerar como acto sin cuantía la inscripción en el registro mercantil del acta de aprobación de la liquidación final, porque este proceder desconoce el contenido del inciso primero del artículo 6 del ordenamiento en cita, que prevé que

el acto sin cuantía es aquel que no incorpora derechos apreciables pecuniariamente en favor de los particulares.

1.4.7 Las Cámaras de Comercio como sustituto del impuesto de registro. Sus obligaciones como agente de retención

Conforme con los artículos 233 de la Ley 223 de 1995 y 11 y 12 del Decreto Reglamentario 650 de 1996, el departamento demandado afirmó que las cámaras de comercio son sujetos pasivos de la obligación tributaria en calidad de sustitutos; porque aunque no realizan el hecho generador del tributo (inscripción de documentos), sí desplazan a quienes lo realizan, lo que los obliga a pagar no solo el monto de la obligación tributaria sino a cumplir con los deberes formales, tales como presentar la declaración del tributo.

Las cámaras de comercio, como sujetos pasivos que son, no solo le informan a la administración tributaria departamental cuál es la base gravable y la tarifa aplicable al supuesto fáctico que produjo el nacimiento de la obligación tributaria, además, interpretan y aplican el ordenamiento impositivo en la situación particular del señalamiento de su prestación a cargo; actividad que se desarrolla en cumplimiento del deber formal de declarar.

Cuando se es sujeto pasivo de un tributo en la modalidad de sustituto, la entidad no está en cumplimiento de una función registral sino tributaria, motivo por el cual, no es acertado afirmar que la Cámara de Comercio de Bogotá no debía ni podía exigir información con miras a determinar cuál era el monto del remanente distribuido en el acta de liquidación, base gravable del impuesto.

1.4.8 La excepción propuesta

El apoderado del Departamento de Cundinamarca propuso la excepción de carácter general, conforme con los artículos 164 del CCA y 306 del C de PC.

1.5 Sentencia apelada

El Tribunal accedió a las súplicas de la demanda[9].

1.5.1 Competencia funcional para proferir los actos del proceso de determinación del tributo

Es cierto que en el Estatuto de Rentas del Departamento de Cundinamarca (Ordenanza 024 de 1997) se fijaron las competencias para la expedición de los actos enjuiciados, pero, no es menos cierto que en la Ordenanza 09 de 1999 (norma especial y posterior) se modificó la competencia para la expedición de los actos de liquidación y discusión de los tributos, asignándola a la Dirección de Impuestos y Fiscalización o la dependencia que haga sus veces.

Así las cosas, en el caso concreto, la Directora de Rentas del Departamento estaba facultada para proferir el Requerimiento Especial Nro. 000002, su ampliación y la liquidación oficial de revisión, como quiera que la Dirección de Rentas en el Departamento de Cundinamarca hace las veces o equivale a la Dirección de Impuestos y Fiscalización señalada en el artículo 1 de la Ordenanza 9 de 1999.

En lo que tiene que ver con la resolución que decidió el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial, advirtió que este acto administrativo lo expidió el Secretario de Hacienda, funcionario que resulta ser el competente.

Lo anterior, porque la Dirección de Rentas, dependencia adscrita a la Secretaria de Hacienda del departamento, es quien debe resolver los actos de discusión del

[9] Con salvamento de voto de la Magistrada Beatriz Martínez Quintero, quien manifestó que la revocatoria directa del Requerimiento Especial Nro. 000001 del 28 de agosto de 2006, produjo como efecto su inexistencia, en consecuencia, se cumplió con lo previsto en el artículo 367 del Estatuto de Rentas de Cundinamarca.
Agregó que el material probatorio solicitado con posterioridad al requerimiento especial no fue el único que se tuvo en cuenta en la actuación de la Administración, como tampoco constituyó la única actividad previa a la liquidación oficial demandada.

tributo, conforme con el artículo 1 de la Ordenanza 9 de 1999, en concordancia con el artículo 720 del Estatuto Tributario.

1.5.2 Validez del requerimiento especial

Aclaró que el requerimiento especial es un acto administrativo de trámite, mediante el cual se impulsa el procedimiento de determinación oficial del tributo, que se concreta con la expedición de la liquidación oficial de revisión.

Se trata de un acto administrativo que no genera una situación jurídica particular, porque hasta ese momento, la Administración tan solo le está proponiendo al administrado, tras la verificación de ciertos datos y hechos, que explique la información plasmada en su denuncio privado, corrija los yerros y aplique la sanción por dicha inexactitud.

En el Concepto 139 de 2002, reiterado en el Concepto 073 de 2006, la DIAN manifestó que el requerimiento especial aduanero, similar o análogo en materia aduanera como acto previo a la imposición de la liquidación oficial de corrección (acto de fondo y de determinación en el procedimiento aduanero), como tampoco el pliego de cargos (acto preparatorio indispensable en los procesos sancionatorios), son actos susceptibles de ser revocados de manera directa por la Administración, cuando se trate de errores de forma o de fondo, circunstancia que ocurrió en el caso en estudio, en el que la revocatoria obedeció a la falta de motivación del acto.

Lo procedente, en casos como el presente, es que en el mismo procedimiento administrativo se expida otro acto que corrija el yerro, aspecto que cobra mayor vigencia y relevancia en el caso del requerimiento especial proferido en el curso del proceso de fiscalización y determinación de impuestos, comoquiera que de manera específica y expresa la norma tributaria contempla el mecanismo idóneo y legal que procede para corregir, modificar o subsanar las falencias y/o carencias del requerimiento especial, mediante la **ampliación al requerimiento especial**.

Destacó que el Consejo de Estado de manera enfática ha señalado que no es posible enviar por más de una vez el requerimiento especial, inclusive, en casos en los que se intenta subsanar el acto enviado o notificado sin el correspondiente anexo explicativo contentivo de la motivación del acto, que deviene imperativa por cuanto constituye el marco de la liquidación oficial[10].

En este orden de ideas, no es viable que la Administración revocara el Requerimiento Especial Nro. 000001 del 28 de agosto de 2006, para intentar de esta manera subsanar la carencia absoluta de motivación, mediante la expedición, envío y notificación de otro requerimiento especial (Nro. 0002 del 14 de septiembre de 2006), porque el trasfondo latente del artículo 703 del Estatuto Tributario es que la competencia de la Administración para expedir este acto previo se agota con la notificación del mismo, es decir, solo tiene una oportunidad para indicarle al contribuyente su inconformidad con la declaración privada y exponer las razones de hecho, de derecho y las pruebas que sustentan dicha apreciación.

Aclaró que la revocatoria directa de un acto administrativo "*equivale a la declaratoria de su nulidad*", que tiene como efecto la invalidez de los actos y no su inexistencia.

Lo anterior significa que la Administración, al retirar el acto revocado del mundo jurídico, lo anula para que deje de producir sus efectos; por lo tanto, no puede predicarse que el acto no existió, fue válido y produjo efectos jurídicos, v. gr. los previstos en el artículo 703 del Estatuto Tributario, hasta el momento de la revocatoria.

Sobre este punto, puso de presente que el Consejo de Estado[11] manifestó que los efectos de la revocatoria directa son *ex nunc*, de suerte que la consecuencia de la

[10] Cfr. la sentencia del 18 de mayo de 2006, radicado Nro. 14778, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.
[11] Cfr la sentencia de la Sección Tercera del 13 de mayo de 2009, radicado Nro. 15652, C.P. Daniel Augusto Miranda Arroyo.

revocatoria se opone ontológicamente a la inexistencia, que implica que el acto nunca hubiese existido y, por ende, que nunca produjo ningún efecto jurídico.

Por lo anterior, concluyó que expedir un requerimiento para revocarlo equivale a proferir dos requerimientos especiales, con la diferencia de que el primero deja de producir efectos.

En este orden de ideas, la actuación adelantada en este proceso desconoce la limitación prevista en el artículo 703 del Estatuto Tributario.

Finalmente, el Tribunal puso de presente que el auto para integrar el expediente administrativo se emitió con ocasión de la respuesta al Requerimiento Especial Nro. 0002, radicada por el contribuyente el 14 de diciembre de 2006, lo que denota que los dos requerimientos, carentes de los requisitos de motivación, fueron expedidos con el único fin de que ante el apremio de la proximidad del vencimiento del término de firmeza de la declaración privada (15 de septiembre de 2006), se interrumpiera de alguna forma.

Corrobora lo anterior, que la Administración no contaba con los documentos indispensables para fundamentar el requerimiento especial, es decir, no realizó ninguna actividad de fiscalización previa, seria, contundente y jurídicamente soportada, que la condujera a la expedición del requerimiento, lo que significa que primero se expidió el acto y después se realizó la fiscalización, lo que contraría el procedimiento tributario.

1.6 Recurso de apelación

El Departamento de Cundinamarca y el Ministerio Público interpusieron recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, con la finalidad de que sea revocada.

1.6.1 El **Departamento de Cundinamarca** reiteró in extenso los argumentos propuestos en la contestación de la demanda respecto de la naturaleza jurídica del requerimiento especial, sus efectos y la revocatoria directa.

Agregó que de acuerdo con el Consejo de Estado[12], la figura de la revocatoria directa no debe ser utilizada en todos los eventos, pues se debe limitar a aquellos eventos en los que sea realmente indispensable.

Por eso, en aquellos casos en los que los actos administrativos tienen errores que no inciden en el sentido de la decisión, sino que simplemente corresponden a errores aritméticos o errores de hecho de poca significación, no es necesario acudir a la revocatoria directa, se debe proferir un acto aclaratorio en el que se corrija el error.

En todo caso, la revocatoria directa genera necesariamente una decisión administrativa (acto administrativo definitivo) que saca del tránsito jurídico otras decisiones y, en ese contexto, se debe analizar el caso concreto.

Aunque el requerimiento especial es un acto de trámite, se debe tener presente que tiene un efecto jurídico importante, en la medida en que le permite al contribuyente conocer los cargos que se le imputan, así como las pruebas que se tienen en su contra; por lo tanto, se convierte en la oportunidad para que este ejerza el derecho de defensa.

Por lo anterior, es posible que el requerimiento especial sea revocado unilateralmente por la Administración, porque (i) no es un simple asunto de trámite; por el contrario, está vinculado con el derecho de defensa del contribuyente, de ahí su importancia y (ii) este acto no crea una situación jurídica y concreta en cabeza del particular; por lo tanto, para su revocatoria no era necesaria la autorización o permiso del interesado.

[12] No se citan los pronunciamientos que le sirven de fundamento a esta afirmación.

Así las cosas, si con el Requerimiento Especial Nro. 000001 del 28 de agosto de 2006 se estaba vulnerando el derecho al debido proceso y de defensa de la Cámara de Comercio de Bogotá, por ausencia de claridad en los motivos que indicaban la obligación de corregir la declaración privada, lo procedente, contrario a lo dicho por el Tribunal, era retirarlo del ordenamiento jurídico, como en efecto se hizo, más no proferir una ampliación al mismo.

Además, se debe tener en cuenta que la Cámara de Comercio de Bogotá no ejerció la acción pertinente frente a la decisión de revocatoria directa y se limitó a presentar un derecho de petición que ponía de presente la ausencia de potestades de revocatoria directa de la administración departamental, es decir, no se ocupó de desvirtuar la presunción de legalidad del acto de revocatoria, motivo por el cual, adquirió firmeza.

