

IMPEDIMENTO POR TENER INTERES DIRECTO E INDIRECTO - No se configura cuando el apoderado de la demandante es el cónyuge de la Magistrada Auxiliar / CONYUGE DE MAGISTRADO AUXILIAR - Al no demostrarse tener interés directo o indirecto en el proceso no produce impedimento del Consejero

Antes de resolver el recurso, se decide la manifestación de impedimento del Consejero de Estado, doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, para intervenir en el proceso. El impedimento lo propone, porque el apoderado de la demandante es el cónyuge de la Magistrada Auxiliar de su despacho (artículo 150 [1] del Código de Procedimiento Civil). Previo retiro del Magistrado, doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas del recinto de la Sala, los restantes Consejeros que la conforman, analizaron los hechos y el motivo de impedimento y concluyeron que éste se encuentra infundado. Lo anterior, porque la causal invocada se configura cuando es el juez, o alguno de sus parientes dentro de los grados previstos en la citada norma, quien tiene interés directo o indirecto en el proceso, situación que no se presenta en este asunto.

FUENTE FORMAL: CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL ARTICULO 150 NUMERAL 1

LIQUIDACION DE REVISION - Queda ejecutoriada cuando se decide la acción de nulidad y restablecimiento del derecho / COBRO COACTIVO - Se inicia una vez que quede ejecutoriada la liquidación de revisión / TOMA DE POSESION CON FINES DE LIQUIDACIÓN - No coarta la facultad de fiscalización de la DIAN / FACULTAD DE FISCALIZACIÓN DE LA DIAN - Alcance / DEUDA TRIBUTARIA - Surge cuando se expide la liquidación de revisión

Precisamente, conforme al artículo 828 del Estatuto Tributario la liquidación de revisión que se cuestiona presta mérito ejecutivo sólo cuando quede ejecutoriada, que para el caso es cuando la acción de restablecimiento del derecho se haya decidido en forma definitiva (artículo 829 [4] ibídem). Y es a partir de ese momento que la DIAN puede iniciar el proceso de cobro coactivo a que se refieren los artículos 823 y ss., del Estatuto Tributario y en caso de que la contribuyente se encuentre en el proceso de liquidación administrativa se actúe conforme a las normas correspondientes. En el presente caso, el 8 de mayo de 2002 por resolución 0782 la Superintendencia de Economía Solidaria ordenó la toma de posesión para liquidar de la COOPERATIVA INTEGRAL DE TRABAJO MÉDICO ASOCIADO –FEMEC. Por su parte la liquidación de revisión 300642003000188 fue expedida el 25 de septiembre de 2003 y el hecho de que se hubiera iniciado el proceso de toma de posesión con fines de liquidación no significaba que se coartara la facultad de fiscalización de la DIAN. En efecto, el proceso de fiscalización adelantado por la DIAN conforme al artículo 684 del Estatuto Tributario tiene como finalidad asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales, para lo cual goza de amplias facultades para verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario o para adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados y en general para efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos y es independiente de la situación en que se encuentre la contribuyente. Este proceso puede culminar con una liquidación de revisión, que una vez ejecutoriada capacita a la entidad para pretender su cobro de acuerdo con las circunstancias que se presenten para el momento en que sea exigible. Además, no es cierto que la deuda se haya originado en la declaración de

renta, pues si bien la obligación se estableció por la modificación a la liquidación privada presentada el 5 de abril de 2001, sólo hasta que se expidió la liquidación de revisión ésta surgió.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO ARTICULOS 823; 828; 829 NUMERAL 4 Y ARTICULO 684

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HECTOR J. ROMERO DIAZ

Bogotá, D.C., seis (6) de octubre de dos mil nueve (2009)

Radicación número: 25000-23-27-000-2005-00319-01(16594)

Actor: COOPERATIVA INTEGRAL DE TRABAJO MEDICO ASOCIADO FEDEC EN LIQUIDACION

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Decide la Sala la apelación de la demandante contra la sentencia de 12 de abril de 2007 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca desestimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho de COOPERATIVA INTEGRAL DE TRABAJO MÉDICO ASOCIADO –FEMEC EN LIQUIDACIÓN contra los actos administrativos que determinaron oficialmente el impuesto de renta de 2000.

