

Año IV

Abril 30 de 2009

Número 16

**BOLETIN JURIDICO,
CONTABLE Y FISCAL**

**Andrés Moreno Ramírez
Director General**

**Jorge Moreno Ramírez
Socio de Impuestos**

**Nidia Inés Villamil
Directora de Impuestos**

[Nuestra Organización](#)

Aspectos legales, jurisprudenciales y doctrinales en materia contable y tributaria**CONTENIDO****ASPECTOS LEGALES**

EXPEDICIÓN DE CERTIFICADOS DE RESIDENCIA FISCAL Y DE SITUACIÓN TRIBUTARIA. Mediante Resolución 3283 de 2009 la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales establece el procedimiento para la presentación y trámite de las solicitudes y expedición de los certificados de residencia fiscal y de situación tributaria en Colombia, que requieran ser presentados ante las autoridades tributarias de los países con los cuales Colombia celebre o pueda celebrar convenios para evitar la doble tributación o ante las demás administraciones tributarias extranjeras. De igual manera, mediante la Resolución en comento se adoptan los formatos respectivos que han de tenerse en cuenta para la presentación de las solicitudes. *(Resolución 3283 de 31 de marzo 2009. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Pág. 8)*

DECLARACIONES DE IMPUESTOS DISTRITALES CORRESPONDIENTES A CONTRIBUYENTES Y/O AGENTES RETENEDORES CALIFICADOS COMO GRANDES CONTRIBUYENTES, SEGUIRÁN PRESENTÁNDOSE EN MEDIO LITOGRAFICO. Mediante Resolución 136 de 22 de abril de 2009 la Secretaría de Hacienda Distrital suspende la vigencia del parágrafo del artículo segundo de la Resolución SDH000386 del 30 de diciembre de 2008, en lo referente a la presentación, a través de medios electrónicos, de las declaraciones del impuesto de industria y comercio y retenciones de los contribuyentes y/o agentes retenedores calificados por la DIAN como grandes contribuyentes. En virtud de esta disposición tales contribuyentes deberán seguir presentando sus declaraciones de impuestos distritales en medios litográficos durante el año 2009. La Resolución en mención aclara que los contribuyentes antes indicados deberán declarar y pagar el impuesto de industria y comercio y/o retenciones por industria y comercio en los plazos señalados en el artículo segundo de la Resolución SDH-000386 de 2008, salvo el primer período, correspondiente al bimestre enero - febrero de 2009, para el cual se amplía el plazo hasta el 30 de abril de 2009. *(Resolución 136 de 22 de abril de 2009. Secretaría de Hacienda Distrital. Pág. 12)*

NUEVA TARJETA PROFESIONAL PARA CONTADORES PÚBLICOS. OBLIGACIÓN DE ACTUALIZACIÓN PARA CONTADORES CUYA TARJETA HAYA SIDO EXPEDIDA EN EL ANTIGUO FORMATO. Mediante Acuerdo 009 de 26 de marzo de 2009 la Junta Central de Contadores establece un nuevo formato de Tarjeta Profesional de Contador Público que se expedirá a partir del 1º de julio de 2009. La medida busca eliminar la distinción entre “Contador Autorizado” y “Contador Títulado”

suprimiendo las letras "A" y "T" que identificaba a cada uno. Adicionalmente, la nueva tarjeta tendrá mayores mecanismos de seguridad que permitan evitar su falsificación. La disposición establece que a partir del primero (1º) de enero de 2011 será obligatorio el nuevo formato de Tarjeta Profesional, para ejercer la profesión de Contador Público en todo el territorio nacional. El costo relacionado con el cambio de la tarjeta, para que sea expedida en el nuevo formato, deberá ser asumido por cada contador público. (Acuerdo 009 de 26 de marzo de 2009. Junta Central de Contadores. Pág 13)

ASPECTOS JURISPRUDENCIALES

SENTENCIAS DEL CONSEJO DE ESTADO

PÉRDIDAS FISCALES ORIGINADAS EN LA DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS SÍ PUEDEN SER COMPENSADAS. El H.

Consejo de Estado mediante Sentencia de 2 de abril de 2009 declara la nulidad de los Conceptos 002461 de 19 de enero de 2005 y 023560 de 25 de abril del mismo año, expedidos por la DIAN mediante los cuales la autoridad administrativa tributaria sostenía que la pérdida fiscal originada en la deducción especial del 30%, de que trata el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, no es compensable con las rentas líquidas del contribuyente. En los conceptos demandados la DIAN señalaba que como la deducción especial no tiene relación de causalidad con la generación de la renta, la pérdida originada con tal deducción, no podía ser compensada en los términos del artículo 147 del Estatuto Tributario. Al respecto el Consejo de Estado en la providencia mencionada precisa que no es acertada la interpretación oficial plasmada en los conceptos demandados, cuando distingue la relación de causalidad de la "inversión" de la relación de causalidad de la "deducción" para señalar que ésta no la tiene, pues, la deducción es un porcentaje de la inversión misma, de manera que si la "inversión" goza de ese nexo causal con la actividad productora de renta del contribuyente, de la misma manera lo hace la "deducción". En tal sentido aclara que si la inversión y por tanto, la deducción especial del 30%, tienen relación de causalidad con la actividad generadora de renta no existe fundamento legal para afirmar, si tal deducción produce una pérdida fiscal, que no hay lugar a su compensación con rentas futuras. Adicionalmente advierte que aunque podría considerarse que la deducción especial no es una expensa necesaria y que en tal sentido no le serían aplicables las normas generales de las deducciones (artículo 107 del Estatuto Tributario), legalmente sí es una deducción y como tal, según se estableció, participa en la depuración del impuesto de renta sin ningún límite, siempre que se cumplan las condiciones para su procedencia, por lo que si en la determinación de la base gravable del impuesto se genera una pérdida fiscal por el exceso de costos y deducciones, la misma tiene el mismo efecto de cualquier deducción que legalmente no tenga restricción, lo que quiere decir que la pérdida fiscal que se genera se puede compensar con rentas futuras. Finalmente señala que la interpretación oficial acogida por la DIAN pretende establecer como regla para gozar de la deducción especial, que la rentabilidad del

contribuyente esté asegurada en el mismo año de la inversión, lo cual no es requisito legal, ni corresponde a una realidad ineludible de los entes económicos, dado que se pueden presentar períodos improductivos o circunstancias que den lugar a una rentabilidad posterior o al menos no inmediata. En tal sentido declara la nulidad de los conceptos antes mencionados. (*Sentencia del H. Consejo de Estado del 2 de abril de 2009. Expediente 16152. Pág. 16*)