Al quedar en firme el acto que revocó el Requerimiento Especial Nro. 000001 de 2006, esta actuación no produjo los efectos previstos en el artículo 703 del Estatuto Tributario, razón por la cual, el Requerimiento Nro. 000002 de 2006 constituye el único requerimiento especial que se profirió en el proceso de determinación del impuesto en discusión.

Opuesto a lo manifestado por el Tribunal, el acto revocado no produce ningún efecto jurídico, en la medida en que la revocatoria y sus efectos se retrotraen al momento en el que el acto fue expedido, máxime, tratándose de un acto administrativo de trámite que no genera ningún efecto inmediato y directo, a pesar de la gran importancia que tiene en el curso del procedimiento de determinación del tributo.

En este sentido se pronunció la magistrada que salvó el voto en la decisión del *a quo*.

Finalmente expuso que la firmeza de la Resolución Nro. 001626 de 2006, impide que se cuestione ante esta jurisdicción la decisión de la administración respecto de la revocatoria directa del requerimiento especial, porque al tratarse de una jurisdicción rogada, la parte interesada debió cuestionar la legalidad de dicho acto.

1.6.2 En el escrito mediante el cual se interpuso el recurso de apelación, el **Procurador Sexto Judicial II Administrativo ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca** afirmó que el concepto de la DIAN, en el que el Tribunal sustentó su decisión, adolece de un notable error porque de la irrevocabilidad de los actos definitivos creadores de situaciones jurídicas no se sigue la de los actos de trámite, menos aún, la imposibilidad de completar estos últimos.

Según el razonamiento del *a quo*, que se aparta de la jurisprudencia del Consejo de Estado[13], la Administración debía mantener el requerimiento especial –que carecía de motivación- y expedir una liquidación oficial de revisión que guardara correspondencia con el acto de trámite, es decir, una liquidación viciada de nulidad por dicha omisión.

No es acertada la apreciación del Tribunal, en el sentido que la competencia de la Administración se agotó con el Requerimiento Especial Nro. 000001 de 2006, porque en dicho acto no se expusieron los hechos en los que se sustentaba la propuesta de modificación, es decir, en rigor, no se ejerció la competencia para fundamentar la propuesta.

1.7 Alegatos de conclusión

1.7.1 **La parte demandante** presentó sus alegatos de conclusión en los siguientes términos:

[13] Transcribió apartes de la sentencia del 12 de mayo de 2010, sin número de radicado, en la que se dijo que el requerimiento especial es un acto de trámite y que la liquidación oficial de revisión debe estar en consonancia con dicho acto.

En primer lugar, se refirió al rol de las Cámaras de Comercio en relación con el impuesto de registro, asunto analizado en la contestación de la demanda.

Con posterioridad hizo un recuento de las actuaciones adelantadas en sede administrativa y jurisdiccional, luego de lo cual expuso los siguientes argumentos:

El Departamento de Cundinamarca expidió dos requerimientos especiales

El primero de ellos, vició de nulidad el procedimiento de determinación oficial del impuesto, desde el momento en el que fue expedido, por su absoluta carencia de motivación, en desconocimiento de lo previsto en el artículo 703 del Estatuto Tributario.

Ese primer requerimiento sí existió y le fue notificado a la Cámara de Comercio de Bogotá, aunque con posterioridad, de manera manifiestamente irregular, la Administración lo revocó unilateralmente.

Se dice que es irregular porque (i) los actos de trámite no son susceptibles de revocatoria directa, (ii) no se contó con la autorización de la parte interesada y (iii) el correspondiente acto administrativo no se notificó de manera personal a la Cámara de Comercio de Bogotá, limitándose el departamento a sostener que la notificación se surtió por conducta concluyente.

Puso de presente que en el artículo 3 de la resolución de revocatoria directa el departamento demandado dispuso que contra esa decisión no procedían recursos, pese a lo cual, en el recurso de apelación contra la sentencia del Tribunal, el departamento demandado argumentó que la Cámara de Comercio de Bogotá no cuestionó esa decisión.

Precisamente, por tratarse de la revocatoria directa de un acto administrativo de trámite, el estudio de su validez por parte de la jurisdicción debe realizarse con

motivo del juicio promovido contra el acto administrativo definitivo, como en efecto se hizo en este proceso.

Debe tenerse en cuenta que la Administración llegó al extremo de proferir un segundo requerimiento, un día antes de la supuesta "*notificación por conducta concluyente*"[14] de la Resolución Nro. 01626 del 12 de septiembre de 2006 y de que iniciara el término de ejecutoria al que alude el departamento en la resolución que decidió en reconsideración, es decir, como aún no se encontraba en firme la resolución de revocatoria del Requerimiento Especial Nro. 000001 de 2006, es claro que el Requerimiento Especial Nro. 000002 de 2006 se expidió cuando aún existía en el mundo jurídico el primero.

Este segundo requerimiento tampoco se motivó en debida forma y fue con ocasión a su ampliación que se cumplió con este presupuesto, lo que evidencia una "*estrategia*" censurable con el fin de suspender la firmeza de la declaración privada, que finalmente se surtió el 15 de septiembre de 2006.

Los dos requerimientos especiales se expidieron sin fundamento fáctico y probatorio, lo que corresponde a una inexplicable falta de motivación que conduce a la nulidad del acto liquidatorio, máxime, si se tiene en cuenta que las pruebas en las que se sustenta el acto definitivo fueron obtenidas por la Administración en virtud de la solicitud de pruebas del 14 de diciembre de 2006, es decir, con fecha posterior a la que se expidió el segundo requerimiento especial.

Por otra parte, la ampliación al requerimiento especial no es la vía para subsanar las falencias en las que incurrió la Administración, porque para que proceda dicha ampliación es indispensable que se parta de la preexistencia de un requerimiento

[14] Para la Administración, la fecha cierta en la que la Cámara de Comercio de Bogotá tuvo conocimiento del acto mediante el cual se revocó de manera directa el primer requerimiento especial, corresponde al 15 de septiembre de 2006, fecha en la que la demandante presentó el derecho de petición relacionado con ese acto.

especial que cumpla con los requisitos previstos en el artículo 703 del Estatuto Tributario.

Mediante la ampliación al requerimiento especial es posible que se complemente o mejore la motivación de dicho acto, pero, no constituye la vía para subsanar la ausencia de motivación, como tampoco se puede convertir en el medio para que la autoridad tributaria subsane las gravísimas falencias en las que haya podido incurrir en el curso del proceso administrativo, menos aún para que impida que caduquen las facultades de la autoridad que omitió obrar durante el término legal que se le ha concedido para el debido ejercicio de su labor.

La determinación oficial del impuesto de registro es ilegal

Porque la liquidación de una sociedad no se materializa en un acto documental sino que, es el resultado de una serie de fases y actuaciones dirigidas a cubrir los pasivos del ente societario y asignar a los socios lo que les corresponda, de acuerdo con su participación en la compañía.

El hecho que en el numeral 7 del artículo 28 del Código de Comercio se señale que la liquidación de las sociedades comerciales está sujeta a registro mercantil, no implica que haya un documento particular, atinente a la liquidación, respecto del cual se cause el tributo.

En gracia de discusión, si fuera del caso indagar sobre el documento que en el curso de un proceso de liquidación de la sociedad, respecto del cual fuera del caso aludir a su sujeción específica y concreta al registro mercantil, ese no podría ser otro que el acta aprobatoria de liquidación, según lo dicho por la Superintendencia de Industria y Comercio.

Ahora bien, dicha acta no necesariamente tiene que incluir los remanentes que queden disponibles para los socios, luego, no se puede predicar que tenga cuantía.

Además, el acta sobre distribución de remanentes no es un documento sometido a la formalidad de registro; por lo mismo, ese documento no fue entregado a la Cámara de Comercio de Bogotá, como sí lo fue el acta aprobatoria de la liquidación.

En el supuesto de que en el acta aprobatoria de la liquidación se indicara el detalle de la distribución de remanentes, este hecho no necesariamente conduce a que el importe de tales remanentes constituya la base para cuantificar el tributo, porque en todo caso, lo que se somete a registro es la aprobación misma de la liquidación, luego, en el evento en el que se causara el impuesto de registro, la liquidación se tendría que practicar en función de un acto sin cuantía.

En definitiva, el registro del acta de aprobación de la liquidación viene a ser la formal solicitud de cancelación del registro mercantil correspondiente a la compañía, en consecuencia, es indudable que se trata de un acto sin cuantía.

1.7.2 **La parte demandada y el Ministerio Público** guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Cuestión previa: facultad del Ministerio Público para interponer el recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia

Conforme con el artículo 277-7 de la Constitución Política, el Procurador General de la Nación, por sí o por medio de sus delegados y agentes, tendrá la función de intervenir en los procesos y ante las autoridades judiciales o administrativas, cuando sea necesario en defensa del orden jurídico, del patrimonio público, o de los derechos y garantías fundamentales.

Por su parte, el artículo 127 del Código Contencioso Administrativo, norma aplicable en el caso concreto, dispone que el Ministerio Público es parte y podrá intervenir en todos los procesos e incidentes que se adelanten ante la jurisdicción de lo

contencioso administrativo y en las conciliaciones extrajudiciales ante los centros de conciliación e intervendrá en éstos en defensa del orden jurídico, del patrimonio público y de los derechos y garantías fundamentales. Por consiguiente se le notificará personalmente el auto admisorio de la demanda, el que fije fecha para audiencia de conciliación, la sentencia proferida en primera instancia y el primer auto dictado en segunda instancia.

Como se observa, en las normas en cita se prevé que el Ministerio Público podrá intervenir en todos los procesos e incidentes de carácter judicial, con el propósito de propender por la defensa del orden jurídico, del patrimonio público o de los derechos y garantías fundamentales.

Esa capacidad de intervención, le atribuye al Ministerio Público la facultad de participar en el proceso judicial de manera activa, como garante de los cometidos citados con anterioridad; por lo tanto, entre otras actuaciones, **podrá intervenir como impugnante** de la decisión del juez de conocimiento, independientemente de que el proceso haya sido promovido por un tercero.

Es decir, en la intervención del Ministerio Público debe mediar como interés la protección del patrimonio público, del orden jurídico y de los derechos fundamentales; por lo tanto, es necesario que el juez verifique –en el momento de decidir sobre la admisión del recurso o al resolver el fondo del recurso interpuesto por el Procurador General de la Nación, por sí o por medio de sus delegados y agentes- si la impugnación tiene relación con alguno de los fines u objetivos constitucionales de intervención.

Solo en el evento en el que el juez no pueda razonablemente deducir la relación de la impugnación con los objetivos fijados en el numeral 7 del artículo 277 de la Constitución Política y en el artículo 127 del Código Contencioso Administrativo –actual artículo 303 del CPACA-, es indispensable que el Ministerio Público, con el escrito de impugnación, señale las razones o los motivos que le facultan para actuar

como impugnante de la providencia judicial proferida en aquel proceso que ha sido promovido por un tercero, porque cuando actúa como parte demandante o demandada, es incuestionable la facultad de impugnación que le asiste.

En el caso concreto, se advierte que la intervención del Procurador Sexto Judicial II Administrativo se orienta a la protección del patrimonio público, como que lo que está en juego es el ejercicio de la potestad tributaria y el recaudo de los impuestos destinados ellos a satisfacer la necesidades generales y esenciales de la comunidad, fin o cometido propio de la función estatal, motivo por el cual, resulta procedente su actuación.