ANTECEDENTES

El 5 de abril de 2001 Cooperativa Integral de Trabajo Médico Asociado – Femec -En Liquidación, presentó la declaración de renta de 2000 sin saldo a pagar por cuanto registró una pérdida fiscal.

Previo requerimiento especial y su respuesta, la DIAN profirió la liquidación de revisión 300642003000188 de 25 de septiembre de 2003 en la cual rechazó deducciones por \$5.978.556.252 correspondientes a registros de cuentas por servicios médicos que no fueron prestados en el período anterior y por lo tanto no son egresos del año gravable. Impuso una sanción por inexactitud de \$1.220.910.000 y determinó un saldo a pagar de \$1.983.979.000.

La liquidación de revisión fue confirmada por la resolución 300662004000036 de 25 de octubre de 2004 que decidió la reconsideración.

DEMANDA

COOPERATIVA INTEGRAL DE TRABAJO MÉDICO ASOCIADO -FEMEC EN LIQUIDACIÓN solicitó la nulidad de la liquidación de revisión y de la resolución que la confirmó; A título de restablecimiento del derecho pidió que se ordenara que la obligación fiscal determinada en los actos demandados se trate como reclamación extemporánea dentro del proceso de liquidación forzosa administrativa y se gradúe como acreencia dentro del pasivo cierto no reclamado.

Invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política; 846 del Estatuto Tributario; 158 de la Ley 222 de 1995; 26 y 46 del Decreto 2211 de 2004 y el Concepto 123680 de 22 de diciembre de 2000 de la DIAN. Los cargos de la demanda se resumen así:

La DIAN como otro acreedor de la actora dentro del proceso de liquidación, debió presentar sus acreencias aún en discusión al momento de la toma de posesión dentro del término del artículo 158 de la Ley 222 de 1995, pues en el momento en que se inició el proceso de liquidación (8 de mayo de 2002) se trataba de una deuda que estaba en discusión ya que el auto de apertura de investigación tributaria y el auto de verificación o cruce se expedieron en febrero de ese año.

En consecuencia, las obligaciones establecidas en los actos acusados no se pueden tomar como gastos administrativos de la liquidación y deben ser declaradas como reclamaciones extemporáneas graduadas dentro del pasivo cierto no reclamado, el cual sólo se efectúa una vez atendidas las obligaciones con cargo a la masa de liquidación.

A partir de 2004 el procedimiento aplicable a las entidades financieras sujetas a la toma de posesión y liquidación forzosa administrativa es el Decreto 2211 de 2004, conforme al cual, en concordancia con la Ley 222 de 1995, las reclamaciones presentadas oportunamente y originadas en procedimientos iniciados con anterioridad a la toma de posesión y que tengan por objeto el reconocimiento de pretensiones cuya existencia o cuantía esté pendiente de

decisión definitiva, se aceptan de manera condicionada hasta el momento en que haya decisión definitiva, pues, antes no se constituye un título ejecutivo.

Conforme al artículo 846 del Estatuto Tributario hay dos momentos de intervención de la DIAN una vez el representante legal de la liquidación le informa sobre la toma de posesión: uno, sobre las deudas fiscales de plazo vencido al momento de entrar en liquidación la entidad y dos, para las deudas fiscales que se causen durante el proceso de liquidación y hasta su terminación, las cuales se considerarán para todos los efectos gastos administrativos de la liquidación.

El Liquidador de FEMEC le informó a la DIAN sobre el proceso de toma de posesión el 20 de junio de 2002, fecha a partir de la cual la DIAN debió estar pendiente del avance del proceso liquidatorio.

