



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., treinta (30) de octubre de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE SIMPLE NULIDAD
Radicación: 11001-03-27-000-2018-00006-00 (23644)
Actores: SABEL REINERIO ARÉVALO ARÉVALO
Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Tema: IVA. Servicios prestados por promotores y liquidadores de entidades en régimen de insolvencia. Repercusión del IVA. Causación del IVA Base gravable.

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide en única instancia el medio de control de nulidad simple, promovido por la ciudadana Sabel Reinerio Arévalo contra el párrafo del artículo 2.2.2.11.7.2 y el párrafo 2.º del artículo 2.2.2.11.7.4 del Decreto 1074 de 2015, Único Reglamentario del Sector Comercio Industria y Turismo, en la redacción que les dio a ambos párrafos el artículo 1.º del Decreto 2130 de 2015.

ANTECEDENTES PROCESALES

En ejercicio del medio de control de nulidad simple, previsto en artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), concurrió la demandante para solicitar que se declarara la nulidad de algunos de los apartes del artículo 1.º del Decreto 2130 de 2015, con los cuales se modificó la redacción de los artículos 2.2.2.11.7.2 y 2.2.2.11.7.4 del Decreto 1074 de 2015, Único Reglamentario del Sector Comercio Industria y Turismo.

Los apartes acusados son los que a continuación se destacan con subrayas:

DECRETO 2130 DE 2015 (Noviembre 4)

Artículo 1.º- Modifíquese el Capítulo 11 del Título 2 de la Parte 2 del Libro 2 del Decreto Único Reglamentario del Sector Comercio, Industria y Turismo 1074 de 2015, el cual quedará así:

(...)

Artículo 2.2.2.11.7.2. Pago de la remuneración del promotor. El valor total de los honorarios que sean fijados para el promotor, se pagará de conformidad con las siguientes reglas:

(...)

Parágrafo. El monto de los honorarios que fije el juez del concurso incluye el valor de todos los impuestos que se generen con ocasión de dichos honorarios. El pago de los impuestos y las demás obligaciones que se deban cumplir en relación con éstos, estarán a cargo del promotor.

Artículo 2.2.2.11.7.4. Remuneración del liquidador. Los honorarios totales del liquidador serán fijados por el juez del concurso una vez finalizada la etapa de venta de los activos. Para el cálculo del valor de la remuneración total del liquidador, se tendrá como base el monto de los activos de la entidad en proceso de liquidación, al cual se le aplicará el porcentaje establecido en la siguiente tabla, según corresponda, de acuerdo con la categoría a la que pertenezca la entidad en proceso de liquidación.

(...)

Parágrafo 2 El monto de los honorarios que fije el juez del concurso incluye el valor de todos los impuestos que se generen con ocasión de dichos honorarios. El pago de los impuestos y las demás obligaciones que se deban cumplir en relación con éstos, estarán a cargo del liquidador.

A los anteriores efectos invocó como violados los artículos 420 del Estatuto Tributario (ET) y 67 de la Ley 1116 de 2006.

El concepto de violación planteado se sintetiza así (ff. 3 a 7):

Expuso que el parágrafo 2.º del artículo 67 de la Ley 1116 de 2006, fija los límites de la remuneración de los liquidadores y de los promotores que actúan como auxiliares de la justicia en los procesos de insolvencia empresarial; y que en los apartes de los artículos contra los que se dirige su acusación disponen que los honorarios que les paguen incluyen todos los impuestos que deriven de esos ingresos, por lo cual el pago de los tributos estará a cargo de los promotores o los liquidadores.

Planteó que el IVA no tendría que estar incluido en el valor de los honorarios pagados al promotor o al liquidador, dado que ese tributo debería ser sufragado por la entidad a la que se le presta el servicio, que vendría a ser la sociedad sometida al proceso de insolvencia. A este respecto explicó que, de conformidad con el artículo 420 del ET, el IVA se causa en la venta o prestación de servicios gravados y lo sufraga el consumidor final, no el comerciante ni el productor.

Sostuvo que las normas demandadas constituyen un exceso de la potestad reglamentaria del ejecutivo, porque alteraron las disposiciones que definen la estructura del IVA como un tributo a cargo del contratante del servicio (f. 7).

Contestación

El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo se opuso a las pretensiones de la demanda, para lo cual explicó que las disposiciones acusadas no contravienen la Ley 1116 de 2006 reglamentada. Planteó que esas normas debían interpretarse en el sentido de que la remuneración incluye la contraprestación por los servicios prestados y los impuestos que se causen (f. 30 vto).

La DIAN intervino en condición de coadyuvante de la parte demandada. Argumentó que el prestador de los servicios es el sujeto pasivo del IVA causado, razón por la cual le corresponde a este sujeto facturar el impuesto al adquirente de los servicios gravados y consignarlo a favor de la Administración tributaria. Añadió que la interpretación que se propone de la norma reglamentaria en la demanda es exegética, restringida, contraria a la interpretación sistemática que buscó darle el Gobierno en orden a hallar el efecto útil de las normas.