LA OMISIÓN DE LA RAZÓN SOCIAL DEL CONTRIBUYENTE EN SU DECLARACIÓN TRIBUTARIA NO DA LUGAR A TENERLA POR NO PRESENTADA CUANDO SE INFORMA EL NIT CORRECTAMENTE. El H. Consejo de Estado, en Sentencia de 12 de marzo de 2009, precisa que de acuerdo con el artículo 580 [b] del Estatuto Tributario se tiene por no presentada la declaración tributaria, cuando no se suministra la identificación del declarante o se informa de manera equivocada pues, en uno y otro caso la Administración no puede determinar quién presentó la declaración. No obstante, cuando un declarante informa su NIT y no indica su nombre o razón social, la DIAN está en capacidad de determinar, quién cumplió el deber formal de declarar, pues el NIT es un dato que identifica al contribuyente. De manera coherente, si el NIT identifica al declarante, no se configura la causal del artículo 580 [b] del Estatuto Tributario para tener la declaración como no presentada, dado que, precisamente, el contribuyente suministró su identificación, y, ese dato, en armonía con los artículos 555-1 y 602 del Estatuto Tributario, constituye la información necesaria para que la DIAN determine quién declaró. (*Sentencia del H. Consejo de Estado del 12 de marzo de 2009. Expediente 16132. Pág. 29*)

ASPECTOS DOCTRINALES

DOCTRINA DE LA DIAN

DEFINICIÓN DE VINCULACIÓN ECONÓMICA APLICABLE TRATÁNDOSE DE OPERACIONES ENTRE PERSONAS JURÍDICAS DOMICILIADAS EN PAÍSES MIEMBROS DE LA CAN. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales señala en Concepto 022311 de 2009 que, en relación con la obligación de presentar la declaración de precios de transferencia en caso de ventas a un país miembro de la CAN, prima la definición de vinculación económica de que trata la Decisión 578 le la CAN sobre la establecida en el artículo 260-1 del Estatuto Tributario. Al respecto la autoridad administrativa trae a colación lo expuesto por la Honorable Corte Constitucional quien con fundamento en los artículos 9º, 150-16 y 227 de la Carta Política ha sostenido que la legislación expedida por los organismos supranacionales prevalece sobre las normas nacionales que regulan la misma materia y que en caso de conflicto, la norma supranacional desplaza (no deroga) la norma nacional. Dentro de ese proceso de integración, está involucrado el elemento tributario, respecto del cual, los Estados de cada uno de los Países Miembros deciden adoptar, de común acuerdo, un régimen que permita eliminar le doble imposición a las actividades de las

personas naturales y jurídicas, domiciliadas en los Países Miembros de la Comunidad Andina.. En tal sentido, en caso de conflicto prevalecerá la definición de vinculado económico de que trata la Decisión 578 del 4 de mayo de 2004 expedida por la CAN. (DIAN. Concepto 022311 del 17 de marzo de 2009. Pág. 36).

DISMINUCIONES DE CAPITAL CON REEMBOLSO DE APORTES CUANDO HAY PARTICIPACIÓN DE INVERSIONISTA EXTRANJERO. DECLARACIÓN POR CAMBIO DE TITULAR DE LA INVERSIÓN. Mediante Concepto 020518 de 10 de marzo de 2009 la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales indica en relación con las disminuciones de capital con reembolso de aportes en los que participa un inversionista extranjero, que tratándose de reembolso de aportes a los accionistas, por disminución de capital social no hay obligación de presentar declaración de renta por cambio de titular de inversión extranjera. Lo anterior en el entendido de que se trata de una restitución anticipada a los socios de una parte de los aportes efectuados, es decir que no se presenta retiro ni exclusión de ningún socio o accionista, sino que todos continúan como socios de la compañía y con el mismo porcentaje de participación en el capital. Ahora bien, respecto a la posibilidad de que una sociedad anónima efectúe una reducción de capital con reembolso de aportes, en la cual sólo algunos de los accionistas participen de tal operación, la autoridad administrativa recoge lo expuesto por la Superintendencia de Sociedades mediante Concepto Nro. 37303 del 30 de septiembre de 2001 y concluye que al no existir norma legal alguna que imponga como condición para la disminución de capital, con efectivo reembolso de aportes, que se apruebe en favor de todos y cada uno de los accionistas propietarios del capital suscrito y pagado de la sociedad, debe colegirse que es potestativo del máximo órgano social acordar en cada caso las condiciones de la operación, cuya viabilidad está supeditada exclusivamente a la verificación de los presupuestos que señala el artículo 145 del Código de Comercio. Por último señala que cuando se presenta un retiro o exclusión de un socio o accionista, se configura una transferencia de la titularidad de las acciones o aportes y surge la obligación de presentar la declaración por el cambio de titular de la inversión extranjera. (DIAN. Concepto 020518 del 10 de marzo de 2009. Pág. 39)

DOCTRINA DEL MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

LA CANCELACIÓN DE MATRÍCULA MERCANTIL Y LA INSCRIPCIÓN DE FUNDACIONES Y COOPERATIVAS ESTÁN SUJETAS AL IMPUESTO DE REGISTRO. A través de Concepto 7413 de 19 de marzo de 2009 el Ministerio de Hacienda y Crédito Público absuelve varios interrogantes en materia de impuesto de registro. En materia de cancelación de matrícula mercantil, la autoridad advierte que aun cuando el inciso segundo del artículo 1º del Decreto Reglamentario 650 de 1996, establece que “La matrícula mercantil o su renovación... no se consideran actos, contratos o negocios jurídicos documentales” – con lo cual dichos actos no estarían sujetos al impuesto de registro –, la norma no se refirió expresamente a la cancelación de la matrícula mercantil. En ese orden, este acto encuadraría dentro del literal m) del

artículo 6 del Decreto 650 de 1996, que consagra la cancelación de inscripciones en el registro como un acto sin cuantía. Al ser ello así. El Concepto aclara que el acto de cancelación de la matrícula mercantil se encuentra sujeto al impuesto de registro. En materia de constitución de fundaciones y cooperativas, indica la autoridad administrativa, que en vista de no consagrar la normatividad vigente ningún tipo de tratamiento especial para estas figuras y atendiendo a su similitud con las demás sociedades comerciales, la liquidación del impuesto de registro deberá sujetarse a las reglas establecidas, en cuanto a la base gravable, para la inscripción de contratos de constitución o reforma de sociedades y otros actos de que trata el artículo 8º del Decreto 650 de 1996 las mismas (*Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Concepto 7413 de 19 de marzo de 2009. Pág. 41*).