Según el Concepto DIAN 123680 de 22 de diciembre de 2000 la Administración de Impuestos no puede adelantar proceso coactivo en forma independiente de los procesos de concordato o liquidación, por obligaciones causadas con anterioridad a la apertura de los mismos.

Por lo anterior, la DIAN no puede directamente proceder al cobro de la obligación a su favor porque fue causada con anterioridad a la intervención administrativa, de manera que tenía la obligación de presentarlas ante el proceso de liquidación.

No es procedente que la DIAN cobre la sanción por inexactitud ni mucho menos que proponga modificaciones a la declaración de renta de 2000 que incluye obligaciones tributarias causadas con antelación al proceso de toma de posesión. Además, no procede la sanción cuando existe diferencia de criterios y en este caso, las deducciones de años anteriores fueron reales, completas y verdaderas y el hecho de que se presentaron en una vigencia que no corresponde conforme al artículo 107 del Estatuto Tributario, no habilita a la DIAN para imponer la sanción.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN sostuvo, en síntesis, lo siguiente:

Mediante los actos administrativos demandados la DIAN rechazó deducciones a la actora por \$5.978.556.252 porque corresponden a ajustes de ejercicios anterior que no son deducibles conforme al artículo 107 del Estatuto

Tributario. Sobre este punto el demandante no plantea ningún argumento de oposición en aras de desvirtuarlo.

La actora confunde dos procedimientos y actuaciones completamente diferentes: el proceso de determinación y discusión del impuesto y el de cobro coactivo de la obligación.

A la fecha de la liquidación obligatoria (8 de mayo de 2002), la DIAN de ninguna manera podía hacerse parte en el proceso de liquidación con esta acreencia, pues, apenas se adelantaba la investigación tributaria y no había deuda fiscal a cargo de la contribuyente.

La liquidación oficial de revisión se expidió el 25 de septiembre de 2003 y fue notificada el 30 del mismo mes, por lo tanto, de conformidad con el artículo 828 del Estatuto Tributario, cuando esté debidamente ejecutoriada sirve de título ejecutivo para el cobro de la obligación.

El concepto que cita la demanda no es aplicable, pues, se refiere a la imposibilidad de la DIAN para adelantar un proceso de cobro administrativo independiente de los procesos de concordato o liquidación por obligaciones causadas antes de la apertura del proceso. Y en este caso no se trata de un deuda de plazo vencido.

Los actos demandados corresponden al desarrollo de la facultad de fiscalización de la DIAN conforme al artículo 684 del Estatuto Tributario, los cuales están sometidos a contradicción y discusión y una vez ejecutoriados se convierten en exigibles, momento en el cual se establecería la prelación de créditos y su participación en procesos de liquidación forzosa administrativa.

Como en la declaración de renta FEMEC incluyó deducciones improcedentes que dieron lugar a un menor impuesto a pagar, la sanción por inexactitud se ajustó a derecho.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la actora porque la Administración expidió los actos demandados de acuerdo con el procedimiento legal para determinar o liquidar el impuesto (artículo 684 del Estatuto Tributario).

El cargo discutido en la demanda es un aspecto ajeno al procedimiento que adelantó la DIAN y la argumentación expuesta por la demandante no guarda ninguna relación con las glosas propuestas en los actos acusados, por lo que en virtud del artículo 85 del Código Contencioso Administrativo la acción que impetró la actora no cumple con su finalidad, que es desvirtuar la legalidad de la liquidación de revisión.

Como en este caso no se plantea ningún argumento tendiente a atacar el contenido de los actos ni su procedimiento, no hay causal de nulidad ni objeto sobre el cual pronunciarse, pues no se puede analizar la procedencia de los argumentos expuestos en la demanda por su falta de correspondencia con los actos demandados.