En consecuencia, procede el estudio de los argumentos propuestos en el recurso de apelación interpuesto por el Ministerio Público contra la sentencia de primera instancia.

2. Quorum decisorio

Mediante providencia del 24 de marzo de 2011, la Sala separó del conocimiento de este proceso a la Consejera Martha Teresa Briceño de Valencia, por encontrar fundado el impedimento por ella alegado, toda vez que emitió concepto sobre los hechos propuestos en este asunto, al formular demanda, por los mismos hechos, en ejercicio de la acción popular instaurada contra la Cámara de Comercio de Bogotá[15].

Teniendo en cuenta que existe quórum decisorio, no se ordenará el sorteo de conjueces.

3. Problema jurídico

En los términos de los recursos de apelación, debe la Sala determinar si el procedimiento adelantado por el Departamento de Cundinamarca, previo a la

[15] Fls. 539-544 c.p. 1.

expedición de la liquidación oficial de revisión demandada, cumplió con las previsiones contenidas en la Ordenanza 24 de 1997 – Estatuto de Rentas del Departamento de Cundinamarca-, en concordancia con el Estatuto Tributario.

En concreto, se debe dilucidar si (i) el Departamento de Cundinamarca profirió dos requerimientos especiales en contravía de la limitación prevista en la norma tributaria y si los mismos carecen de motivación y (ii) si la ampliación al requerimiento especial se expidió de manera irregular.

En el evento en el que no prospere el cargo relacionado con el procedimiento adelantado en el caso *sub examine*, y fuera del caso revocar la sentencia de primera instancia, la Sala deberá analizar los argumentos restantes, propuestos en la demanda, a fin de determinar si el acto sometido a inscripción generó el impuesto de registro y, en caso afirmativo, si para efectos de la liquidación del tributo se considera como un acto que tiene cuantía o carece de la misma.

4. Cuestión previa: control de legalidad del acto administrativo que revocó de manera directa el requerimiento especial

4.1 Antes de comenzar con el estudio de fondo del asunto, debe la Sala aclarar el tema relacionado con la necesidad de que la Cámara de Comercio de Bogotá demandara la Resolución Nro. 001626 del 12 de septiembre de 2006, mediante la cual se revocó de manera directa el Requerimiento Especial Nro. 000001 del 28 de agosto de 2006.

Lo anterior, porque uno de los argumentos del departamento demandado –parte apelante-, es que no se controvirtió la legalidad de este acto administrativo, en consecuencia, la declaración adquirió firmeza, lo que repercute en el análisis del fondo del asunto.

4.2 Pues bien, está probado en el expediente que mediante la **Resolución Nro. 001626 del 12 de septiembre de 2006**, notificada el 13 de septiembre de 2006[16], el Director de Rentas (E) de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca revocó de manera directa el Requerimiento Especial Nro. 000001 del 28 de agosto de 2006, porque "*[…] determinó que el acto mencionado es contrario a la Constitución Política Nacional, por cuanto en su texto no se encuentran plenamente establecidas (sic) los motivos que originan la inexactitud, impidiendo así, que el agente recaudador ejerza el derecho de defensa y del debido proceso contemplados en el artículo 29 de la carta (sic) magna (sic)*".

Y consideró que "*por tratarse de un acto de carácter particular y concreto, por ser ampliamente opuesto a la Constitución Política no requiere el consentimiento expreso y escrito del representante legal de la entidad requerida; razón por la cual la administración puede de manera unilateral revocar el mencionado acto*"[17].

4.3 Como se observa, el acto administrativo objeto de revocatoria directa es el requerimiento especial, acto administrativo de trámite o preparatorio a una decisión definitiva, como lo es la liquidación oficial de revisión.

En consecuencia, no se trata de un acto administrativo que cree, extinga o modifique una situación jurídica a favor o en contra de la Cámara de Comercio de Bogotá, en lo que tiene que ver con la liquidación y pago del impuesto de registro en discusión y, por lo mismo, es razonable entender que no puede ser objeto de revocatoria directa, en los términos previstos en los artículos 69 y 73 del Código Contencioso Administrativo.

---

[16] Contrario a lo expuesto por la parte demandante, está probado en el expediente que la notificación de este acto administrativo se surtió en la fecha señalada, porque mediante el derecho de petición radicado el 15 de septiembre de 2006, la representante legal de la Cámara de Comercio de Bogotá le solicitó al Director de Rentas de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca que (i) "*[s]e aclare la procedencia y contenido de la Resolución Nº 1626 del 12 de septiembre de 2006, […]*" y (ii) "*[s]e ordene el archivo del expediente administrativo que dio origen al referido requerimiento especial*". Además, en el numeral 2.3 del acápite de antecedentes de esa petición, manifestó que "*[n]o obstante, el día de anteayer (13 de septiembre), le fue notificada a la Cámara la resolución de la referencia, por medio de la cual se revoca el requerimiento especial Nº 1 en comentario y se advierte que contra la misma no procede recurso alguno*" (Fl. 41 c.a. Nro. 2).

[17] Fls. 26-27 c.a Nro. 2.

4.4 Así las cosas, comoquiera que el requerimiento especial no generó una situación de carácter particular y concreto para la Cámara de Comercio de Bogotá y, por lo mismo, no es susceptible de control de legalidad mediante la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, se concluye que contra el acto que lo revocó de manera directa tampoco es procedente esta acción contencioso administrativa.

4.5 En este orden de ideas, se concluye que contra la Resolución Nro. 001626 del 12 de septiembre de 2006 no procede la pretensión de nulidad; por lo tanto, el razonamiento del departamento demandado de falta de ejercicio de la acción pertinente en contra de la resolución que revocó de manera directa el requerimiento especial, como acto de trámite que es, no es de recibo, procediendo el estudio del fondo del asunto y el análisis de los efectos que dicha decisión trajo consigo al trámite de determinación del tributo en discusión.

5. El recurso de apelación: irregularidad en la expedición del requerimiento especial. Existencia de dos requerimientos especiales que carecen de motivación

5.1 Conforme con la **Ordenanza 024 de 1997**, que corresponde al Estatuto de Rentas del Departamento de Cundinamarca, la Secretaría de Hacienda podrá modificar, por una sola vez, las liquidaciones privadas de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, mediante liquidación de revisión (art. 366)[18], previo a lo cual les enviará, por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en las que se sustenta (art. 367)[19].

[18] En concordancia con el artículo 702 del Estatuto Tributario.
[19] En concordancia con el artículo 703 del Estatuto Tributario.

5.2 Este requerimiento, como acto imprescindible de trámite, deberá contener la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones, que se pretende adicionar en la liquidación privada (art. 368)[20], es decir, junto con la declaración privada, constituye el marco dentro del cual la Secretaría de Hacienda puede expedir la liquidación oficial de revisión, este último acto, de carácter definitivo, que por disposición legal, entre otros requisitos, obligatoriamente deberá suministrar al contribuyente la explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración privada (art. 376 literal g)[21], explicación que aunque puede ser sumaria, debe ser suficiente para garantizar el derecho de defensa[22].

5.3 De manera reiterada se ha dicho que tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial deben ser motivados, pues si la autoridad tributaria rechaza la liquidación privada presentada por el contribuyente, debe poner en conocimiento de éste los motivos de desacuerdo para permitirle ejercer su derecho de defensa y contradicción[23].

5.4 Esta motivación no se debe limitar a transcribir la norma incumplida o enunciar los requisitos señalados en la misma, es necesario que contenga una explicación sumaria, es decir, breve o concisa, pero suficiente respecto de las razones por las cuales se propone la modificación de la declaración privada.

5.5 En el caso concreto, se advierte que mediante el **Requerimiento Especial Nro. 000001 del 28 de agosto de 2006**, notificado a la Cámara de Comercio el 31 de agosto de 2006, el Director de Rentas (E) de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca le propuso modificar la liquidación privada del

---

[20] En concordancia con el artículo 704 del Estatuto Tributario.
[21] En concordancia con el literal g) del artículo 712 del Estatuto Tributario.
[22] En este sentido ver la sentencia del 9 de diciembre de 2010, radicado Nro. 18121, C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.
[23] Sentencias del 5 de octubre del 2001, radicado Nro. 12095 C. P. María Inés Ortiz Barbosa, del 18 de mayo de 2006, radicado Nro. 14778. C. P. María Inés Ortiz Barbosa, del 11 de marzo de 2010, radicado Nro. 17178, C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 12 de mayo de 2010, radicado Nro. 16534, C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, entre otras.

impuesto de registro presentada por el periodo comprendido entre el 1 al 31 de agosto de 2004, en los siguientes términos:

Concepto	Liquidación Privada	Liquidación de Revisión
Base gravable actos con cuantía	$241.908.478.571	$2.006.117.199.965
Impuesto a pagar	$1.693.359.350	$14.042.820.400
Número de operaciones actos sin cuantía	3993	3992
Impuesto a pagar actos sin cuantía	$190.466.100	$190.418.400
Intereses	$12.504.600	$12.504.600
Valor total de liquidación	$1.896.330.050	$14.245.743.400

Los fundamentos de esta decisión fueron los siguientes:

> "*La Dirección de Rentas de la Secretaría de Hacienda de Cundinamarca se permite manifestarle que en relación con su declaración privada del Impuesto de Registro correspondiente al mes de agosto de 2004, se detectaron inconsistencias que originaron inexactitud en la liquidación del Impuesto a cargo de conformidad con la declaración realizada por la administración*"[24].

5.6 Este requerimiento especial **se revocó de manera directa** por el mismo funcionario que lo profirió, mediante la **Resolución Nro. 001626 del 12 de septiembre de 2006**, con el argumento de deficiente motivación del acto y su repercusión en el derecho de defensa y al debido proceso.

5.7 Revisado en integridad el contenido del Requerimiento Especial Nro. 000001 de 2006, se observa que este no contaba con la suficiente motivación; sin embargo, contrario a lo razonado por el departamento demandado, esta circunstancia no conduce a que en casos como el presente proceda la revocatoria directa de un acto de trámite, como sin duda lo es el requerimiento especial.

[24] Fls. 108-109 c.p. Nro. 1.

En otras palabras, **el requerimiento especial no se podía revocar, porque se trata de un acto de trámite**.

5.8 En efecto, en virtud de la institución de la revocatoria directa, la administración, de oficio o a solicitud de parte, deberá revocar sus propios actos, siempre que hayan creado o modificado una situación jurídica o reconocido un derecho de igual categoría, en razón de las causales previstas en la ley, caso en el cual, se requiere el consentimiento expreso y escrito del titular (arts. 69 y 73 CCA).

5.9 De manera que, cualquiera que sea la causal que dé lugar a la revocatoria directa, no cabe duda de que esta figura procede contra los actos administrativos que generan situaciones jurídicas, más no contra actos de trámite o preparatorios, como es el caso del requerimiento especial, que no pone fin a una actuación administrativa, aunque resulta imprescindible para la determinación oficial del tributo.

5.10 En este orden de ideas y teniendo en cuenta la falencia que presentaba el Requerimiento Especial Nro. 000001 de 2006, por insuficiente motivación, se concluye que lo procedente no era la revocatoria del acto sino la enmienda del yerro, porque en definitiva, no se puede pretender que la Administración continúe con el trámite administrativo, a sabiendas que se presentará la invalidación de la actuación, precisamente, en casos como el presente, por carecer de la suficiente motivación, con lo que se dificulta o entorpece el ejercicio del derecho de defensa y contradicción del contribuyente o responsable del impuesto.