DOCTRINA DE LA SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES

INHABILIDADES DEL REVISOR FISCAL. A través de concepto No. 115-057942 del 27 de marzo de 2009, la Superintendencia de Sociedades reiteró que según el artículo 205 del Código de Comercio Colombiano, no pueden ejercer el cargo de revisor fiscal quienes desempeñen en la misma compañía o en sus subordinadas cualquier otro cargo. De lo anterior se infiere el concepto de inhabilidad en la persona del revisor fiscal, quien en caso de inobservancia a aquél mandato legal, será sujeto de las respectivas sanciones disciplinarias según lo señala la Junta Central de Contadores. La gestión del contador público que actúa como revisor fiscal debe ser libre de todo conflicto de interés que le reste independencia, y ajena a cualquier tipo de subordinación respecto de los administradores que son, precisamente, los sujetos pasivos de su control. (*Concepto No. 115-057942 del 27 de marzo de 2009, Superintendencia de Sociedades. Pág.44*)

INHABILIDADES PARA LOS AUXILIARES Y COLABORADORES DEL REVISOR FISCAL. A través de concepto No. 220 – 049421 del 11 de marzo de 2009, la Superintendencia de Sociedades de conformidad al artículo 210 del Código de Comercio Colombiano, el cual permite al revisor fiscal cuando las circunstancias así lo exijan tener auxiliares u otros colaboradores, reiteró, que en ningún caso, éstos podrán ser empleados del ente económico o estar vinculados a él mediante cualquier modalidad contractual que pueda implicar una subordinación. Lo anterior, con el fin de no afectar la independencia del órgano de fiscalización y garantizar la imparcialidad y objetividad de sus juicios. Es indispensable que los auxiliares y colaboradores siempre observen lo dispuesto en el código de ética de la profesión, así como los principios de objetividad, independencia, integridad, confidencialidad, responsabilidad, observancia de las disposiciones normativas, actualización y competencia profesional, difusión y colaboración, respeto entre colegas y conducta ética. (*Concepto No. 220 – 049421 del 11 de marzo de 2009, Superintendencia de Sociedades. Pág. 46*)

SOCIOS NO DEBEN ABUSAR DEL DERECHO DE INSPECCION EN SOCIEDADES LIMITADAS. La Superintendencia de Sociedades en Oficio 220-044409 de Febrero de

2009 se refirió al derecho de inspección de los socios en sociedades limitadas y estableció que puede ser ejercido en cualquier tiempo y adicionalmente debe ser ejercido única y exclusivamente en las oficinas de administración del domicilio social. El gerente de la sociedad tiene la obligación de poner a disposición de los interesados los documentos sociales en forma permanente, por lo que los documentos deben encontrarse disponibles para la inspección. Adicionalmente la inspección deberá hacerse en presencia del representante legal o de la persona que represente al comerciante para que vigile que no sea sustraído ningún documento. Cuando los administradores impidan a los socios el ejercicio de este derecho incurrirán en causal de remoción la cual podrá hacer efectiva la entidad que ejerza inspección vigilancia y control sobre la empresa. También podrán imponerse sanciones de carácter pecuniario al administrador infractor. *(Oficio 220-044409 de febrero 27 de 2009. Superintendencia de Sociedades. Pág. 47)*

EL ADMINISTRADOR NO ESTA FACULTADO PARA DELEGAR LA REPRESENTACION LEGAL. Los representantes legales están imposibilitados jurídicamente para transferir por la vía de contrato la representación legal conferida por la sociedad. El representante legal puede otorgar poderes representativos para que terceros apoderen a la sociedad ante instancias judiciales o administrativas o para otorgar poder para las relaciones y negocios de la sucursal o agencia cuya administración se le encomienda. El administrador no puede desligarse de las responsabilidades que le competen y trasladarlas a un tercero porque la administración legal es unitaria y por ello el representante esta sometido a las directrices del órgano que lo designa, por lo que las facultades entregadas no pueden trasladarse. *(Oficio 220-042836 de febrero 23 de 2009. Superintendencia de Sociedades. Pág. 50)*

DOCTRINA DE LA SUPERINTENDENCIA DE INDUSTRIA Y COMERCIO

INSCRIPCION DE LOS CONTRATOS DE FIDUCIA EN EL REGISTRO MERCANTIL. La Superintendencia de Industria y Comercio por medio del Concepto número 09004779 del 23 de marzo de 2009 se refirió al régimen de publicidad de los contratos de fiducia mercantil que consten en documento privado. Consideró que no existe la obligación de inscribir aquellos contratos celebrados antes de la entrada en vigencia de la Ley 1116 de 2006 pero si deberán inscribirse en el Registro Mercantil los actos celebrados con posterioridad a la entrada en vigencia de dicha ley como lo son las modificaciones y reformas a los contratos. Las modificaciones de los contratos de fiducia que se hayan celebrado antes de la entrada en vigencia de la mencionada ley, recibirán el mismo tratamiento de los contratos principales a los cuales hagan referencia por lo que tampoco deberán ser inscritas en el Registro Mercantil, sin perjuicio de lo establecido en el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero. *(Concepto 09004779 del 25 de marzo de 2009. Superintendencia de Industria y Comercio. Pág. 51)*

ASPECTOS LEGALES

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

**RESOLUCIÓN N° 03283
31-03-2009**

Por medio de la cual se establece el procedimiento para la expedición de los Certificados de Acreditación de Residencia y de Situación Tributaria en Colombia y se adoptan unos formatos

EL DIRECTOR GENERAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

En ejercicio de sus facultades legales, en especial las conferidas en los artículos 9 y 10 del Estatuto Tributario y en los numerales 1, 7 y 12 del artículo 6 del Decreto 4048 de Octubre 22 de 2008, y

CONSIDERANDO

Que el Gobierno Nacional en el contexto de la globalización de las relaciones tanto comerciales como jurídicas, ha orientado su política fiscal internacional hacia la negociación y suscripción de Tratados para evitar la Doble Imposición Internacional.

Que en este sentido, se han adelantado negociaciones relativas a los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional y prevenir la

evasión fiscal, con la Comunidad Andina de Naciones – CAN, con el Reino de España el cual fue ratificado por el Congreso de la República mediante la Ley 1082 de 2006, y con otros estados.

Que con el mismo propósito, se culminaron negociaciones con los gobiernos de Suiza, Chile, Canadá, y México y en la actualidad avanzan negociaciones con los de otros estados.

Que el numeral 7 del artículo 34 del Decreto 4048 de 2008, asignó a la Subdirección de Gestión de Fiscalización Internacional de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, la función de expedir los Certificados de acreditación de Residencia Fiscal y de Situación Tributaria en Colombia.

Que por lo anterior y para efectos del control en la aplicación de los mencionados Convenios, se hace necesario establecer un procedimiento para la presentación y trámite de las solicitudes y expedición de los certificados de residencia fiscal y de situación tributaria en Colombia, con el fin de ser presentados ante las autoridades tributarias de los países con los cuales Colombia celebre o pueda celebrar Convenios para Evitar la Doble Tributación; como también regular estos Certificados para ser presentados ante las demás

Administraciones Tributarias
extranjeras.

RESUELVE

ARTÍCULO 1. Certificado de residencia fiscal. Es el documento mediante el cual la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales certifica que el contribuyente solicitante, para fines tributarios, tiene domicilio o residencia fiscal en Colombia por el periodo gravable solicitado.