Salvamento de voto. La Magistrada Beatriz Martínez Quintero consideró que no procedía una sentencia desestimatoria sino inhibitoria, toda vez que no se resolvió de fondo la cuestión planteada en la demanda. Además, el Tribunal debió decidir de fondo y negar las pretensiones en el sentido de distinguir entre el proceso de cobro y el proceso de determinación y concluir la falta de idoneidad de los argumentos para atacar la validez de los actos demandados.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló con base en los siguientes argumentos:

No comparte la decisión del Tribunal pues la discusión de fondo gira en torno a la oportunidad de la DIAN para reclamar sus acreencias en discusión dentro de un proceso de liquidación, en el cual es un acreedor más. Como no reclamó la acreencia dentro del término del artículo 158 de la Ley 222 de 1995, el liquidador de la actora debe graduar la acreencia a que aluden los actos demandados dentro del pasivo cierto no reclamado.

La deuda se origina en la declaración de renta presentada por la actora el 5 de abril de 2001, fecha anterior a la de la toma de posesión que fue el 8 de mayo de 2002.

El Tribunal no acierta cuando afirma que en la demanda no hay ataque contra el contenido del acto ni de su procedimiento, no obstante se plantearon las causales de nulidad de incompetencia, expedición irregular, violación al debido proceso e infracción a las normas a las que debía sujetarse, así:

Incompetencia porque la DIAN no tenía facultad legal para imponer a FEMEC una graduación de la acreencia como gasto administrativo preferencial en detrimento de los demás acreedores del proceso de liquidación, a la vez que usurpó competencia del liquidador.

Expedición irregular porque el proceso de fiscalización no se sometió al proceso especial de toma de posesión para liquidar.

Infracción de las normas en que debió fundarse como el artículo 29 de la Constitución Política; 846 del Estatuto Tributario; 158 de la Ley 222 de 1995 y las demás que se citaron en la demanda.

Para la fecha de la toma de posesión la deuda ya existía, pues la DIAN ya había dictado el auto de apertura en relación con el impuesto de renta de la sociedad de 2000, por lo que la Administración debió someterse al proceso de liquidación administrativa dentro del término del artículo 158 de la Ley 222 de 1995.

Como la actora actuó bajo la Ley 222 de 1995 y amparada en el concepto 123680 de 2000 de la DIAN, la actuación administrativa no podía objetar la actuación de la actora conforme al artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** no alegó de conclusión.

La **demandada** solicitó que se confirmara la sentencia apelada, pues, la demanda se confunde de escenario y no refuta la determinación del impuesto de renta de la actora contenida en los actos acusados. Es más, la demandante acepta las glosas a la declaración, y afirma que serán canceladas por el pasivo cierto no reclamado

Como lo señaló el Tribunal, los argumentos de la demanda no guardan ninguna relación con las glosas propuestas. Sólo cuando los actos administrativos queden en firme la Administración puede iniciar el cobro correspondiente, no antes. Por eso no podía hacerse parte dentro del proceso de liquidación, pues para la fecha de la toma de posesión apenas corría el término de firmeza de la declaración y la DIAN no tenía ninguna acreencia a su favor.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirmara la sentencia apelada por las siguientes razones:

La acción de nulidad y restablecimiento del derecho recae sobre el estudio de legalidad del contenido material del acto administrativo controvertido, así como de los procedimientos que condujeron a su expedición. Y en este caso los argumentos de la demanda se refieren a circunstancias exógenas al acto, pues pretende la actora que el hecho de que la DIAN no haya reclamado el monto de las acreencias a su favor en la oportunidad del artículo 158 de la Ley 222 de 1998, se erija en causal de nulidad, cuando no tiene que ver con la glosa propuesta en el mismo.