5.11 Ahora bien, se observa que esta falencia en la motivación del Requerimiento Especial Nro. 000001 de 2006, fue corregida en el curso del proceso administrativo con la expedición del **Requerimiento Especial Nro. 000002 del 14 de septiembre de 2006**, notificado a la Cámara de Comercio en esa misma fecha, mediante el cual el Director de Rentas (E) de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca propuso modificar la liquidación privada del impuesto de registro

presentada por el periodo comprendido entre el 1 al 31 de agosto de 2004, en los siguientes términos:

Concepto	Liquidación Privada	Liquidación de Revisión
Base gravable actos con cuantía	$241.908.478.571	$2.006.117.199.965
Impuesto a pagar	$1.693.359.350	$14.042.820.400
Número de operaciones actos sin cuantía	3993	3992
Impuesto a pagar actos sin cuantía	$190.466.100	$190.418.400
Intereses	$12.504.600	$12.504.600
Valor total de liquidación	$1.896.330.050	$14.245.743.400

Que coinciden con los señalados en el Requerimiento Especial Nro. 000001 del 28 de agosto de 2006.

5.12 En esa oportunidad, el departamento demandado fundamentó su decisión en los siguientes términos:

> "*La Dirección de Rentas de la Secretaría de Hacienda de Cundinamarca se permite manifestarle que en relación con su declaración privada del Impuesto de Registro correspondiente al mes de agosto de 2004, se detectaron inconsistencias que originan inexactitud en la liquidación del Impuesto de conformidad con la liquidación realizada por la administración.*
>
> *La mencionada inconsistencia se presenta respecto de la inscripción en el registro mercantil del acta 026 del 9 de julio de 2004 la cual contenía la "Cuenta Final de liquidación de la sociedad Luz de Bogotá S.A.", admitida por la Cámara de Comercio como un acto sin cuantía, cancelando por Impuesto de Registro la tarifa establecida para este tipo de actos; pese a que por la naturaleza del mismo debe considerarse como un acto con cuantía, configurándose así un detrimento tributario para el Departamento de Cundinamarca y una inexactitud en la declaración del Impuesto de Registro del periodo del 1 al 31 de agosto de 2004*".

5.13 Es decir, el Director de Rentas (E) mantuvo los términos de la liquidación del impuesto de registro propuestos en el Requerimiento Especial Nro. 000001 de 2006 y adicionó los motivos que lo condujeron a adoptar esa decisión.

Para el efecto, precisó que la inconsistencia que originó la inexactitud detectada en el trámite administrativo tiene que ver con la inscripción en el registro mercantil del acta 026 del 9 de julio de 2004, que contenía la cuenta final de liquidación de la sociedad Luz de Bogotá S.A., admitida por la Cámara de Comercio como un acto sin cuantía, cuando, según su criterio, se trata de un documento que sí la tiene.

5.14 De manera que, desde esa oportunidad, el departamento demandado delimitó la discusión en la base gravable del tributo, específicamente, si el documento sometido a la formalidad de registro –cuenta final de liquidación de la sociedad Luz de Bogotá S.A.-, para efectos del impuesto de registro, obedece a un acto con o sin cuantía.

5.15 **Este requerimiento especial fue contestado** el 14 de diciembre de 2006 por la apoderada especial de la Cámara de Comercio de Bogotá[25], oportunidad en la que, en lo que respecta a la motivación del acto, expuso una serie de observaciones a la actuación de la Administración.

Pero, adicionalmente se refirió al fondo del asunto, ejerciendo su derecho de defensa y contradicción a lo largo de dos acápites en los que desarrolló la argumentación tendiente a demostrar: (i) que el acta de aprobación de la liquidación de una sociedad comercial y, concretamente, el Acta Nro. 26 del 9 de julio de 2004, es un acto sin cuantía para efectos del impuesto de registro[26] y (ii) que en este caso la sanción por inexactitud no es procedente porque además de no estar motivada y de no cumplir con los requisitos previstos en el Estatuto Tributario para su imposición, no se encuentra contemplada en alguna norma expedida por la Asamblea de Cundinamarca[27].

---

[25] Fls. 173-193 del c.a. Nro. 1 y 1-21 c.a. Nro. 2.
[26] Fls. 180-193 c.a. Nro. 1 y del 1-3 c.a. Nro. 2 (que corresponden a las páginas 17 a 33 de la respuesta al requerimiento especial Nro. 000002 de 2006).
[27] Fls. 4-15 c.a. Nro. 2 que corresponden a las páginas 34-45 de la respuesta al requerimiento especial Nro. 000002 de 2006).

5.16 Conforme con lo anterior y teniendo en cuenta las circunstancias que se presentaron en este asunto, se concluye que si los requerimientos Nros. 000001 y 000002, ambos de 2006, se refieren a un mismo impuesto, sobre el mismo periodo, respecto del mismo contribuyente y por la misma presunta inexactitud, solo que el segundo mejora su motivación, no es acertado hablar de dos requerimientos.

5.17 En este caso concreto, se trata de un solo requerimiento especial, entendido como el acto previo que enmarca el contenido de la Liquidación de Revisión Nro. 0001 del 13 de diciembre de 2007.

5.18 Por lo expuesto, se advierte que la Administración, con su actuación, complementó o mejoró la motivación del requerimiento especial, que no es lo mismo decir que subsanó la ausencia de motivación, porque como se expuso desde un comienzo, el Requerimiento Especial Nro. 000001 de 2006 presentó una motivación insuficiente, que con posterioridad fue mejorada, sin que fuera alterada la esencia de la inexactitud detectada, con lo que en definitiva, se insiste, se trata de un mismo requerimiento.

5.19 En este orden de ideas, la actuación de la Administración, en lo que tiene que ver con la expedición del requerimiento especial como acto previo a la liquidación oficial de revisión, en los términos analizados, no adolece de vicio de nulidad que invalide el proceso de determinación del impuesto, porque **existe coincidencia en el hecho que motivó la expedición del requerimiento especial con el que finalmente se tuvo en cuenta para la expedición de la liquidación oficial de revisión**, es decir, se atendió el principio de correspondencia[28] que debe existir entre estos dos actos administrativos, lo que sin lugar a dudas permitió que se cumpliera con la finalidad de este acto de trámite y que la Cámara de Comercio de Bogotá ejerciera el derecho de defensa y contradicción.

---

[28] Conforme con el artículo 375 de la Ordenanza 024 de 1997, "*[l]a liquidación de revisión deberá contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere*".

5.20 Adicional a lo anterior, se advierte que la declaración presentada por la Cámara de Comercio de Bogotá no adquirió firmeza porque el Requerimiento Especial Nro. 000002 se expidió y notificó dentro del término previsto en el artículo 378 de la Ordenanza 024 de 1997[29], si se tiene en cuenta que la declaración del impuesto por el mes de agosto de 2004 se presentó el 15 de septiembre de ese mismo año[30] y el citado requerimiento especial se notificó el 14 de septiembre de 2006.

5.21 Por otra parte, la Sala precisa que en este asunto no resulta aplicable la jurisprudencia tenida en cuenta por el Tribunal para adoptar la decisión apelada[31], que también soportaba los argumentos de la parte demandante, por tratarse de supuestos de hecho diferentes[32].

5.22 Finalmente, se enfatiza que tratándose de la aplicación del artículo 703 del Estatuto Tributario, el juez de conocimiento debe valorar las circunstancias del caso concreto, tal y como se hizo en este asunto.

6. Irregularidad en la ampliación al requerimiento especial

6.1 Conforme con el artículo 372 de la Ordenanza 024 de 1997, en concordancia con el artículo 708 del Estatuto Tributario, "*[e]l Secretario de Hacienda al conocer de la respuesta al requerimiento especial podrá, dentro de los*

---

[29] "***Artículo 378. FIRMEZA DE LA LIQUIDACIÓN PRIVADA.*** *La declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma*".

[30] Conforme con el artículo 233 de la Ley 223 de 1995, las Cámaras de Comercio están obligadas a presentar la declaración del impuesto de registro dentro de los quince primeros días calendario de cada mes.

[31] Sentencia del 18 de mayo de 2006, radiado Nro. 14778, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

[32] En esa oportunidad, la Administración envió un requerimiento especial sin el anexo explicativo, es decir, el acto administrativo carecía de motivación y, posteriormente, en el término previsto en los artículos 707 y 710 del Estatuto Tributario, según lo manifestado por la DIAN, envió el mismo requerimiento especial, pero esa vez acompañado de su anexo explicativo, que no fue respondido por el contribuyente, lo que condujo a que la Sala concluyera que el error no podía entenderse subsanado porque no existe norma tributaria que autorice a la administración expedir más de un requerimiento especial.

tres (3) meses siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para responderlo, ordenar su ampliación, por una sola vez y decretar las pruebas que estime necesarias. La ampliación podrá incluir hechos y conceptos no contemplados en el requerimiento especial, así como proponer una nueva determinación oficial de los impuestos, retenciones y sanciones. El plazo para la respuesta a la ampliación, no podrá ser inferior a tres (3) meses ni superior a seis (6) meses".

6.2 Sobre la ampliación del requerimiento especial, esta Corporación ha dicho que: "[…] ***permite*** *no solo* ***que se incluyan hechos y conceptos no contemplados en el requerimiento inicial***, ***sino que*** *además* ***se proponga una nueva determinación oficial modificando el valor de*** *los impuestos, anticipos, retenciones y '****sanciones'****. Ello implica que mediante la ampliación existe la posibilidad no solo de que se pueda complementar y corregir el requerimiento inicial sobre los aspectos que allí se proponía modificar, sino también la de proponer nuevos puntos, hechos y conceptos, de los que pueda surgir una nueva liquidación del impuesto o las sanciones"*[33].

Incluso, la jurisprudencia ha admitido que la ampliación al requerimiento especial es válida para corregir su motivación.

Al respecto, se dijo que "*[...] es válida la ampliación al requerimiento especial que se expidió en el caso en estudio, en la medida en que corrigió la motivación que se había planteado en el requerimiento especial para la imposición de la sanción por inexactitud, lo que es permitido por el artículo 708 del Estatuto Tributario*"[34].

6.3 En este asunto, el 14 de marzo de 2007, la Directora de Rentas de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca, dentro del término previsto en la norma tributaria, profirió la **Ampliación al Requerimiento Especial**

---

[33] Sentencia del 7 de septiembre de 2001, radicado Nro. 12179, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, reiterada en la sentencia del 31 de marzo de 2011, radicado Nro. 17837 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.
[34] Sentencia del 24 de mayo de 2012, radicado Nro. 18766, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Nro. 000002 de 2006[35], en los siguientes términos:

Concepto	Liquidación Privada	Liquidación de Revisión
Base gravable actos con cuantía	$241.908.478.571	$2.006.117.199.965
Impuesto a pagar	$1.693.359.350	$14.042.820.400
Número de operaciones actos sin cuantía	3993	3992
Impuesto a pagar actos sin cuantía	$190.466.100	$190.418.400
Intereses	$12.504.600	$12.504.600
Valor total de liquidación	$1.896.330.050	$14.245.743.400

Que coinciden con los expuestos en el requerimiento especial.