Audiencia inicial

La audiencia inicial de que trata el artículo 180 del CPACA se celebró el 24 de octubre de 2018. En ella, el magistrado ponente señaló que no se advertían irregularidades ni causales de nulidad que afectaran la validez y eficacia de las actuaciones judiciales adelantadas, manifestó que era improcedente la conciliación y ordenó continuar con el trámite del proceso, pues no se encontraron probadas excepciones previas. Estableció que el litigio se concentraba en determinar (i) qué calidad tienen el promotor y el liquidador en el proceso de insolvencia; (ii) si la remuneración que perciben incluye el IVA causado por la actividad realizada; y (iii) si la norma acusada excedió las potestades reglamentarias del Gobierno nacional, previstas en el ordinal 11.º del artículo 189 de la Constitución.

Por último, en atención a las características del debate jurídico planteado y lo dispuesto en el inciso final del artículo 181 del CPACA, la Sala prescindió de realizar la audiencia de pruebas y la audiencia de alegaciones y juzgamiento.

Alegatos de conclusión

Ambas partes y el tercero coadyuvante presentaron sus alegatos de conclusión, en los cuales insistieron en los argumentos que plantearon en sus intervenciones anteriores (ff. 97 a 107; 119 a 121 y 88 a 96).

El agente del Ministerio Público rindió concepto en el que solicitó negar las pretensiones de la demanda. Afirmó que, aunque el monto de los honorarios reconocidos al promotor y al liquidador incluye todos los impuestos generados con ocasión del pago, estos no son asumidos por el promotor, porque se encargan de cobrarlos a las entidades en proceso de insolvencia y de trasladarlos a la Administración.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- La Sala decide la demanda de nulidad formulada contra el parágrafo del artículo 2.2.2.11.7.2 y el parágrafo 2.º del artículo 2.2.2.11.7.4 del Decreto 1074 de 2015, Único Reglamentario del Sector Comercio Industria y Turismo, en la redacción que les dio a ambos parágrafos el artículo 1.º del Decreto 2130 de 2015, para regular la remuneración de los promotores y liquidadores de sociedades en proceso de insolvencia. En criterio de la demandante, las disposiciones acusadas modificaron las reglas de repercusión del IVA al imponer que quien presta los servicios gravados con el impuesto, para el caso los promotores y liquidadores, debe soportar, con cargo a su peculio, el monto del tributo.

2- Según el artículo 1.º de la Ley 1116 de 2006, el promotor y el liquidador son auxiliares de la justicia que cumplen con funciones públicas, ocasionales e indelegables. En el caso del promotor, participa en la negociación, análisis, diagnóstico y elaboración de acuerdos de reorganización y en la emisión de información financiera, administrativa, contable o de orden legal de entidades bajo el régimen de reorganización empresarial; mientras que el liquidador realiza todos los actos tendentes a la liquidación de la sociedad.

Con miras a remunerar la labor de estos auxiliares de la justicia, el artículo 67 de la Ley 1116 de 2006 establece que el juez concursal deberá fijar los honorarios en el equivalente al 6 % del valor de los activos, para el caso de los promotores, y en el 0.2 % del monto de los mismos, por cada mes de negociación, tratándose de los liquidadores.

La reglamentación de esa disposición quedó codificada en el Decreto 1074 de 2015, Único Reglamentario del Sector Comercio, Industria y Turismo, en los artículos 2.2.2.11.7.2 y 2.2.2.11.7.4, posteriormente modificados por el Decreto 2130 de 2015. En esas normas se precisaron los parámetros que debe tener en cuenta el juez concursal al momento de fijar los honorarios de los promotores y liquidadores, al tiempo que se advirtió que en la remuneración estaban incluidos los impuestos correspondientes, cuyo pago estaría a cargo de esos auxiliares de la justicia.

3- Aunque la norma reglamentada no incorpora ninguna referencia en el sentido de que los impuestos correspondientes se consideran incluidos en los honorarios reconocidos, la alusión que al respecto hace el reglamento no implica ninguna alteración a la estructura impositiva en el IVA. Tampoco que los promotores y liquidadores sean quienes deban asumir con cargo a sus haberes el pago de ese impuesto indirecto.

Los apartes enjuiciados tan solo ponen de presente que la percepción de honorarios por parte de estos auxiliares de la justicia puede conllevar la causación de algún tributo, que tenga como objeto imponible la obtención de ingresos (v.g. renta o ICA), caso en el cual la obligación tributaria correspondiente recaerá sobre el promotor o liquidador, como es natural. En ninguna medida esas disposiciones tiene la aspiración, y menos el alcance, de modificar la estructura de los hechos imponibles existentes en el sistema tributario.