La solicitud de Certificado de residencia fiscal podrá ser presentada solo por contribuyentes con domicilio o residencia en Colombia, personalmente, o por medio de apoderado debidamente acreditado, de conformidad con lo señalado en los artículos 555 y siguientes del Estatuto Tributario.

ARTÍCULO 2. Certificado de situación tributaria. Es el documento por medio del cual la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales certifica la naturaleza y cuantía de las rentas e impuestos pagados o retenidos en el país, por el período gravable indicado en el mismo, especificando si está o ha estado sujeto a los impuestos sobre la renta y/o patrimonio en Colombia.

La solicitud de certificado de situación tributaria podrá ser presentada por contribuyentes con o sin domicilio o residencia en Colombia, personalmente, o por medio de apoderado debidamente acreditado, de conformidad con lo señalado en los artículos 555 y siguientes del Estatuto Tributario, ante la Subdirección de Gestión de Fiscalización Internacional de la Dirección de Gestión de

Fiscalización Internacional de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, así:

Personas con domicilio o residencia en Colombia. Podrán solicitar certificación de su situación tributaria en Colombia, en la cual se acredite la naturaleza y cuantía de las rentas e impuestos efectivamente pagados o retenidos en Colombia.

Personas sin domicilio ni residencia en Colombia Esta certificación podrá ser solicitada por los contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país, que realicen inversiones en Colombia y hayan estado sometidos a retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta; así como por aquellos que por circunstancias especiales estén obligados a presentar la declaración privada del mismo impuesto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 326 del Estatuto Tributario.

El certificado también podrá ser requerido, aun cuando las respectivas sumas hayan quedado exentas del impuesto sobre la renta, producto de la aplicación del convenio para evitar la doble tributación o de la legislación interna.

Únicamente se podrán solicitar certificaciones anuales del impuesto sobre la renta y patrimonio respecto de los periodos gravables que hayan finalizado con posterioridad a la entrada en vigencia de un Convenio para Evitar la Doble Tributación. En todo caso, no se podrán solicitar certificaciones anuales de rentas de más de cinco (5) años de antigüedad.

ARTÍCULO 3. Quienes pueden solicitar los certificados. Los contribuyentes de los impuestos sobre

la renta y patrimonio, que deban acreditar ante Administraciones Tributarias de otros países, su residencia fiscal y/o su situación tributaria en Colombia para efectos de la aplicación de los Convenios para evitar la Doble Tributación, podrán solicitar a la Subdirección de Gestión de Fiscalización Internacional de la Dirección de Gestión de Fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, la expedición de los certificados de residencia fiscal y/o de situación tributaria en Colombia.

ARTÍCULO 4. Requisitos para efectuar la solicitud de certificados de residencia fiscal y/o situación tributaria en Colombia. El contribuyente deberá presentar la solicitud de los certificados de residencia fiscal y/o situación tributaria en Colombia, en la Subdirección de Fiscalización de Gestión Internacional y/o en las Direcciones Seccionales de Impuestos y Aduanas Nacionales, las cuales deberán remitirlas a la Subdirección de Gestión de Fiscalización Internacional de manera inmediata para su correspondiente trámite.

Para la solicitud de residencia fiscal, el contribuyente deberá informar el nombre y apellidos o razón social, el número de identificación tributaria, el nombre del representante legal en el caso de personas jurídicas, el nombre del país de destino de la solicitud, el periodo de residencia, y anexar el poder debidamente otorgado cuando se solicite a través de un tercero.

En el caso de solicitud de situación tributaria, deberán informarse todos los datos señalados en el inciso anterior, además del tipo de impuesto a certificar y el periodo gravable. En caso de que

haya que certificar retenciones practicadas, se deberá anexar copia del certificado de la retención practicada.

En cualquiera de los casos señalados, a la solicitud presentada por el contribuyente se deben anexar los siguientes documentos, dependiendo de la calidad del contribuyente:

- Persona Natural. Copia de la cédula de ciudadanía y fotocopia del pasaporte (Visa de trabajo en el país donde se presentará la certificación, en el evento en que se requiera).
- Personas jurídicas. Copia de la cédula de ciudadanía del representante legal, certificado de la Cámara de Comercio donde conste la existencia y representación legal de la empresa o sociedad, y para el autorizado, el poder que lo acredite.
- Persona extranjera. Copia del pasaporte donde se encuentre la visa de trabajo, en el evento en que se requiera para Colombia, y copia del documento de identificación o cédula extranjera.

ARTÍCULO 5. Procedimiento para la expedición del certificado. Recibida la solicitud, el funcionario encargado deberá verificar el cumplimiento de los requisitos formales. En caso de que la presentación adolezca de errores significativos, falte información o la entregada sea inconsistente, comunicará al interesado tal circunstancia, dentro de los tres (3) días hábiles siguientes a la presentación, con el fin de que éste

dentro de los tres (3) días hábiles siguientes, presente los antecedentes o documentos necesarios o aclare las inconsistencias.

Subsanada la solicitud o si la misma ha sido presentada correctamente, el funcionario encargado realizará el trámite interno de comprobación de la residencia fiscal y/o de la situación tributaria del petitionario. El Certificado de que se trate, deberá ser emitido por el Subdirector de Gestión de Fiscalización Internacional de la Dirección de Gestión de Fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a la fecha de su presentación o desde aquella en que la misma se subsanó.

Cuando proceda la corrección de un certificado de residencia fiscal y/o de situación tributaria ya expedido, el nuevo documento deberá expedirse dentro de los tres (3) días siguientes a la solicitud del mismo. Si el funcionario no considera procedente la solicitud, lo comunicará al interesado especificando los motivos en que se fundamenta.

Los certificados de Residencia Fiscal y/o de Situación Tributaria tendrán una vigencia de un (1) año, contado a partir de la fecha de expedición del mismo.

ARTÍCULO 6. Improcedencia de la solicitud. En caso que se determine la improcedencia de la expedición del Certificado, el funcionario competente así lo declarará. Contra esta decisión únicamente procede el recurso de reposición, el cual se interpondrá dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la notificación y deberá ser resuelto por quien expidió el acto administrativo, dentro de los diez (10)

días hábiles siguientes a su presentación en debida forma. El mismo recurso procederá en caso que el interesado no esté conforme con alguno de los datos que formen parte del contenido del correspondiente Certificado.

La solicitud de la Certificación de Residencia Fiscal se declarará improcedente cuando se compruebe que el solicitante no cumple con los requisitos para considerarlo residente en el territorio nacional, establecidos en el artículo 10 del Estatuto Tributario y con los requisitos previstos en el Convenio para evitar la Doble Tributación celebrado con el país donde se acreditará el certificado.

La solicitud de Certificación de Situación Tributaria se declarará improcedente cuando se compruebe que el solicitante no fue sujeto de retenciones en la fuente por el período gravable indicado en la solicitud y/o no presentó ni pagó declaraciones por concepto de los impuestos sobre la renta y patrimonio.