A renglón seguido de la liquidación, precisó que "*[la] propuesta consiste en sumar la cifra dejada de recibir por la inscripción del "acta de aprobación de cuenta final de liquidación de la Sociedad Luz de Bogotá S.A." descontado el valor ya cancelado como acto sin cuantía*".

6.4 En esa oportunidad, la Administración tuvo como pruebas las decretadas mediante el Auto Nro. 002096 del 14 de diciembre de 2006[36].

Respecto de algunos de los medios de prueba decretados por la Administración, tanto en la respuesta al requerimiento especial como en la demanda, la parte actora

---

[35] Fls. 161-165 c.a. Nro. 1.

[36] Estos medios de prueba corresponden a los aportados en el proceso de acción popular por la parte demandante. Específicamente, son las siguientes: (i) copia de la declaración del impuesto de registro pagado por la sociedad Luz de Bogotá por la aprobación de la cuenta final del liquidador, (ii) copia del registro expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá en el que transcribe la petición presentada por la doctora Hasley Romero Gómez, (iii) copia del acta Nro. 026 de la Asamblea General de Accionistas de la sociedad Luz de Bogotá, (iv) acta de distribución Nro. 034 de la asamblea general de accionistas, (v) resolución por medio de la cual se aprobó el inventario de la sociedad Luz de Bogotá en liquidación, (vi) auto de traslado de la Superintendencia de Sociedades del acta de liquidación de la sociedad Luz de Bogotá S.A., (vii) cuenta final de liquidación de la sociedad Luz de Bogotá S.A. en liquidación, presentada por el señor Álvaro Pérez Uz en su calidad de liquidador principal y (viii) acta de distribución de excedentes de fecha 9 de julio de 2004.
Adicionalmente, se solicitó a la oficina competente (i) copia de la escritura pública Nro. 01861 del 2 de agosto de 2004, de la Notaría 40 del Círculo de Bogotá, relacionada con la liquidación de la sociedad Luz de Bogotá y (ii) copia de la declaración tributaria presentada por la Cámara de Comercio de Bogotá, por el impuesto y periodo en discusión. (Fls. 168-169 c.a. Nro. 1.).

manifestó que "*nunca fueron conocidos por la entidad*"[37], motivo por el cual, el término concedido para dar respuesta a la ampliación al requerimiento especial, resultaba conveniente para que además de conocerlos, pudiera controvertirlos en el proceso de fiscalización.

Adicionalmente, en la ampliación al requerimiento especial se plasmaron una serie de apreciaciones en relación con los fundamentos legales que originaron la fiscalización, los hechos y los conceptos en los que se sustentó la inexactitud detectada, así como la procedencia de la sanción por inexactitud, lo que conforme con la jurisprudencia citada con anterioridad, es posible hacer en un acto de esta naturaleza.

6.5 En este orden de ideas, los reparos hechos por la parte demandante en relación con la expedición de la ampliación al requerimiento especial no están llamados a prosperar, máxime, si no se evidencia la vulneración del derecho de defensa y contradicción de la Cámara de Comercio de Bogotá.

6.6 En consecuencia, no le asiste razón al Tribunal al declarar la nulidad de los actos administrativos demandados por las irregularidades propuestas por la parte demandante en relación con la actuación previa a la expedición de la liquidación oficial de revisión enjuiciada, **lo que conduce a que la sentencia de primera instancia deba ser revocada**.

7. Estudio de los demás cargos de ilegalidad propuestos en la demanda

[37] Cfr. los fls. 184-85 c.a. Nro. 1 (respuesta al requerimiento especial) y 9 de la demanda. Concretamente la parte demandante manifestó que "*[e]s muy importante reiterar que los documentos y cuantía que sirvieron de fundamento a dicha acción y que, en mayor medida, sirven de sustento al Departamento en las determinaciones tomadas a través de los actos demandados, resultan totalmente ajenos a la función registral propia de la CCB y, por ello, nunca fueron conocidos por la entidad, entre otras razones porque no es de su competencia solicitarlos, como tampoco proceder a su registro. En virtud del carácter eminentemente "registral" de la función pública delegada en la CCB, a esta entidad sólo fueron allegados los documentos que, de acuerdo con la ley, están sujetos a registro en su dependencia*".

Habida consideración de que el único cargo analizado en la sentencia de primera instancia, con fundamento en el cual se declaró la nulidad de los actos administrativos enjuiciados, fue descartado en esta providencia, lo que conduce a la revocatoria del pronunciamiento del Tribunal, le corresponde a la Sala analizar los demás cargos de ilegalidad propuestos en la demanda.

Lo anterior, porque en casos como este, el superior tiene el deber de estudiar los otros argumentos o razones expuestos en la demanda, para garantizar así el principio de congruencia y de igualdad de las partes o simetría procesal, que se informan, ambos, en el derecho a la tutela judicial efectiva –que le impone el estudio y decisión de todo lo reclamado por el actor-, en el derecho de contradicción –que le asegura al demandado que únicamente está llamado a resistirse a lo que le fue formulado de manera expresa- y el derecho a la igualdad –que supone relativa paridad de las partes, sin que pueda encontrarse ninguna de ellas en situación de inferioridad jurídica-.

8. Obligaciones de la Cámara de Comercio de Bogotá frente al Departamento de Cundinamarca en lo atinente con la liquidación y recaudo del impuesto de registro

8.1 Lo primero que se debe determinar en este asunto es el tema relacionado con las obligaciones de la Cámara de Comercio de Bogotá frente al Departamento de Cundinamarca, en lo que concierne con la liquidación y recaudo del impuesto de registro.

Lo anterior, porque uno de los argumentos propuestos por la parte demandante es que su actuación obedece al ejercicio de la potestad fiscal, caso en el cual se le debe considerar como administración tributaria, lo que necesariamente conduciría a que en su contra no se pudiese iniciar el proceso de determinación oficial del tributo y mucho menos expedir los actos administrativos sometidos a control de legalidad en este proceso.

8.2 Sobre la **liquidación y recaudo del impuesto de registro**, el inciso primero del artículo 233 de la Ley 223 de 1995 dispone que "*[l]as Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos y las Cámaras de Comercio serán responsables de realizar la liquidación y recaudo del impuesto. Estas entidades estarán obligadas a presentar declaración ante la autoridad competente del departamento, dentro de los quince primeros días calendario de cada mes y a girar, dentro del mismo plazo, los dineros recaudados en el mes anterior por concepto del impuesto*".

Además prevé que "*[a]lternativamente, los departamentos podrán asumir la liquidación y recaudo del impuesto, a través de las autoridades competentes de la administración fiscal departamental o de las instituciones financieras que las mismas autoricen para tal fin*".

8.3 El inciso primero de esta norma fue declarado exequible por la Corte Constitucional mediante la sentencia C-091 de 1997[38], oportunidad en la que expuso que "*es razonable que la entidad encargada del registro mercantil, recaude el impuesto que lo grava, y lo entregue a la entidad pública que es su destinataria según la ley. Esta es una gestión marginal, complementaria del registro[39], que, por motivos de eficiencia administrativa, se ha confiado a las mismas cámaras*".

8.4 De manera que, la liquidación y recaudo del impuesto de registro por parte de las cámaras de comercio constituye un deber de participación conexo con la actividad que desarrollan.

8.5 Este artículo 233 de la Ley 223 de 1995 fue adicionado por el artículo 57 de la Ley 788 de 2002, en los siguientes términos: "*[l]os Departamentos podrán asumir la liquidación y el recaudo del impuesto a través de sistemas mixtos en los que participen las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos y/o las Cámaras de*

[38] M.P. Jorge Arango Mejía.
[39] A las Cámaras de Comercio la ley les ha atribuido funciones públicas, entre ellas, las de llevar el registro mercantil y certificar sobre los actos y documentos en él inscritos, recopilar las costumbres mercantiles y certificar sobre la existencia de las recopiladas y servir de tribunales de arbitramento.

Comercio y/o las Tesorerías".

8.6 Esta norma fue declarada exequible, únicamente por el cargo analizado, mediante sentencia de la Corte Constitucional C-776 de 2003[40], en la que se expuso que con el artículo 57 de la Ley 788 de 2002, el legislador quiso limitar la participación de los particulares en el desarrollo de la función de liquidación y recaudo del impuesto de registro, lo que encuentra justificación en la función que las Cámaras de Comercio cumplen en el ordenamiento jurídico nacional.

8.7 El artículo 233 de la Ley 223 de 1995 fue reglamentado por el Decreto 650 de 1996, en los siguientes términos:

> "***ARTÍCULO 11. LIQUIDACIÓN Y RECAUDO DEL IMPUESTO.*** *De conformidad con lo dispuesto en el artículo 233 de la Ley 223 de 1995, los departamentos deben elegir entre el sistema de liquidación y recaudo del impuesto de registro por las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos y las Cámaras de Comercio, de un lado, y el sistema de liquidación y recaudo por el Departamento, de otro. En los actos administrativos de los respectivos departamentos deberá precisarse el sistema elegido.*
>
> *Los departamentos que en la actualidad estén utilizando los dos sistemas, deberán tomar inmediatamente, las medidas conducentes para ajustarse a lo dispuesto en el inciso anterior.*
>
> *Cuando corresponda a las Cámaras de Comercio y Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos realizar la liquidación y recaudo del impuesto de registro, su actuación se surtirá utilizando los recursos humanos y técnicos, incluidos los equipos y papelería, que ellas determinen.*
>
> *Cuando los departamentos decidan asumir la liquidación y recaudo del impuesto, a través de las autoridades competentes de la administración fiscal departamental o de las instituciones financieras que las mismas autoricen mediante convenio para tal fin, las Cámaras de Comercio y Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos quedan automáticamente relevadas, frente al respectivo departamento, de las obligaciones de liquidación, recaudo, declaración y demás, salvo en lo relativo a la exigencia del comprobante de pago del impuesto, requisito indispensable para que proceda el registro*".

[40] M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

8.8 Conforme con lo anterior, se concluye que lo pretendido por el legislador es **imponer a las Cámaras de Comercio la obligación de liquidar y recaudar el impuesto de registro, que no necesariamente implica que se les asigne la administración del tributo.**

8.9 Así las cosas, lo que se debe determinar en esta oportunidad es si esa participación obedece al ejercicio de la potestad fiscal, caso en el cual se le debe considerar como administración tributaria, o por el contrario, se deriva de la imposición de obligaciones a su cargo, en virtud del mandato legal.

8.10 En el caso del Departamento de Cundinamarca, el **artículo 58 de la Ordenanza 024 de 1997** dispone:

> "***ARTÍCULO 58. LIQUIDACIÓN Y RECAUDO DEL IMPUESTO.***
>
> *Las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos y las Cámaras de Comercio son responsables de realizar la liquidación y recaudo del impuesto. Estas entidades están obligadas a presentar declaración, dentro de los quince primeros días calendario de cada mes y a girar, dentro del mismo plazo, los dineros recaudados en el mes anterior por concepto del impuesto y de la sanción por mora, ante la Tesorería Departamental o a las entidades financieras autorizadas. Su actuación se surtirá utilizando los recursos humanos y técnicos, incluidos los equipos y papelería, que ellas determinen.*
>
> *El valor del impuesto correspondiente a la participación del Distrito Capital de Santafé de Bogotá será consignado directamente por las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos y las Cámaras de Comercio a favor del Distrito Capital, en la Tesorería o en las entidades financieras autorizadas para el efecto, diligenciando los recibos de pago que establezca el Distrito. Copia del comprobante de este pago se adjuntará al formulario de declaración ante el Departamento (artículo 233 Ley 223 de 1995 y artículo 12 Decreto 650 de 1996)*".

