

**OFICIO 220-081850 DEL 23 DE JULIO DE 2019  
SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES**

**REF: LIQUIDACION Y PAGO DE UN IMPUESTO A CARGO DE UNA SOCIEDAD EN REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL.**

Acuso recibo de la consulta sobre la liquidación y pago de un impuesto a cargo de una sociedad en reorganización empresarial, que se sirvió formular mediante la comunicación radicada bajo el número arriba indicado, la cual procede atender en su orden, conforme al artículo 28 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, es decir, en ejercicio de una competencia impersonal, general y abstracta, en los términos que se describen a continuación.

**1.-** Si un acto administrativo que liquida un impuesto e impone una obligación pecuniaria a una persona jurídica se profiere un día antes de que esta persona jurídica sea admitida en un proceso de reorganización, pero se notifica y cobra ejecutoria con posterioridad al inicio del proceso de reorganización y a la presentación de calificación de los créditos, ¿se puede tener como un gasto de administración?

**2.-** ¿Dicho acto administrativo que cobró ejecutoria con posterioridad al inicio del proceso de reorganización se puede cobrar por fuera del proceso de reorganización mediante un proceso de cobro coactivo?

**3.-** ¿Se podría incluir como crédito en el proceso de reorganización un acto administrativo que no haya cobrado ejecutoria?

En primer lugar, es de precisar que si bien en virtud de lo dispuesto por el artículo 13 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, sustituido por el artículo 13 de la Ley 1755 de 2015, a este Despacho le corresponde emitir conceptos con motivo de las consultas que le son formuladas sobre las materias de su competencia, estos son expresados de manera general puesto que sus respuestas no pueden estar dirigidas a resolver situaciones particulares y concretas, en tanto se trata de una labor eminentemente pedagógica que busca ilustrar a los usuarios sobre los temas que le competen, lo que explica, a su vez, que las mismas no tengan carácter vinculante ni comprometan su responsabilidad.

Sobre el particular se advierte que el proceso de reorganización empresarial consagrado en la Ley 1116 del 27 de diciembre de 2006 está orientado por el principio de universalidad, en virtud del cual *"la totalidad de los bienes del*

*deudor y todos sus acreedores quedan vinculados al proceso de insolvencia a partir de su iniciación*<sup>1</sup>; que con la solicitud de admisión al proceso de reorganización el deudor debe allegar un estado de inventario de activos y pasivos con corte al último día calendario del mes inmediatamente anterior a la fecha de la solicitud, el proyecto de calificación y graduación de acreencias y el proyecto de determinación de derechos de voto<sup>2</sup>; que en el estado de inventario de activos y pasivos se deben relacionar incluso los créditos de carácter litigioso de cualquier naturaleza que le hubieran sido notificados al deudor; que el promotor designado debe elaborar el proyecto de graduación y calificación de créditos y derechos de voto, incluyendo aquellas acreencias causadas entre la fecha de corte presentada con la solicitud de admisión al proceso y la fecha de inicio del proceso<sup>3</sup>, y que los créditos litigiosos y las acreencias condicionales quedarán sujetos a los términos previstos en el acuerdo, en condiciones iguales a los de su misma clase y prelación legal, así como a las resultas correspondientes al cumplimiento de la condena o de la sentencia o laudo respectivo, y *"en el entretanto, el deudor constituirá una provisión contable para atender su pago"*<sup>4</sup>.

- 
1. Numeral 1 del artículo 4.
  2. Números 3 y 7 del artículo 12.
  3. Numeral 3 del artículo 18.
  4. Artículo 25.
  5. Artículo 34.
  6. Artículo 71.

Además se anota que las condiciones de pago y tasas de los créditos a favor de la DIAN y los demás acreedores de carácter fiscal no están sujetos a los términos del estatuto tributario y demás disposiciones especiales, toda vez que "quedarán sujetas a las resultas del acuerdo de reorganización o de adjudicación"<sup>5</sup>, y que "las obligaciones causadas con posterioridad a la fecha de inicio del proceso de insolvencia son gastos de administración y tendrán preferencia en su pago sobre aquellas objeto del acuerdo de reorganización o del proceso de liquidación judicial, según sea el caso, y podrá exigirse coactivamente su cobro, sin perjuicio de (...)"<sup>6</sup>.

A su vez, la Ley 1429 de 2010 determina que la existencia de pasivos por retenciones de carácter obligatorio a favor de autoridades fiscales, descuentos efectuados a trabajadores o aportes al sistema de seguridad social no impide al deudor acceder al proceso de reorganización, pero *"al momento de presentar la solicitud el deudor informará al juez acerca de su existencia y presentará un plan para la atención de dichos pasivos, los cuales deberán satisfacerse a más tardar al momento de la confirmación del acuerdo de reorganización. Si a esa fecha no se cumpliera dicha condición, el juez no podrá confirmar el acuerdo que le fuere presentado. Las obligaciones*

*que por estos conceptos se causen con posterioridad al inicio del proceso serán pagadas como gastos de administración*<sup>7</sup>.