ARTÍCULO 7. Formatos y especificaciones técnicas. La solicitud de Certificados de Residencia Fiscal y de Situación Tributaria en Colombia a que se refiere la presente Resolución, deberá realizarse teniendo en cuenta la información contenida en el Formato No 1381 adjunto, el cual hace parte integral de esta Resolución.

El Certificado de Residencia Fiscal en Colombia deberá expedirse teniendo en cuenta la información contenida en el Formato No 1379, adjunto, el cual hace parte integral de esta Resolución.

El Certificado de Situación Tributaria en Colombia deberá expedirse teniendo en cuenta la información contenida en el Formato No 1380, adjunto, el cual hace parte integral de esta Resolución.

ARTÍCULO 8. Vigencia. La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación.

Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá

**Resolución 136
22-04-2009**

"Por la cual se modifica la Resolución SDH-000386 del 30 de diciembre de 2008 que establece los lugares, plazos y descuentos para la presentación de las declaraciones tributarias y el pago de los impuestos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos"

EL SECRETARIO DISTRITAL DE HACIENDA DEL DISTRITO CAPITAL DE BOGOTÁ.

En uso de las facultades que le confieren los artículos 16 y 130 del Decreto Distrital 807 de 1993 y demás disposiciones legales, y

CONSIDERANDO:

Que el párrafo del artículo segundo de la Resolución SDH-000386 del 30 de diciembre de 2008, establece la obligación a cargo de los contribuyentes y/o agentes retenedores calificados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales como grandes contribuyentes de presentar y pagar en forma electrónica la correspondiente declaración de industria y comercio y/o retención por industria y comercio.

Que para implementar la presentación y pago electrónico de la declaración del impuesto de industria y comercio de los grandes contribuyentes, es necesario desarrollar una herramienta tecnológica que disponga de los elementos técnicos que brinden todos los dispositivos de seguridad informática para el cumplimiento de su obligación tributaria y que faciliten la misma de una manera oportuna y confiable.

Que la Secretaría Distrital de Hacienda se encuentra realizando ajustes de carácter técnico en el sistema de declaración electrónica para el impuesto de industria y comercio con el fin de optimizar y ofrecer un servicio seguro que garantice los principios contemplados en la Ley 527 de 1999.

En mérito de lo expuesto,

RESUELVE

ARTÍCULO PRIMERO. Suspender la vigencia del párrafo del artículo segundo de la Resolución SDH000386 del 30 de diciembre de 2008, en lo referente a la forma de presentación de las declaraciones del impuesto de industria y comercio y retenciones de los contribuyentes y/o agentes retenedores calificados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales como grandes contribuyentes.

ARTÍCULO SEGUNDO. Los contribuyentes y/o agentes retenedores calificados por la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales como grandes contribuyentes deberán declarar y pagar el impuesto de industria y comercio y/o retenciones por industria y comercio por cada bimestre del año 2009, en los formularios adoptados

mediante las Resoluciones DDI-0292897 y DDI-292898 del 31 de diciembre de 2008, proferidas por la Dirección Distrital de Impuestos,

ARTÍCULO TERCERO. Los contribuyentes mencionados en el artículo anterior, para la vigencia 2009, deberán declarar y pagar el impuesto de industria y comercio y/o retenciones por industria y comercio, dentro de los plazos indicados en el artículo segundo de la Resolución SDH-000386 de 2008, salvo el primer período correspondiente al bimestre enero - febrero de 2009, para el cual se amplía el plazo hasta el 30 de abril de 2009.

ARTÍCULO CUARTO.- Vigencia. La presente Resolución rige a partir de su publicación.

JUNTA CENTRAL DE CONTADORES

ACUERDO N°009 26-03-2009

Por el cual se reglamentan aspectos relacionados con la Tarjeta Profesional de Contadores Públicos

La Junta Central de Contadores en ejercicio de las facultades legales y,

CONSIDERANDO

1. Que el numeral 1° del artículo 20 de la Ley 43 de 1990 establece que la Junta Central de Contadores tiene la función de ejercer la inspección y vigilancia, para garantizar que la contaduría pública sólo sea ejercida por Contadores Públicos debidamente inscritos y que quienes ejerzan la profesión de Contador Público, lo hagan de conformidad con las normas legales.

2. Que el numeral 2° del artículo 20 de la Ley 43 de 1990 establece que la Junta Central de Contadores tiene la función de efectuar la inscripción de contadores públicos, suspenderla, o cancelarla cuando haya lugar a ello, llevar su registro y expedir, a costa del interesado, la tarjeta profesional y su reglamentación.

3. Que el artículo 3° de la Ley 43 de 1990 establece que la inscripción como Contador Público se acreditará por medio de la Tarjeta Profesional que será expedida por la Junta Central de Contadores.

4. Que el parágrafo 1° del artículo 3 de la Ley 43 de 1990 establece que, además de haber obtenido el título correspondiente, para ser inscrito como Contador Público es necesario ser colombiano en ejercicio de los derechos civiles, o extranjero domiciliado en Colombia con no menos de tres (3) años de anterioridad a la respectiva solicitud de inscripción, haber obtenido el título de Contador Público en una universidad colombiana autorizada por el gobierno para conferir tal título, acreditar experiencia en actividades relacionadas con la técnica contable no inferior a un (1) año y adquirida en forma simultánea con los estudios universitarios o posteriores a ellos; o haber obtenido dicho título o una denominación equivalente, en instituciones extranjeras de países con los cuales Colombia tiene celebrados convenios sobre reciprocidad de títulos, y refrendado por el organismo gubernamental autorizado para tal efecto.

5. Que en la actualidad existe una diferencia entre las Tarjetas Profesionales de los Contadores

Públicos titulados y autorizados, relacionada con la inclusión de la letra "A" o "T", según el caso, la cual no tiene soporte jurídico de ninguna naturaleza.

6. Que se requiere que la Tarjeta Profesional de los Contadores Públicos contenga características físicas y tecnológicas que reduzcan al máximo su vulnerabilidad y posibilidad de falsificación.

7. Que en consecuencia de lo anterior se hace necesario establecer un nuevo formato para la Tarjeta Profesional de los Contadores Públicos que elimine la letra "T", y que garantice su seguridad y autenticidad.

8. Que el artículo 72 de la Ley 43 de 1990 aclara que serán respetadas las situaciones jurídicas concretas y los derechos adquiridos por los Contadores Públicos inscritos ante la Junta Central de Contadores que hayan obtenido la autorización para el ejercicio de las actividades propias de la Contaduría Pública antes de la vigencia de la mencionada ley.

9. Que actualmente pueden ejercer la contaduría pública tanto los contadores públicos titulados como los contadores autorizados que reúnan los requisitos establecidos por la Ley 43 de 1990, y, quienes a pesar de no tener un título universitario, cumplieron los requisitos exigidos por el legislador para ser inscritos y hacerse acreedores a la tarjeta profesional que los habilita para ejercer la profesión en igualdad de condiciones con los titulados.