8.11 En la estructura del impuesto de registro no cabe duda de que el **sujeto pasivo** del tributo es el particular contratante y el particular beneficiario del acto o providencia sometida a registro, que están obligados a pagar el impuesto a la Cámara de Comercio o a la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos, según

sea el caso, en el momento de la solicitud de inscripción en el registro (arts. 227 y 228 L. 223/95).

Aunque el sujeto pasivo realiza el elemento material del hecho generador, en virtud del artículo 233 de la Ley 223 de 1995, las cámaras de comercio (i) son las obligadas a **realizar la liquidación del tributo**, que resulta obligatoria para el sujeto pasivo, porque si no paga lo liquidado por la cámara de comercio, no se registrará el acto, contrato o negocio jurídico documental[41], (ii) deben **efectuar el recaudo** del tributo y (iii) deben **atender el deber formal de presentar la declaración del impuesto de registro** en los plazos fijados para tal fin; por lo tanto, no pueden ser consideradas como Administración Tributaria, como lo sostiene la parte demandante.

8.12 Es preciso aclarar que la Ley 223 de 1995 y su decreto reglamentario se refieren a la facultad que tiene la Administración de elegir el sistema de liquidación y recaudo del impuesto de registro, caso en el cual, de optar por la participación de las cámaras de comercio, lo usual es que se suscriba un convenio, que sirve para instrumentalizar la obligación que recae en estos particulares, en virtud de mandato legal.

8.13 Ahora bien, es cierto que el parágrafo primero del artículo 233 de la Ley 223 de 1995[42] señala que cuando el acto, contrato o negocio jurídico no se registre en razón a que no es objeto de registro de conformidad con las disposiciones legales, procederá la devolución del valor pagado, que será realizada por la entidad recaudadora, esto es, por las cámaras de comercio, las oficinas de registro de instrumentos públicos o los departamentos, según sea el caso[43], lo que de ninguna

---

[41] Cfr. el parágrafo del artículo 2 del D R 650 de 1996.

[42] "***PARÁGRAFO 1.*** *Cuando el acto, contrato o negocio jurídico no se registre en razón a que no es objeto de registro de conformidad con las disposiciones legales, procederá la devolución del valor pagado. Dicha devolución será realizada por la entidad recaudadora y podrá descontarse en la declaración de responsables con cargo a los recaudos posteriores hasta el cubrimiento total de su monto*".

[43] El artículo 55 de la Ordenanza 024 de 1997, dispone que "*[c]uando el acto, contrato o negocio jurídico no se registre en razón a que no es objeto de registro de conformidad con las disposiciones legales, o por el desistimiento voluntario de las partes cuando éste sea permitido por la ley y no se haya efectuado el registro, procederá la devolución del valor pagado.*

manera significa que a las primeras se les esté otorgando la administración y control del tributo, que conforme con el artículo 235 de la ley en cita[44], corresponde a los organismos departamentales competentes para la administración fiscal, vale decir, a la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca, conforme con el artículo 60 de la Ordenanza 024 de 1997[45].

8.14 En este orden de ideas, **tratándose del impuesto de registro, se advierte que fue voluntad del legislador imponer a las cámaras de comercio la obligación de efectuar, en lugar del sujeto pasivo, la liquidación y posterior declaración del tributo, con las consecuencias que apareja tal mandato legal.**

8.15 Así las cosas, se concluye que era procedente que el Departamento de Cundinamarca adelantara el proceso de fiscalización en relación con la declaración del impuesto de registro presentada por la Cámara de Comercio de Bogotá por el mes de agosto del año 2004, y que en el curso de dicho procedimiento administrativo profiriera la liquidación oficial del tributo, acto administrativo sometido a control de legalidad en este proceso junto con el que lo confirmó en reconsideración, por lo que este cargo de ilegalidad no está llamado a prosperar.

9. La inscripción en el Registro Mercantil del acta de aprobación de la liquidación de una sociedad comercial como hecho generador del impuesto de registro

---

Igualmente, procederá la devolución cuando se presenten pagos en exceso o pagos de lo no debido. Para efectos de la devolución, el interesado elevará memorial de solicitud a la entidad recaudadora, acompañada de la prueba del pago, dentro del término que se señala a continuación: […]".

[44] "***ARTÍCULO 235.*** *Administración y control. La administración del impuesto, incluyendo los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones y discusión, corresponde a los organismos departamentales competentes para la administración fiscal. Los departamentos aplicarán en la determinación oficial, discusión y cobro del impuesto los procedimientos, establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional. El régimen sancionatorio y el procedimiento para la aplicación del mismo previstos en el Estatuto Tributario se aplicará en lo pertinente al impuesto de registro*".

[45] "***ARTÍCULO 60. ADMINISTRACIÓN Y CONTROL.*** *La administración del impuesto, incluyendo los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones y discusión, corresponde a la Secretaría de Hacienda. El Departamento aplicará en la determinación oficial, discusión y cobro del impuesto los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional*".

9.1 Marco normativo del hecho generador del impuesto de registro

9.1.1 En el artículo 226 de la **Ley 223 de 1995**, norma vigente para el impuesto de registro, el legislador previó que el **hecho generador** del tributo es la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos documentales en los que sean parte o beneficiarios los particulares y que, de conformidad con las disposiciones legales, deban registrarse en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos o en las Cámaras de Comercio.

Como regla general, esta norma prevé que aquellos actos o providencias que no incorporan un derecho apreciable pecuniariamente en favor de una o varias personas, cuando por mandato legal deban ser remitidos para su registro por el funcionario competente, **no generan el impuesto de registro**.

Se dice por regla general, porque atendiendo la naturaleza del documento, puede calificarse como "*acto sin cuantía*", en cuyo evento se genera el impuesto.

Es decir, los presupuestos para que se configure el hecho generador de este tributo, son los siguientes:

(i) estar en presencia de documentos que contienen actos, contratos o negocios jurídicos en los que sean parte o beneficiarios los particulares y
(ii) que los documentos que cumplan las citadas características deban someterse a la formalidad del registro, por mandato legal, ante las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos o en las Cámaras de Comercio.

9.1.2 En el caso del Departamento de Cundinamarca, la **Ordenanza 024 de 1997** se refiere al **hecho generador** del tributo en los siguientes términos:

"***ARTÍCULO 44. HECHO GENERADOR.***

Está constituido por la inscripción de actos, providencias, contratos o negocios jurídicos documentales en los cuales sean parte o beneficiarios los particulares y que, de conformidad con las disposiciones legales, deban registrarse en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos o en las Cámaras de Comercio.

Cuando un acto, contrato o negocio jurídico deba registrarse tanto en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos como en la Cámara de Comercio, la totalidad del impuesto se generará en la instancia de inscripción en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos, sobre el total de la base gravable definida en el artículo 229 de la Ley 223 de 1995.

En el caso previsto en el inciso anterior, el impuesto será liquidado y recaudado por las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos.
***PARÁGRAFO.** La matrícula mercantil o su renovación, la inscripción en el registro nacional de proponentes y la inscripción de los libros de contabilidad no se consideran actos, contratos o negocios jurídicos documentales. Cuando el documento esté sujeto al impuesto de registro de que trata el presente capítulo, no se causará impuesto de timbre nacional. (artículo 226 Ley 223 de 1995 y artículos 1 y 10 Decreto 650 de 1996)*".

9.2 Documentos sujetos a inscripción en el registro mercantil

9.2.1 Están sujetos a inscripción en el Registro Mercantil aquellos actos, contratos o documentos que por disposición legal deben someterse a esta formalidad.

9.2.2 La cláusula general de registro se encuentra en el artículo 28 del Código de Comercio, según el cual, entre otros actos y documentos, deberá inscribirse en el registro mercantil "*[l]a constitución, adiciones o reformas estatutarias y la liquidación de sociedades comerciales, así como la designación de representantes legales y liquidadores, y su remoción. Las compañías vigiladas por la Superintendencia de Sociedades deberán cumplir, además de la formalidad del registro, los requisitos previstos en las disposiciones legales que regulan dicha vigilancia*" (numeral 9) (Se subraya).

9.2.3 El reembolso de los aportes de los socios –pago del pasivo interno del patrimonio social- es la última etapa del proceso de liquidación de sociedades comerciales, que se realiza previo el pago del pasivo externo del patrimonio social,

de acuerdo con lo que se haya estipulado en los estatutos o a lo que los socios determinen.

9.2.4 Conforme con el artículo 247 del Código de Comercio, la distribución de remanentes se hará constar en acta[46] en la que se exprese el nombre de los asociados, el valor de su correspondiente interés social y la suma de dinero o los bienes que reciba cada uno a título de liquidación. Acta que se protocolizará[47] en una notaría del lugar del domicilio social, junto con las diligencias de inventario de los bienes sociales y con la actuación judicial en su caso[48].

Ahora bien, cuando se hagan adjudicaciones de bienes para cuya enajenación se exijan formalidades especiales en la ley, deberán cumplirse éstas por los liquidadores. Si la formalidad consiste en el otorgamiento de escritura pública, bastará que se eleve a escritura la parte pertinente del acta indicada.

9.2.5 Efectuada la liquidación de lo que a cada socio le corresponde en los activos sociales, el liquidador debe convocar a la asamblea o a la junta de socios para que aprueben las cuentas de los liquidadores y el acta en la que consta la distribución del remanente (art. 248 C de Co).

---

[46] En el caso concreto, el acta de distribución prevista en el artículo 247 del Código de Comercio se profirió el 9 de julio de 2004 (Fl. 58 c.a. Nro. 2).

[47] En el expediente consta que mediante la Escritura Pública Nro. 1.861 del 2 de agosto de 2004, otorgada por la Notaría 40 del Círculo Notarial del Distrito Capital de Bogotá, se procedió a "*elevar a Escritura Pública la cuenta final de liquidación de dicha sociedad, adjuntando un original de la misma*" y para el efecto se presentó para la protocolización (i) copia de las diligencias adelantadas ante la Superintendencia de Sociedades para la aprobación del inventario, (ii) informe de cuenta final de liquidación y sus anexos, (iii) acta de distribución de remanentes, (iv) certificado de existencia y representación legal de la sociedad expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá y (v) balance final de liquidación con corte a ocho (8) de julio del año 2004 firmado, en señal de aprobación, por el Liquidador, el Contador de la sociedad y el Revisor Fiscal (Fls. 52-64 c.a. Nro. 2).

[48] El artículo 31 de la Ley 1429 de 2010, publicada en el Diario Oficial Nro. 47.937 del 29 de diciembre de 2010, que tiene por objeto simplificar trámites comerciales, dispuso que en ningún proceso de liquidación privada se requerirá protocolizar los documentos de la liquidación según lo establecido en el inciso 3 del artículo 247 del Código de Comercio; por lo tanto, al suprimirse el requisito de la protocolización del acta en los procesos de liquidación privada, esos documentos deberán registrarse en el registro mercantil. En este sentido cfr. el Oficio de la Superintendencia de Sociedades Nro. 220-233483 del 30 de diciembre de 2013.

9.2.6 Por lo anterior, una vez aprobada la cuenta final de la liquidación, es cuando el liquidador debe entregar a los asociados lo que les corresponda y en el caso de que haya ausentes o sean numerosos, se deberá seguir el procedimiento previsto en el artículo 249 del Código de Comercio.