4- Respecto del IVA, detalla la Sala que de conformidad con las previsión del artículo 420 del ET y demás normas concordantes, el hecho generador no recae en la percepción de ingresos, sino en la realización de actividades

calificadas como ventas, prestaciones de servicios o importaciones de bienes, todo para gravar el consumo a través del mecanismo de la repercusión del tributo. Frente a ese esquema de imposición, no cabe entender que las normas aquí enjuiciadas tienen la virtualidad de cambiar las reglas de repercusión del tributo por parte de quien realiza la actividad gravada, a quien adquiere los servicios.

4.1- En la estructura de los impuestos indirectos, propia del IVA, la llamada *repercusión* del tributo constituye el mecanismo técnico que permite que la carga impositiva recaiga efectivamente sobre el titular de la capacidad económica gravada –i.e. el consumidor– y no sobre quien vende los bienes o presta los servicios. Consiste en el traslado económico del monto del impuesto, que debe hacer el sujeto que jurídicamente responde ante la Hacienda Pública por el cumplimiento de las obligaciones fiscales (i.e. el vendedor de los bienes o servicios gravados) al adquirente de esos bienes o servicios. De ese modo, se logra que aquel a quien la ley ha señalado como responsable del impuesto actúe como colaborador del Fisco, encargado de cobrarle al comprador el impuesto que grava la operación. En ese esquema indirecto de imposición coexisten entre los intervinientes en las operaciones de compraventa de bienes y servicios dos obligaciones de contenido fiscal: la obligación a cargo del vendedor de repercutir o trasladar el monto del impuesto al comprador y la obligación de este de soportar la repercusión.

La función que cumple esta repercusión del tributo al comprador de los bienes o servicios es la de garantizar que lo que en últimas se someta a imposición sea el consumo y no la realización de actividades empresariales o profesionales, las cuales son sometidas a tributación mediante otras figuras tributarias que gravan de modo directo la renta y la percepción de ingresos. Habida cuenta de la relevancia que tiene para el adecuado despliegue de los objetivos del impuesto sobre las ventas, la repercusión tiene carácter obligatorio. Solo así se consigue que el IVA grave el consumo a pesar de que el hecho generador previsto legalmente sea vender y no comprar (artículo 420 del ET) y de que jurídicamente el sujeto pasivo de las obligaciones sea el empresario o profesional y no el consumidor (artículo 437 del ET).

4.2- En el específico caso de la prestación de servicios a las sociedades en proceso de insolvencia por parte de los promotores y liquidadores, se debe tener en cuenta que esa es una actividad gravada, en la medida en que realiza plenamente el hecho generador tipificado actualmente en la letra c) del artículo 420 del ET y no está contemplada como un supuesto de no sujeción, ni de exclusión, ni de exención.

Siendo un servicio gravado, dispone la letra c) del artículo 437 del ET que

tendrá la condición legal de «*responsable del impuesto*» quien presta el servicio, esto es, quien realiza las actividades jurídicas que dan lugar a percibir una remuneración que no deriva de un contrato laboral; y ese sujeto se encuentra obligado a «*aplicar*» el IVA (artículo 420 del ET) sobre la prestación de servicios realizada. A tal fin, deberá aplicar la tarifa del IVA sobre la base gravable, destacando que, de conformidad con el artículo 447 del ET, esta base corresponde al valor total de la operación.

Esa norma deja en claro que la base gravable del impuesto que se liquidará para que lo soporte el repercutido equivale a la totalidad de la contraprestación a la que tiene derecho el prestador de los servicios. En este punto insiste el artículo 1.3.1.7.6 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en materia Tributaria al señalar que «*la base gravable en la prestación de servicios será en cada operación el valor total de la remuneración que perciba el responsable por el servicio prestado*».

En esos términos el ordenamiento señala que el IVA debe liquidarse sobre el valor total de los honorarios determinados por el juez del concurso a favor del promotor o del liquidador. Por ende, no cuenta con soporte legal la tesis planteada por la demandante, en el sentido de que los honorarios reconocidos a favor de esos auxiliares de la justicia incluyen el IVA. En realidad, tales honorarios remuneran la labor del promotor o liquidador y constituyen la base para que estos liquiden el IVA que le tendrán que repercutir a la entidad a la cual le prestaron sus servicios.

5- Con fundamento en lo expuesto, la Sala concluye que la acusación no plantea una confrontación de la norma reglamentaria acusada con una superior a la que contraría, sino que postula una interpretación del precepto que parte de supuestos que no se acompañan con las disposiciones que regulan el IVA, ni con la estructura de dicho tributo. Por tanto, negará las pretensiones de la demanda.

6- Por último, la Sala se releva de estudiar la condena en costas, en tanto que este es un asunto de interés público (art. 188 del CPACA).

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo contencioso-administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la Ley,

FALLA:

Negar las pretensiones de nulidad del párrafo del artículo 2.2.2.11.7.2 y del párrafo 2.º del artículo 2.2.2.11.7.4 del Decreto 1074 de 2015, Único Reglamentario del Sector Comercio Industria y Turismo, modificados por el artículo 1.º del Decreto 2130 de 2015.

Cópiese, notifíquese, cúmplase.

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