---

7. Artículo 32.

8. Artículo 1.

9. Artículo 2.

10. Parágrafo 3 del artículo 21.1.

11. Corte Constitucional, Sentencia C-583 de 1996 MP. Vladimiro Naranjo Mesa.

De otra parte se advierte que el Decreto 624 del 30 de marzo de 1989 Estatuto Tributario determina que la obligación tributaria sustancial se origina al *“realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo*<sup>8</sup>; que son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes *“se realiza el hecho generador de la obligación sustancial”*<sup>9</sup>; que el término de causación corresponde al *“término y definición de devengo o acumulación”*<sup>10</sup>, y que el impuesto se causa *“a. En las ventas, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente y a falta de éstos, en el momento de la entrega (...). b. En los retiros (...), en la fecha del retiro. c. En las prestaciones de servicios, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o en la fecha de terminación de los servicios o del pago o abono en cuenta, la que fuere anterior. d. En las importaciones, al tiempo de la nacionalización del bien (...)*”.

Sobre los elementos del tributo, la Corte Constitucional en Sentencia C-155 de 2003, con ponencia del Magistrado Dr. Eduardo Montealegre Lynnet, precisó que *“13.- Desde una perspectiva amplia la jurisprudencia constitucional ha definido los elementos de un gravamen como se reseña a continuación*<sup>11</sup>: *[E]n la obligación tributaria, aparecen por un lado el sujeto activo, que es la entidad estatal con derecho para exigir el pago del tributo, el sujeto pasivo o persona en quien recae la obligación correlativa, el hecho gravado o situación de hecho indicadora de una capacidad contributiva a la cual la ley confiere la virtualidad de generar la obligación tributaria, y la base gravable y la tarifa, que son los elementos determinantes de la cuantía misma de la obligación”*.

En torno a la determinación del impuesto, la misma Corporación en Sentencia T- 716 de 2012, con ponencia del Magistrado Dr. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, indicó:

***“4.2.5 El proceso de determinación oficial de las obligaciones tributarias y la notificación de los actos expedidos en dicho proceso.***

*Frente al tema de los tributos como lo es el impuesto predial, la Corte Constitucional ha señalado que si bien la obligación surge por disposición legal, es necesario fijar el monto del tributo a pagar en cada caso concreto y particular. Al respecto, en la Sentencia C-1201 de 2003<sup>12</sup>, se indicó el proceso de determinación tributaria, el cual exige:*

---

12. Sentencia C-1201 del 9 de diciembre de 2003. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

13. Estatuto Tributario, artículo 702: "Facultad de modificar la liquidación privada. La administración de impuestos podrá modificar, por una sola vez, las liquidaciones privadas de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, mediante liquidación de revisión".

14. Cf. Estatuto Tributario, artículo 703

15. Cf. Ibídem artículo 705

16. Cf. Ibídem, artículo 707.

*'i) establecer la ocurrencia del supuesto de hecho generador de la obligación tributaria o hecho gravable; ii) establecer la dimensión económica del mismo o base gravable; y, iii) aplicar la tarifa correspondiente'.*

*El proceso de determinación tributaria debe ser realizado directamente por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o por la misma Administración cuando los anteriores no cumplen con ese deber. En este último caso, la Administración produce una **liquidación oficial del impuesto** y/o de la sanción por el incumplimiento de algún deber u obligación tributaria.*

*El Estatuto Tributario en su artículo 702 regula el tema de las liquidaciones oficiales, señalando que proceden por una sola vez y se profieren en virtud de la facultad que tiene la Administración de modificar la liquidación privada presentada por el contribuyente, responsable o agente retenedor<sup>13</sup>.*

*Antes de efectuar la liquidación de revisión, la Administración envía al declarante, por una sola vez, un requerimiento especial que contiene todos los puntos que se propone modificar, con explicación de las razones que sustentan la modificación o modificaciones<sup>14</sup>. Este requerimiento debe contener la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones que se pretende adicionar a la liquidación privada<sup>15</sup>.*

*Dentro de los tres meses siguientes al requerimiento especial, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante puede formular por escrito sus objeciones, solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley, solicitar a la Administración que se alleguen al proceso los documentos que reposen en sus archivos, así como pedir la práctica de inspecciones tributarias, siempre y cuando estas solicitudes sean conducentes, caso en el cual deben ser atendidas<sup>16</sup>. De esta actuación puede*

*resultar que se acepten los hechos planteados en el requerimiento administrativo, y que en consecuencia corrija voluntariamente su declaración. En caso contrario, una vez agotado el procedimiento anterior, en un plazo que no puede exceder de seis meses contados a partir del vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento, la Administración debe proferir y notificar la liquidación oficial de revisión<sup>17</sup>.*

---

17. Cf. Ibídem, artículo 710.

18. Sentencia C-929 del 6 de septiembre de 2005. M.P. Alfredo Beltrán Sierra; Expediente 66001233100020010117302 (15566) del 12 de junio de 2008, Consejo de Estado, Sección Cuarta. M.P. Héctor J. Romero Díaz.