9.2.7 Es decir, es necesaria la aprobación de la gestión del liquidador[49], reflejada en la cuenta final de liquidación y, si es del caso, en la distribución del remanente, para que culmine el proceso de liquidación de la sociedad comercial.

9.2.8 Esa aprobación de la gestión del liquidador, en casos como el presente, en el que concurrieron los asociados, se lleva a cabo mediante un documento –acta- que es aprobada por la Asamblea General de Accionistas -órgano máximo social-, encargado de la dirección del organismo societario, que expresa de manera conjunta su voluntad mediante actos deliberatorios y decisorios adoptados en asambleas, de acuerdo con las funciones señaladas en el artículo 187 del Código de Comercio y las previstas en los estatutos o la ley.

9.2.9 La importancia de ese documento –acta aprobatoria-, explica la razón por la que se debe someter a registro el acta contentiva de la aprobación de la cuenta final de liquidación, porque con ésta finaliza el proceso de liquidación de la sociedad y se extingue la persona jurídica[50].

---

[49] Cfr. el artículo 248 C. de Co., que en su inciso segundo dispone que "*[l]a aprobación de las cuentas de los liquidadores y del acta de distribución de remanentes podrán adoptarse con el voto favorable de la mayoría de los asociados que concurran, cualquiera que sea el valor de las partes de interés, cuotas o acciones que representen en la sociedad*".
Y enseguida precisa que "*[s]i hecha debidamente la convocatoria, no concurre ningún asociado, los liquidadores convocarán en la misma forma a una segunda reunión, para dentro de los diez días siguientes; si a dicha reunión tampoco concurre ninguno, se tendrán por aprobadas las cuentas de los liquidadores, las cuales no podrán ser posteriormente impugnadas*".

[50] En el Concepto Nro. 220-028212 del 11 de mayo de 2012, la Superintendencia de Sociedades se refirió a algunos aspectos relacionados con la liquidación voluntaria o privada, en los siguientes términos:
"*v) Es de señalar que cumplido el imperativo legal previsto en el artículo 247 ibídem, que corresponde a pagar el pasivo externo de la sociedad, el remanente, debe distribuirse entre los asociados; en los casos de insuficiencia de los activos sociales, el proceso liquidatorio necesariamente debe agotarse, dejándose constancia en un acta, documento que al tenor de lo dispuesto por el artículo 248 ejusdem, deberá ser aprobado por la asamblea o junta de socios junto con las cuentas de los liquidadores,*

9.2.10 Ahora bien, se debe tener presente que si en esa acta se aprueba la distribución de remanentes, que no necesariamente ocurre en todos los casos de liquidación de una sociedad, con ese acto de distribución culmina el proceso de liquidación.

Al respecto, la doctrina ha dicho lo siguiente:

> "*Con la entrega de su cuota a los socios que se presenten a recibirla y la de las cuotas de los ausentes a la entidad de beneficencia, en su caso, queda pagado el pasivo interno de la sociedad, es decir, queda concluida la liquidación del patrimonio social, aunque no quedan extinguidas todas las acciones procedentes por las situaciones creadas en desarrollo de la liquidación misma. Por eso precisamente, es decir, para disponer fácilmente de una información completa y fidedigna sobre la clausura de la liquidación, es por lo que el acta que contiene la cuenta final del liquidador debe ser protocolizada en una notaría del lugar del domicilio social; a menos que contenga adjudicaciones de bienes para cuya adjudicación sea necesaria escritura pública; como los derechos reales sobre bienes inmuebles y los derechos en sociedades en las cuales no esté representado el interés del socio en acciones, puesto que entonces ha de ser elevada o reducida a escritura pública y no meramente protocolizada, como lo ordena el ya citado artículo 247 del Código*"[51].

10. La base gravable del impuesto de registro para la inscripción en el Registro Mercantil del acta de aprobación de la liquidación de una sociedad comercial. Acto con cuantía o sin cuantía

10.1 Marco normativo

---

decisiones que podrán adoptarse con el voto favorable de la mayoría de los asociados que concurran, cualquiera que sea el valor de las partes de interés, cuotas o acciones que representen en la sociedad. La cuenta final de liquidación se protocolizará en una notaría del lugar del domicilio social, junto con las diligencias de inventario de los bienes sociales y con la actuación judicial en su caso, documento que deberá registrarse en la Cámara de Comercio. (Artículo 247. en concordancia con el artículo 28 numeral 9 ídem).
De lo expuesto es de concluir, que una vez inscrita en el registro mercantil la cuenta final de liquidación desaparece del mundo jurídico la sociedad, y por ende, todos sus órganos de administración y de fiscalización si existieren, desaparecen del tráfico mercantil como tales en consecuencia no pueden de ninguna manera seguir actuando ejerciendo derechos y adquiriendo obligaciones" (Subraya original).
[51] PINZÓN GABINO, Sociedades Comerciales, Teoría General, Volumen I, Edit. Temis, Quinta edición, refundida y actualizada, 1988, Bogotá, p. 286.

10.1.1 Conforme con el artículo 229 de la **Ley 223 de 1995**, antes de la modificación introducida por el artículo 187 de la Ley 1607 de 2012, tratándose de **actos, contratos o negocios jurídicos con cuantía**, la base gravable del impuesto de registro está constituida por el valor incorporado en el respectivo documento.

Cuando se trate de la inscripción de contratos de constitución o reforma de sociedades anónimas, limitadas o asimiladas, la base gravable está constituida por el capital suscrito o por el capital social, según sea el caso.

En los **documentos sin cuantía**, la base gravable está determinada de acuerdo con la naturaleza de los mismos.

Y cuando el acto, contrato o negocio jurídico se refiera a **bienes inmuebles**[52], el valor no podrá ser inferior al del avalúo catastral, el autoavalúo, el valor del remate o de la adjudicación, según el caso.

10.1.2 En los mismos términos se refiere la **Ordenanza 024 de 1997**, en sus artículos 47 y 48.

10.2 Base gravable del impuesto de registro en consideración al documento sometido a la formalidad de inscripción en el Registro Mercantil

10.2.1 En el caso concreto, se observa que el 14 de julio de 2004, se presentó para registro mercantil ante la Cámara de Comercio de Bogotá copia del Acta Nro. 26 de la Asamblea General Extraordinaria de Accionistas de la sociedad Luz de Bogotá S.A., que es del siguiente tenor literal:

[52] El artículo 4 del Decreto Reglamentario 650 de 1996, aclara que para efectos de lo dispuesto en el artículo 229 de la Ley 223 de 1995, se entiende que el acto, contrato o negocio jurídico se refiere a inmuebles cuando a través del mismo se enajena o transfiere el derecho de dominio.

LEGIS móvil
www.legismovil.com

"***COPIA ACTA Nº 026 ASAMBLEA GENERAL EXTRAORDINARIA DE ACCIONISTAS LUZ DE BOGOTÁ S.A. – En Liquidación***

En la ciudad de Bogotá, D.C., a las 7:00 a.m. del 9 de julio de 2004, en la Carrera 13 A No. 93-66 Piso 4, se reunió la Asamblea General Extraordinaria de Accionistas de LUZ DE BOGOTÁ S.A. – EN LIQUIDACIÓN (la "Sociedad"), sin previa convocatoria por encontrarse presentes la totalidad de los acciones en que se divide el capital social.

[…]

Orden del Día:

1. *Elección del Presidente y Secretario de la reunión.*
2. *Verificación del Quórum.*
3. *Estudio y aprobación del informe del liquidador sobre el desarrollo de la liquidación al cierre del 8 de julio de 2004.*
4. *Aprobación de la Cuenta Final de Liquidación y del Acta de Distribución.*
5. *Lectura y aprobación del Acta.*

[…]

3.Estudio y aprobación del informe del Liquidador sobre el desarrollo de la liquidación al cierre del 8 de julio de 2004.
El Liquidador presentó a consideración de la Asamblea General de Accionistas el informe de que trata el artículo 226 del Código de Comercio, con corte a 9 de julio de 2004. Se deja expresa constancia de que los accionistas recibieron una copia del informe mencionado así como el balance general y del inventario señalado en dicha norma.

La Asamblea General de Accionistas, aprobó el informe presentado con el voto favorable del ciento por ciento (100%) de las acciones presentes en la reunión.

4.Aprobación de la Cuenta Final de Liquidación y del Acta de Distribución (Art. 247 del Código de Comercio).
En relación con la gestión que llevó a cabo para efectos del proceso de liquidación, el señor Liquidador hizo un recuento de las actividades desarrolladas desde que asumió el cargo así: (i) realización y publicación de aviso a terceros en un periódico de circulación nacional, (ii) aviso a la DIAN, (iii) realización de los activos sociales, (iv) pago del pasivo externo y (v) pago del pasivo interno.

Tal como lo manda la ley, el Liquidador efectuó la distribución del remanente a los accionistas, conforme consta en el acta de distribución a los accionistas a que se refiere el Artículo 247 del Código de Comercio.

Finalmente, el Liquidador informó a la Asamblea General de Accionistas que, al cabo de su gestión, no restan activos por adjudicar, habiéndose así culminado el proceso de liquidación del patrimonio social.

Habiendo entregado a los Accionistas una copia de la cuenta final de liquidación y del Acta de Distribución, el Liquidador sometió a consideración de la Asamblea General de Accionistas la siguiente:

RESOLUCIÓN: Nº 034 La Asamblea General de Accionistas de Luz de Bogotá S.A. – En Liquidación

La Asamblea General de accionistas en ejercicio de sus atribuciones estatutarias y, en especial, de las establecidas en el artículo 248 del Código de Comercio,

RESUELVE:

***Artículo Primero:** Aprobar la gestión del liquidador, cuenta final de liquidación, presentada por el señor Liquidador.*

***Artículo Segundo:** Aprobar el acta de distribución.*

***Artículo Tercero:** Ordenar al Liquidador proceder a la cancelación de la matrícula mercantil y el registro tributario de la Sociedad y sus establecimientos, así como a la protocolización de los documentos que legalmente requieran dicha formalidad.*

La Asamblea General de Accionistas aprobó la proposición presentada por el liquidador, con el voto favorable del ciento por ciento (100%) de las acciones presentadas en la reunión.

5.Lectura y aprobación del Acta.

La Asamblea General de Accionistas, con el voto favorable del ciento por ciento (100%) de las acciones presentadas, aprobó el texto de la presenta acta.

Siendo las 8:30 a.m., el Presidente levantó la sesión.

FIRMADO POR

EL PRESIDENTE	*EL SECRETARIO*
Oscar Sánchez Torres	*Álvaro Francisco Camacho Borrero*

Es fiel copia tomada de su original, dada en Bogotá D.C. a los 14 días del mes de julio de 2004.”[53].

[53] Fls. 297-299 c.p. Nro. 1.

10.2.2 Como se puede observar, en el acta sometida a registro, la Asamblea General de Accionistas de Luz de Bogotá S.A. – En Liquidación aprobó la gestión del liquidador contenida en dos documentos: (i) la cuenta final de liquidación y (ii) el acta de distribución de remanentes.