10. Que el artículo 3° de la Ley 145 de 1960 establece que habrá una sola clase de contador público y podrá ser titulado o autorizado, según el caso.

11. Que los contadores públicos autorizados y los titulados tienen igualdad de derechos, pues con la inscripción que acredita la profesión es eliminado cualquier diferencia entre ellos, razón por la cual es pertinente y válido suprimir la letra "T" que sigue al número de la tarjeta profesional.

12. Que mediante Sentencia C-670 del 20 de agosto de 2002, la Corte Constitucional resolvió declarar INEXEQUIBLE la expresión "titulado" contenida en el artículo 56 de la Ley 675 de 2001, considerando, entre otros aspectos, lo siguiente: *"Se presume entonces que, el contador público que se encuentre inscrito y sea portador de la tarjeta profesional, es competente para desempeñarse en cualquiera de las áreas de la disciplina, salvo norma en contrario basada en una motivación suficiente. Por tanto, la expresión "titulado" usada en el artículo 56 de la Ley 675 de 2001 debe ser declarada inexecutable"*

En tal virtud,

ACUERDA

ARTÍCULO PRIMERO. A partir de la vigencia del presente Acuerdo se establece un nuevo formato de la Tarjeta Profesional de Contador Público, con el objeto de que el sistema de identificación de los Contadores Públicos responda a la necesidad de garantizar su autenticidad, además de la consiguiente actualización y confiabilidad del Registro Nacional de Contadores Públicos.

El número consecutivo de la tarjeta profesional de los contadores públicos será asignado de manera continua,

siguiendo la numeración que existe, sin incluir la letra T.

ARTÍCULO SEGUNDO. El nuevo formato contendrá los siguientes datos básicos de identificación:

- a. Nombres y Apellidos del Contador Público.
- b. Número de la cédula de ciudadanía.
- c. Número de la Tarjeta Profesional.
- d. Número y fecha de la Resolución de Inscripción.
- e. Nombre de la Institución de Educación Superior que otorgó el título.
- f. Firma digitalizada del presidente del Tribunal Disciplinario.

PARÁGRAFO. Las características de elaboración y seguridad para la impresión en plástico de la tarjeta profesional deberá tener en cuenta los procedimientos tecnológicos más adecuados, que incluya los siguientes aspectos: fotografía digitalizada y termotransferida del titular, código de barras con la información del titular, la firma digitalizada del Presidente de la Junta Central de Contadores, sello de seguridad, entre otros.

ARTÍCULO TERCERO. El nuevo formato se comenzará a expedir a partir del primero (1º) de julio de 2009, para lo cual, el interesado deberá presentar el formulario correspondiente diligenciado, en la Junta Central de Contadores o en la Seccional que elija, y anexar la siguiente documentación antes del treinta y uno (31) de diciembre de 2010:

- a. Fotocopia de la cédula de ciudadanía, ampliada al 200%.
- b. Tres fotografías recientes a color, tomadas de frente, tamaño 3X4.

c. Recibo de consignación por la suma fijada, en la cuenta del proveedor de la tarjeta.

A partir del primero (1º) de enero de 2011 será obligatorio el nuevo formato de la Tarjeta Profesional, para ejercer la profesión de Contador Público en todo el territorio nacional.

ARTÍCULO CUARTO. El costo relacionado con el cambio de la Tarjeta Profesional, para que sea expedida en el nuevo formato que se aprueba, lo asumirá cada contador público, mediante la consignación de su importe en una cuenta del proveedor.

ARTÍCULO QUINTO. La Dirección General de la Unidad Administrativa Especial Junta Central de Contadores cumplirá los trámites requeridos para la expedición del nuevo formato y desarrollará una campaña de difusión del presente Acuerdo, utilizando todos los medios que sean necesarios, con el propósito de informar sus disposiciones a los Contadores Públicos y ante quienes deba acreditarse la calidad de Contador Público.

ARTÍCULO SEXTO. El presente Acuerdo rige a partir de la fecha de su publicación.

ASPECTOS JURISPRUDENCIALES**SENTENCIAS DEL CONSEJO DE ESTADO**

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

Bogotá D.C., dos (2) de abril de dos mil nueve (2009)

Consejero Ponente: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

Radicado: 11001-03-27-000-2006-00030-00 -16088

Actor: GUSTAVO ADOLFO BEDOYA SIERRA

FALLO

La Sala decide la acción de nulidad instaurada por **GUSTAVO ADOLFO BEDOYA SIERRA** contra los conceptos 002461 de 19 de enero y 023560 de 26 de abril de 2005, expedidos por la DIAN.

Si bien el demandante pidió la nulidad de la totalidad de los conceptos, la Sala transcribe los apartes más importantes de los mismos, debido a su extensión:

A. "Concepto 002461 de 19 de enero de 2005

PROBLEMA JURÍDICO:

Puede una empresa que esté generando pérdida fiscal hacer uso de la deducción especial prevista en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario?

TESIS JURÍDICA:

La deducción especial prevista en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario procede independientemente de que el contribuyente que la solicite genere pérdida fiscal en el respectivo período gravable; no obstante, las pérdidas fiscales originadas en deducciones que no tengan relación de causalidad con la renta no pueden ser compensadas con las rentas líquidas del contribuyente.

INTERPRETACIÓN JURÍDICA:

[...] La norma citada (artículo 158-3 del Estatuto Tributario) no contempla ninguna limitación para acceder al beneficio cuando se trate de contribuyentes que en el respectivo año o período gravable generen pérdida en su declaración [...] En este sentido, le asiste a los contribuyentes el derecho a solicitar la deducción especial del 30% si cumplen la totalidad de los requisitos previstos en la ley y en el reglamento, aún cuando, como consecuencia de la misma, se genere una pérdida.

[...] en materia de pérdidas fiscales el artículo 147 del Estatuto Tributario consagra una serie de reglas para su compensación con las rentas líquidas que obtenga el contribuyente, dentro de los 8 períodos gravables siguientes, y que, de acuerdo con tales reglas, las pérdidas originadas en costos y deducciones que no tengan relación de causalidad con la generación de renta gravable no pueden ser compensadas.

[...] La deducción especial [...] a que se refiere el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, no guarda relación de causalidad con la renta del contribuyente, por cuanto se trata simplemente de un beneficio fiscal, es decir, de un gasto teórico autorizado por la ley y no de un gasto

efectivamente realizado al que puedan atribuirse los requisitos generales de causalidad, necesidad y proporcionalidad de las deducciones.

Como quiera que dicha deducción especial no guarda relación de causalidad con la renta del contribuyente, la pérdida que pueda originarse al hacer uso de la misma no es compensable con la renta líquida, en los términos del artículo 147 del Estatuto Tributario.

[...] Jefe División de Normativa y Doctrina Tributaria".

B. Concepto 023560 de 26 de abril de 2005

PROBLEMA JURÍDICO:

La pérdida fiscal originada en la deducción especial del 30%, de que trata el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, es compensable con las rentas líquidas del contribuyente, en los términos del artículo 147 del mismo estatuto?