*Ahora bien, es importante tener en cuenta que los actos administrativos generados o expedidos dentro de este proceso de determinación tributaria, deben realizarse con respeto a los derechos fundamentales de las partes que intervienen en el proceso, lo que se traduce, entre otros aspectos, en el conocimiento que al contribuyente se le debe proporcionar de la actuación de la Administración.*

*La forma de notificación de los actos proferidos por la administración de impuestos tiene una regulación especial en el Estatuto Tributario, consagrada en los artículos 563 y siguientes<sup>18</sup> (...).*

Con lo anterior se establece que una vez aceptada la solicitud de inicio del trámite de reorganización, todas las obligaciones que se causen hasta la terminación del acuerdo, se consideran "gastos de administración", los cuales no hacen parte del trámite, se pagan con preferencia respecto de las obligaciones que sí son objeto del mismo y a medida que se vayan causando, y pueden ser cobrados dentro de un proceso ejecutivo ante la justicia ordinaria.

De igual manera se infiere que la **causación** del impuesto es el momento a partir del cual se entiende configurado el **hecho** que da origen a la obligación tributaria y se produce en un período determinado, esto es, mensual, bimestral, anual, etc, el cual está establecido en la ley para el impuesto de que se trate; la **liquidación** es la actuación posterior en la que el contribuyente o la administración determina el monto del impuesto con base en la tarifa fijada para el mismo, y el **recaudo** consiste en el pago del tributo que debe realizarse dentro de las fechas establecidas en el calendario tributario.

Por lo tanto, **para identificar si los impuestos adeudados por una sociedad en trámite de reorganización empresarial están sujetos al acuerdo de**

reorganización o son gastos de administración, es menester considerar el período o término establecido en la ley para su causación y no la fecha de expedición o ejecutoria del acto administrativo en virtud del cual se realizó su liquidación por parte de la Administración.

Presente lo anterior, se procede a dar respuesta a los interrogantes planteados en la consulta.

**1.-** A la **primera** pregunta, en la que se indagó si es factible incluir como gasto de administración un impuesto u obligación pecuniaria a favor de una entidad pública, cuyo **acto administrativo de liquidación** se profirió el día anterior a aquel en que el deudor fue admitido en un proceso de reorganización, pero fue notificado y cobró ejecutoria con posterioridad al inicio del trámite en mención, se responde negativamente, como quiera que el criterio a tener en cuenta para determinar si un impuesto es o no gasto de administración dentro de un proceso de insolvencia, es la fecha de su causación y no aquella posterior en que se realizó la liquidación de la suma a sufragar por el contribuyente.

En consecuencia, como en el presente asunto el impuesto se causó antes de la admisión de la sociedad al proceso de reorganización empresarial, la suma liquidada hace parte del trámite y debe pagarse en los términos consignados en el acuerdo de reorganización respectivo.

**2.-** A la **segunda** pregunta, relacionada con la posibilidad de efectuar el cobro coactivo de la obligación por concepto de impuestos de una sociedad en reorganización, cuyo **acto administrativo de liquidación** cobró ejecutoria con posterioridad al inicio del trámite en mención, se responde también negativamente, toda vez que se trata de una obligación anterior a la admisión del deudor al proceso de insolvencia, y en tal caso el Estado se encuentra en las mismas condiciones que cualquier otro acreedor, careciendo de la potestad de ejecutar judicial o coactivamente las obligaciones a su favor.

**3.-** A la **tercera** pregunta, sobre la inclusión de la obligación tributaria como un crédito dentro del proceso de reorganización a pesar de que el acto administrativo de liquidación no haya cobrado ejecutoria, se precisa que en tal caso no hay certeza sobre el monto de la obligación y por tal razón la suma respectiva debe incluirse como un crédito contingente en el inventario de activos y pasivos, y en el proyecto de calificación y graduación de créditos y derechos de voto, para que una vez quede en firme la liquidación se efectúe su pago en las condiciones establecidas en el acuerdo.

En los anteriores términos su solicitud ha sido atendida, no sin antes observar que para mayor ilustración puede consultar en la página WEB la normatividad, los conceptos que la Entidad emite y la Circular Básica Jurídica, entre otros.