10.2.3 La **cuenta final de liquidación aprobada**, es del siguiente tenor literal:

"*9 de julio de 2004*

Entrega Personal

Señores
Luz de Bogotá S.A. – En Liquidación
Bogotá D.C., Colombia

Ref.: Cuenta Final de Liquidación

Estimados señores:

En mi calidad de Liquidador Principal y por ello representante legal de la sociedad Luz de Bogotá S.A. – En Liquidación, en cumplimiento de las disposiciones legales y estatutarias, con toda atención me permito presentar para su consideración la Cuenta Final de Liquidación, tal y como lo expongo a continuación:

Una vez iniciado el trámite de liquidación por decisión adoptada la Asamblea General de Accionistas, la sociedad ha venido cumpliendo con las disposiciones legales aplicables al proceso de liquidación. Esto es, dar aviso a las autoridades tributarias, realizar la publicación en un periódico de circulación nacional, realización de los activos y pago del pasivo externo de la sociedad y sometimiento del inventario de la liquidación a la Superintendencia de Sociedades, trámite que concluyó con la expedición de la resolución aprobatoria del mismo. En conclusión, se han cumplido las obligaciones establecidas por la ley tanto para la sociedad como para el Liquidador.

En desarrollo de la liquidación, después de inventariar todos los activos de la sociedad y de pagar todos los pasivos, queda como remanente la suma y bienes que se reflejan en los estados financieros a 8 de julio de 2004 que se anexan al presente informe como Anexo No. 1.

Teniendo en cuenta que la culminación del proceso de liquidación de la sociedad genera gastos extraordinarios a cargo de la sociedad, tales como gastos notariales, gastos de registro en Cámara de Comercio y gestiones ante

la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, solicito autorización para efectuar los gastos a que haya lugar con cargo a una provisión de COP $11.136.650.680 que he reservado para esos fines. El saldo de dicho valor, si lo hubiere, se girará a los accionistas en proporción a los porcentajes contenidos en el Acta de Distribución del Remanente de fecha 9 de julio de 2004, la cual se incorpora en forma de anexo como Anexo No. 2.

Adicionalmente, en mi condición de Liquidador y en nombre y representación de la sociedad, solicito autorización para recibir cualquier suma de dinero por concepto de devolución de impuestos, pagos, reembolso de gastos o cualquier otra fuente con el encargo exclusivo de remitir tales fondos a los accionistas en proporción a los porcentajes contenidos en el Acta de Distribución del Remanente de fecha 9 de julio de 2004. Solicito autorización para descontar del valor recuperado las sumas que correspondan a los gastos y costos por la obtención de tales sumas.

Muy atentamente,

Liquidador Principal
Luz de Bogotá S.A. – En Liquidación"[54].

10.2.4 El **acta de distribución del remanente aprobada**, señala:

"**ACTA DE DISTRIBUCIÓN**
(Artículo 247 del Código de Comercio)
LUZ DE BOGOTÁ S.A. – En liquidación

En la ciudad de Bogotá, D.C., el 9 de julio de 2004, en la Carrera13 A No. 93-66 Piso 4, el suscrito Liquidador Principal de LUZ DE BOGOTÁ S.A. – EN LIQUIDACIÒN (la "Sociedad"), procedió a dejar constancia sobre lo siguiente:

1.El inventario de la liquidación se encuentra aprobado por la Superintendencia de Sociedades.

2.El pasivo externo de la Sociedad se encuentra pagado en su totalidad y se han efectuado todas las provisiones requeridas por valor de $11.136.650.680 para culminar el proceso de liquidación y el pago de las obligaciones y gastos que ese trámite genere.

3.El remanente de la liquidación es decir, la suma de $1.764.208.721.394 se distribuye entre los accionistas, pro-rata de su participación en el capital social.

4.En virtud del prorrateo efectuado, a cada uno de los accionistas le corresponde lo siguiente, a título de liquidación.

[54] Fl. 57 c.a. Nro. 2.

Nombre Accionista	Participación	Distribución	
Endesa Internacional S.A.	*55,0000000%*	*Efectivo*	*21.840.791.987*
		Menos: Impuestos	*2.300.229.894*
		Cuentas por cobrar a BIOAISE	*1.193.784.493*
		35.219.007 acciones en Codensa S.A.	*829.745.626.526*
		3.525.023 acciones en E.E.B.	*119.834.823.654*
		Total	*970.314.796.766*
Enersis Internacional	*0,000000%*	*Efectivo*	*1*
		1 acción en Codensa S.A.	*1*
		Total	*1*
Enersis S.A. – Agencia Islas Caimán	*25,7142860%*	*Efectivo*	*10.211.279.484*
		Menos: Impuestos	*1.075.432.170*
		Cuentas por cobrar	*558.133.016*
		16.466.029 acciones en Codensa S.A.	*387.933.024.504*
		1.648.063 acciones en E.E.B.	*56.026.671.422*
		Total	*453.653.676.256*
Chilectra S.A. – Agencia Islas Caimán	*19,2857140%*	*Efectivo*	*7.658.459.415*
		Menos: Impuestos	*806.574.107*
		Cuentas por cobrar	*418.599.751*
		12.349.521 acciones en Codensa S.A.	*290.949.760.835*
		1.236.046 acciones en E.E.B.	*42.020.002.477*
		Total	*340.240.248.371*
TOTAL	*100%*		*1.764.208.721.394*

Para constancia suscribe el Liquidador Principal en la ciudad de Bogotá D.C., a los 9 días del mes de julio de 2004"[55].

10.2.5 Afirma la parte demandante que el documento sometido a registro carece de cuantía y que la ley no exige que la tenga; por lo tanto, no le podía exigir al sujeto pasivo del tributo que le presentara el valor de los remanentes como tampoco se podía negar al registro hasta tanto ello no ocurriera.

[55] Fl. 58 c.a. Nro. 2.

Lo anterior, porque esa parte razona que el acta final de liquidación de una sociedad tiene la naturaleza meramente aprobatoria y constituye un acto distinto al de distribución de remanentes, porque la ley comercial así lo prescribe.

10.2.6 Al respecto, la Sala recalca que conforme con el artículo 247 del Código de Comercio, en el aparte que resulta aplicable al caso concreto, porque no hubo adjudicación de bienes que exigían formalidades especiales, la distribución de los bienes a los asociados se hizo constar en el acta del 9 de julio de 2004.

Cumplido lo anterior, es decir, hecha la liquidación de lo que a cada asociado corresponda en los activos sociales, el liquidador, en cumplimiento de lo previsto en el artículo 248 del citado ordenamiento, sometió a aprobación de la asamblea de socios la cuenta final de liquidación y el acta de distribución de remanentes, ambas fechadas el 9 de julio de 2004.

10.2.7 Es cierto que se trata de dos documentos, uno el denominado cuenta final de liquidación y el otro acta de distribución de remanentes, pero, no se puede perder de vista que de esa distinción obedece a que esta etapa tan solo se surtirá en los procesos en los que exista remanentes para distribuir entre los asociados.

10.2.8 De esta manera, **en casos como el presente, existiendo la distribución de remanentes, no es posible desligar esa actuación de la de aprobación de la cuenta final de liquidación, porque en últimas, lo que se está haciendo es aprobar la gestión del liquidador, que incluye la citada distribución del pasivo interno, cumplido lo cual, culmina el proceso de liquidación de la sociedad comercial**, lo que de manera alguna se puede asimilar a la cancelación de inscripción en el registro, como lo pretende hacer ver la parte demandante para justificar que se trata de un acto sin cuantía.

10.2.9 Téngase en cuenta que **mientras existan bienes pendientes de adjudicación a los acreedores o asociados, no es posible levantar el acta de cuenta final de la liquidación, para su respectiva aprobación y, por lo mismo, dar por terminado el proceso de liquidación**.

10.2.10 En este orden de ideas, si el documento sometido a registro, vale decir, el Acta Nro. 26 del 9 de julio de 2004 de la Asamblea General Extraordinaria de Accionistas de la sociedad Luz de Bogotá S.A., aprueba la cuenta final de liquidación y el acta de distribución de remanentes, no se puede considerar como un simple documento informativo o aprobatorio[56], porque necesariamente conforman una unidad con los documentos aprobados, para efectos de culminar con el proceso de liquidación.

10.2.11 Así las cosas, se concluye que el documento sometido a registro, en el caso concreto, incorpora un derecho apreciable pecuniariamente en favor de varias personas; por lo tanto, conforme con el artículo 229 de la Ley 223 de 1995, la base gravable a tener en cuenta es el valor incorporado en el documento aprobado para efectos de la liquidación de la sociedad que presentó remanentes, que debían ser distribuidos entre sus asociados.

10.2.12 En este punto, vale la pena aclarar que no se concuerda con lo expuesto por la parte demandante, según la cual, el único acto que incorpora derechos a recibir los remanentes es la acción, porque se debe tener en cuenta que es el registro como accionista en el libro correspondiente el que brinda la garantía y seguridad en cuanto a la calidad de accionista y participación porcentual en el capital social.

---

[56] Aprobar conforme con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española significa: **1.** tr. Calificar o dar por bueno o suficiente algo o a alguien, **2.** tr. Asentir a una doctrina o a una opinión, **3.** tr. Declarar hábil y competente a alguien, **4.** tr. Obtener la calificación de aprobado en una asignatura o examen o **5.** tr. ant. Justificar la certeza de un hecho.

Al respecto, la Superintendencia Financiera de Colombia en el Concepto Nro. 20059 - 360 del 21 de septiembre de 2005, expuso que <*"el título de propiedad" tanto provisional como definitivo, no es más que una gráfica documental representativa de unos derechos que se tienen como accionista de una sociedad, que resulta ser un medio probatorio, pero no necesario para el ejercicio de los derechos correspondientes pues la calidad de accionista de ninguna manera se subordina a la expedición del título, ya que el título no la incorpora, sino que se tiene en virtud de la anotación en el libro de registro que para tal efecto lleva la sociedad*> (Se subraya).

En definitiva, esta inscripción es la que cuenta para establecer la calidad de accionista y la que hace oponibles a la sociedad y a terceros los derechos de los accionistas, porque tal y como lo manifestó la Superintendencia de Sociedades en el Concepto 498,242-0 del 17 de enero de 2001, en virtud del carácter nominal de las acciones, la sociedad le reconocerá el carácter de accionista únicamente a la persona que aparezca inscrita como tal en el libro de registro de acciones.

10.2.13 Por lo expuesto, se concluye que le asiste razón al Departamento de Cundinamarca al liquidar de manera oficial el impuesto de registro por el mes de agosto del año 2004, tomando como acto con cuantía el Acta Nro. 26 del 9 de julio de 2004, de la Asamblea General Extraordinaria de Accionistas de la sociedad Luz de Bogotá S.A., que aprobó la cuenta final de liquidación y el acta de distribución de remanentes, documentos que debieron ser requeridos por la Cámara de Comercio en su oportunidad, para realizar la correcta liquidación del tributo.

10.2.14 En conclusión, comoquiera que los cargos de ilegalidad propuestos en contra de los actos administrativos demandados no están llamados a prosperar, se revocará la sentencia apelada y, en su lugar, se negarán las pretensiones de la demanda.

LEGIS móvil
www.legismovil.com

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

Primero: REVÓCASE la sentencia del 24 de enero de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

En su lugar: **NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda.

Segundo: RECONÓCESE PERSONERÍA al doctor Mauricio Alfredo Plazas Vega, como apoderado de la Cámara de Comercio de Bogotá, en los términos y para los fines del memorial de sustitución del poder, visible en el folio 47 de este cuaderno.

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

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