TESIS JURÍDICA:

La pérdida fiscal originada en la deducción especial del 30%, de que trata el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, no es compensable con las rentas líquidas del contribuyente, en los términos del artículo 147 del mismo estatuto.

INTERPRETACIÓN JURÍDICA:

[...] no es cierto que la Ley 863 de 2003, con la adición del artículo 158-3 al Estatuto Tributario, haya creado una ficción legal en virtud de la cual, para efectos del impuesto de renta, las inversiones en activos fijos reales

productivos se traten como deducción. [...] lo que es deducible de /a' renta bruta es el 30% del valor de los activos adquiridos pero no el valor de la inversión como tal. No es correcto afirmar, entonces, que la ley autoriza deducir directamente las adquisiciones de activos fijos o que dichas inversiones deban tratarse como una deducción en el impuesto sobre la renta.

[...] si bien es cierto que la deducción especial del 30% [...] no constituye una expensa o gasto, es claro que sí tiene el carácter de deducción como la misma ley expresamente lo señala [...] por ello, sí le es aplicable la restricción referida a costos y deducciones de que trata el inciso 6° del artículo 147 del Estatuto Tributario. Ahora bien, comoquiera que esta deducción no constituye un gasto efectivamente realizado, no se cumplen en su caso los requisitos generales de las deducciones consagrados en el artículo 107 del Estatuto Tributario. [...] la deducción especial del artículo 158-3 no implica para el contribuyente una erogación efectiva de recursos sino que consiste simplemente en un incentivo tributario [...] como estímulo a las inversiones en el sector productivo.

[...] una cosa es la relación de causalidad de la inversión con la actividad generadora de renta [...] y otra muy diferente la relación de causalidad de la deducción especial del 30% con dicha actividad. No puede confundirse la inversión, que es una condición para acceder al beneficio, con el beneficio mismo que es, justamente, la deducción especial. [...] no es cierto que la ley autorice tratar las adquisiciones de activos como deducción. Tampoco es cierto que el artículo 2° del Decreto 1766 de 2004

señale que la deducción especial tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta pues esta norma se refiere a los activos objeto de la inversión como condición para acceder al beneficio y no a la deducción especial, como tal.

[...] si la intención del legislador era eliminar la restricción consagrada en el inciso 6° del artículo 147 del Estatuto Tributario, para el caso de las pérdidas originadas por efecto de la deducción especial del artículo 158-3, la Ley 863 de 2003 de manera expresa debió señalarlo.

[...] El texto de la norma reglamentaria¹ pone de manifiesto que el beneficio fue concebido para producir efectos en el mismo año en que tenga lugar la inversión, sin que pueda trasladarse a los periodos siguientes [...]. Por otra parte, como quiera que el beneficio consiste en una deducción, para que produzca efectos se requiere la generación de una renta bruta por parte del contribuyente que pretenda acogerse al mismo.

[...] la intención del legislador [...] fue estimular la inversión en activos fijos reales productivos, siempre y cuando dichos activos contribuyan efectivamente a la generación de una renta bruta en el año de su adquisición, de la cual pueda detrarse, en el mejor de los casos, hasta el 30% de la inversión; en otras palabras, por efectos de la limitación establecida en el inciso 6° del artículo 147 del Estatuto Tributario el beneficio está condicionado a la obtención de una renta bruta en el año de adquisición del activo, que le permita detrarse total o parcialmente el 30% del valor de la inversión. [...] todos los destinatarios de la norma que cumplan dichas condiciones o requisitos obtienen el

mismo tratamiento conforme a la ley.

[...] En mérito de lo expuesto se confirma el Concepto No. 002461 del 19 de enero de 2005.

[...]

JEFE OFICINA JURÍDICA".

LA DEMANDA

El actor invocó como normas violadas el preámbulo y los artículos 13, 95 [9], 150[12] y 363 de la Constitución Política y 107, 158-3 y 683 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación lo expuso en los siguientes cargos:

1. Violación a los principios de igualdad y equidad (Preámbulo y artículos 13, 95[9] y 363 del Constitución Política)

Se viola el derecho a la igualdad, pues, si no se puede compensar la pérdida generada como consecuencia de la deducción, el contribuyente no tomaría la totalidad de la misma, mientras que otro contribuyente que no le arroje pérdida sí puede utilizar toda la deducción.

¹Se refiere al artículo 1° del Decreto 1766 de 2004

Además, resulta parcial que la DIAN determine que la pérdida se debió a la deducción, pues tal resultado puede atribuírsele a costos o deducciones generales declarados conforme a la depuración del impuesto de renta.

Los actos demandados son contrarios al principio de equidad [artículo 363 de la Constitución Política], pues, frente a

lo propuesto por el legislador como incentivo de la procedencia de la deducción del 30%, la DIAN prohíbe su compensación en rentas futuras, lo cual limita que algunos contribuyentes accedan a hacer alguna inversión y sólo la realicen aquéllos que tengan la certeza de obtener utilidades en el mismo ejercicio en que la realizaron.

2. Exceso de facultades (Artículo 150 numeral 12)

La DIAN se abrogó facultades exclusivas legislativas porque por vía de interpretación creó una mayor carga, pues, el desconocimiento de la deducción y los efectos de ésta, origina un mayor impuesto en cabeza de algunos contribuyentes que se encuentren en una situación especial.

3. Violación de normas legales

La deducción del 30% para los contribuyentes que realicen inversiones en activos reales productivos, nació por ministerio de la ley, por lo tanto, la DIAN no puede pretender que se exijan los requisitos de necesidad, proporcionalidad y causalidad que el artículo 107 del Estatuto Tributario señala para las expensas (gastos efectivamente realizados).

De todos modos y aunque el legislador no impuso ninguna limitación para la procedencia de la deducción, la inversión sobre bienes reales productivos sí tiene, implícitamente, relación de causalidad con la renta.

La DIAN no puede limitar la compensación de pérdidas originadas por la deducción del 30%, pues la única prohibición que previó el legislador es que los contribuyentes que hagan uso de dicha deducción no pueden

acogerse al beneficio de auditoría [689-1 del Estatuto Tributario].

Se viola el espíritu de justicia porque se pretende exigir más de lo que el Estado y la ley han previsto para coadyuvar a las cargas públicas de la Nación, en desmedro de algunos inversionistas a quienes la ley les dio un beneficio fiscal.

COADYUVANTES

PAUL CAHN -SPEYER WELLS solicitó que se accedieran a las súplicas de la demanda, para lo cual expuso los siguientes argumentos:

El artículo 158-3 del Estatuto Tributario claramente dispone que la deducción es el 30% de la inversión y no un gasto teórico igual al 30% de los activos adquiridos como lo entiende la DIAN, pues, de ser así, la inversión sería apenas una base de referencia y se deduciría tan sólo una suma teórica, mientras que la norma autoriza la deducción del 30% de la inversión, por lo que se deduce efectivamente la inversión, sin que jurídicamente se desnaturalice².