De otra parte, los argumentos expuestos en la apelación como falta de competencia, expedición irregular y violación de las normas en que debió fundarse así como el concepto de violación, no se plantearon en la demanda y por lo tanto no pueden ser objeto de estudio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la apelación se decide sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la DIAN determinó oficialmente el impuesto de renta de la COOPERATIVA INTEGRAL DE TRABAJO MÉDICO ASOCIADO FEMEC -EN LIQUIDACIÓN.

Antes de resolver el recurso, se decide la manifestación de impedimento del Consejero de Estado, doctor **Hugo Fernando Bastidas Bárcenas**, para intervenir en el proceso. El impedimento lo propone, porque el apoderado de la demandante es el cónyuge de la Magistrada Auxiliar de su despacho (artículo 150 [1] del Código de Procedimiento Civil).

Previo retiro del Magistrado, doctor **Hugo Fernando Bastidas Bárcenas** del recinto de la Sala, los restantes Consejeros que la conforman, analizaron los hechos y el motivo de impedimento y concluyeron que éste se encuentra infundado. Lo anterior, porque la causal invocada se configura cuando **es el juez**, o alguno de sus parientes dentro de los grados previstos en la citada norma, **quien tiene interés directo o indirecto** en el proceso, situación que no se presenta en este asunto.

Resuelto lo anterior, regresa al recinto el Consejero, doctor **Bastidas Bárcenas** para integrar el quórum con el fin de decidir el recurso interpuesto.

Pues bien, según la liquidación de revisión 300642003000188 de 25 de septiembre de 2003 la DIAN le rechazó a la actora de la declaración de renta de 2000 deducciones por \$5.978.556.252 porque correspondieron a registros de cuentas por servicios médicos que no fueron prestados en el período anterior y por lo tanto no eran egresos del año gravable, e impuso la sanción por inexactitud por \$1.220.910.000.

Se advierte en primer término que la demanda no cuestiona nada en relación con el rechazo de las deducciones, razón por la cual no hay objeto sobre el cual pronunciarse respecto de la determinación oficial del impuesto y en este sentido se confirmará la decisión del Tribunal.

En efecto, la demandante ha discutido desde la vía gubernativa y con ocasión de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho que la DIAN no puede proceder directamente al cobro de la obligación a su favor porque fue causada con anterioridad a la intervención administrativa, de manera que tenía la obligación de presentarlas dentro del proceso de liquidación en los términos del artículo 158 de la Ley 222 de 1995, pues en el momento en que se inició el proceso de liquidación (8 de mayo de 2002) se trataba de una deuda que estaba en discusión ya que el auto de apertura de investigación tributaria se expidió en febrero de ese año. Y en ese orden de ideas, solicitó, como restablecimiento del derecho, que se ordenara que la obligación fiscal determinada en los actos demandados se tratara como reclamación extemporánea dentro del proceso de liquidación forzosa administrativa y se graduara como acreencia dentro del pasivo cierto no reclamado.

Como se observa ninguna de las anteriores razones tienen que ver con la determinación oficial del impuesto, pues, las normas en que se fundamentan las pretensiones corresponden a la presentación de las deudas dentro del trámite liquidatorio (artículo 158 de la Ley 222 de 1995) y la intervención de la DIAN en procesos de liquidación administrativa (artículo 846 del Estatuto Tributario) y en este caso, la deuda sólo surgió con la liquidación de revisión, y mediante los actos demandados la DIAN no pretende el cobro de esa obligación fiscal.

Precisamente, conforme al artículo 828 del Estatuto Tributario la liquidación de revisión que se cuestiona presta mérito ejecutivo sólo cuando quede ejecutoriada, que para el caso es cuando la acción de restablecimiento del derecho se haya decidido en forma definitiva (artículo 829 [4] *ibidem*). Y es a partir de ese momento que la DIAN puede iniciar el proceso de cobro coactivo a que se refieren los artículos 823 y ss., del Estatuto Tributario y en caso de que la contribuyente se encuentre en el proceso de liquidación administrativa se actúe conforme a las normas correspondientes¹.

En el presente caso, el 8 de mayo de 2002 por resolución 0782 la Superintendencia de Economía Solidaria ordenó la toma de posesión para liquidar de la *COOPERATIVA INTEGRAL DE TRABAJO MÉDICO ASOCIADO –FEMEC*².

Por su parte la liquidación de revisión 300642003000188 fue expedida el 25 de septiembre de 2003 y el hecho de que se hubiera iniciado el proceso de toma de posesión con fines de liquidación no significaba que se coartara la facultad de fiscalización de la DIAN.

En efecto, el proceso de fiscalización adelantado por la DIAN conforme al artículo 684 del Estatuto Tributario tiene como finalidad asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales, para lo cual goza de amplias facultades para verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario o para adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados y en general para efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos y es independiente de la situación en que se encuentre la contribuyente. Este proceso puede culminar con una liquidación de revisión, que una vez ejecutoriada capacita a la entidad para pretender su cobro de acuerdo con las circunstancias que se presenten para el momento en que sea exigible.

Además, no es cierto que la deuda se haya originado en la declaración de renta, pues si bien la obligación se estableció por la modificación a la liquidación privada presentada el 5 de abril de 2001, sólo hasta que se expidió la liquidación de revisión ésta surgió. Antes sólo existía la liquidación privada que por lo demás

¹ También a partir de ese momento se cuenta el término de cinco años de prescripción de la acción de cobro conforme al artículo 817[4] del Estatuto Tributario.

² Folio 603 c.a.

no liquidaba impuesto a cargo o saldo a pagar en virtud de la pérdida fiscal que arrojó la depuración de la renta.

Sorprende a la Sala que la demandante invoque en su favor y considere que la DIAN violó el Concepto DIAN 123680 de 22 de diciembre de 2000, el cual es palmario que se refiere a que la Administración de Impuestos no puede adelantar proceso coactivo en forma independiente de los procesos de concordato o liquidación, por obligaciones causadas con anterioridad a la apertura de los mismos. Es decir, consagra una situación de hecho (inició del proceso de cobro coactivo) que dista mucho de las circunstancias que sucedieron en este proceso y que por tal razón no puede respaldarse en él.

De otra parte, las nulidades que planteó la actora en el recurso de apelación, además de ser inoportunas, son igualmente impertinentes para efectos de desvirtuar la determinación oficial del impuesto, por lo cual no se estudiarán.

Por las anteriores razones, la Sala no encuentra motivo para modificar la decisión apelada.

Sanción por inexactitud

El artículo 647 del Estatuto Tributario consagra esta sanción por la inclusión en las declaraciones tributarias de deducciones improcedentes que den lugar a un menor impuesto a pagar. Como en la demanda no se pretendió desvirtuar la legalidad del rechazo de la deducción y por el contrario afirma que el hecho de solicitar deducciones de años anteriores no da lugar a la sanción, para la Sala, la conducta ocurrida por la demandante es sancionable por inexactitud y debe mantenerse. Si bien, la demandante adujo que no hay sanción cuando existe diferencia de criterios, no señaló cuál fue esa diferencia de criterios y ni siquiera invocó norma alguna en la que pudiera fundamentar la procedencia de la deducción en contradicción a la invocada en los actos acusados.

En consecuencia, se impone confirmar la decisión del Tribunal al no tener vocación de prosperidad el recurso de apelación de la demandante.

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

F A L L A

DECLÁRASE infundado el impedimento manifestado por el Consejero, doctor HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS, en la forma expuesta en la parte motiva de esta decisión.

CONFÍRMASE la sentencia de 12 de abril de 2007 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca proferida dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de LA COOPERATIVA INTEGRAL DE TRABAJO MÉDICO ASOCIADO FEMEC- EN LIQUIDACIÓN, contra la DIAN.

RECONÓCESE a la abogada Nidia Amparo Pabón Pérez como apoderada de la demandada.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