Conforme al Decreto 1766[2] de 2004 sólo es deducible la inversión efectuada en activos fijos reales productivos que "participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta", por lo tanto la inversión sí tiene relación de causalidad con la actividad generadora de renta.

La DIAN pretende aplicar el artículo 107 del Estatuto Tributario a una deducción que no tiene el carácter de expensa o gasto. Si lo que se deduce es una "inversión" no se le puede aplicar la normatividad prevista para las

deducciones que sean "expensa o gasto".

Los artículos 158-3 del Estatuto Tributario y 1 del Decreto 1766 de 2004 no condicionan la procedencia de la deducción a la obtención de rentas brutas suficientes para su utilización en el correspondiente ejercicio. La mención que hace el Decreto 1766[1] de 2004 del "período fiscal en el cual se adquiera" es para fijar la oportunidad para solicitar la deducción. Hay deducciones que el legislador sí ha condicionado a la obtención de renta líquida [artículos 158-1 y 158-2 del Estatuto Tributario].

La DIAN no puede aplicar el artículo 147[6] ibídem, pues la inversión que se deduce sí tiene relación de causalidad con la actividad generadora de renta.

De acuerdo con el texto final de Ley 863[68] de 2003, el legislador suprimió la prohibición de compensar las pérdidas fiscales, a que se refiere el artículo 147 del Estatuto Tributario, generadas por la deducción de la reinversión de utilidades,

² Sentencia Consejo de Estado de 23 de marzo de 2006. exp. 15806. C.P. Dra. Ligia López Díaz.

por lo que su voluntad manifiesta fue la de permitir que las pérdidas fiscales originadas en la deducción especial fueran compensables³.

El concepto demandado parte del error interpretativo de escindir la deducción de la inversión y considera que la deducción especial es diferente a la inversión misma y por tanto no tiene relación de causalidad, lo cual desconoce que el artículo 158-3 del Estatuto Tributario crea una ficción

legal a modo de beneficio, según la cual, el contribuyente puede deducir el 30% de la inversión en activos fijos, sin perjuicio de que contable y fiscalmente el bien se active y se deprecie o amortice.

Los primeros perjudicados con la interpretación oficial son las nuevas empresas que por lo general tienen un período improductivo durante el cual no hay suficientes rentas brutas, de manera que serían excluidos del beneficio tributario, que precisamente busca estimular la inversión.

Se rompe el principio de igualdad, es injusto e inequitativo que se favorezcan injustificadamente a aquellos contribuyentes que generan mayor renta líquida frente a los que arrojan una menor e inclusive una pérdida. Esto implica una ruptura de las condiciones de libre competencia.

CATALINA HOYOS JIMÉNEZ coadyuvó la acción de nulidad con fundamento en las siguientes consideraciones:

1. El artículo 147[6] del Estatuto Tributario, así como los conceptos demandados, consagran una regla confusa y por ello contraria al principio de "legalidad" en materia tributaria que exige un componente de certeza, pues, ninguno de los supuestos de la norma son aplicables, así: el ingreso no puede ser la causa o el origen de una pérdida, además que los no constitutivos de renta ni ganancia ocasional son ignorados en la depuración de la renta; el costo siempre tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta del contribuyente y, por regla general, para que un gasto sea deducible es porque guarda relación de causalidad con la actividad generadora

de renta o porque la Ley lo ha previsto como deducible. Y éste sería el único evento al cual tendría aplicación el inciso sexto de la disposición en comento.

³ Ponencia para primer debate conjunto [Proyecto de ley 155 de 2003, Cámara 35 de 2003 (acumulados) y 134 de 2003 Senado].

Además, esta afirmación adolece de un error de raciocinio, pues no existe manera de determinar cuál o cuáles son las erogaciones dan origen a una determinada pérdida fiscal, el único origen de una pérdida es que la totalidad de los gastos superen el monto de sus ingresos [artículo 26 del Estatuto Tributario].

2. La deducción especial del 30% sí tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta del contribuyente, pues, el beneficio se consagró para quienes invirtieran en activos fijos reales productivos, como política de crecimiento y desarrollo del primer período del actual gobierno, por lo que la interpretación oficial hace nugatorio el beneficio.

Los actos demandados violan los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria porque sólo disfrutarían del beneficio las empresas con utilidades suficientes para adicionar a sus costos y deducciones, la deducción del 30%, sin generar pérdida fiscal, en perjuicio de aquellas que no obtienen ganancias o arrojan pérdidas. Y frente a aquellos contribuyentes que sí pueden compensar pérdidas con futuras rentas.

También discriminan el desarrollo de nuevos negocios, pues, estos no generan utilidades durante los primeros

ejercicios.

3. Se viola el principio de la buena fe porque la intención del Gobierno en el proyecto de reforma tributaria, fue motivar a los empresarios para invertir en activos fijos reales productivos con el propósito de reactivar la economía del país, con el fin de mitigar los efectos adversos del impuesto al patrimonio que introdujo de manera permanente la Ley 863 de 2003 y el aumento del GMF, según lo afirmó en una entrevista el entonces Director de Impuestos.

OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a la demanda en los siguientes términos:

El legislador estableció un beneficio que entraña una condición: el aumento de la renta bruta del contribuyente. La Ley 863 de 2003 tuvo como propósito estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas por lo que la única forma de asegurar el aumento de los ingresos públicos, es direccionar la inversión hacia activos fijos productivos con incidencia directa y permanente en la actividad generadora de renta, es decir, la aplicación del beneficio sólo se puede materializar sobre la base de un aumento en la renta bruta del contribuyente.

La aparente desigualdad e inequidad que alega el actor no deviene del acto demandado o de las normas que le sirven de base, sino del ejemplo planteado que incluye sujetos en condiciones jurídicas diferentes e incomparables.

La inversión en activos fijos

productivos es incompatible con la compensación de pérdidas. Aceptar la compensación en los términos de la demanda es hacer extensivo un beneficio a casos no previstos por el legislador. Según los artículos 147 y 351 del E.T., las pérdidas fiscales sólo pueden compensarse sobre la base de que se genere en el período una renta líquida suficiente para disminuir el valor de la alícuota por pérdidas fiscales.

La incompatibilidad se fundamenta en las siguientes razones:

a) Según el Decreto 1766[1] de 2004, la temporalidad de la deducción impide que sus efectos se puedan diferir en el tiempo, como sí se puede hacer con demás las deducciones [107 del E.T.] que se pueden trasladar al año siguiente.

b) La compensación de las pérdidas [artículo 147 E.T.] fue establecida para pérdidas operacionales que superaran la renta bruta⁴, por lo tanto, no es posible solicitar la compensación de pérdidas generadas por deducciones especiales que no corresponden al concepto de gastos operacionales.

c) La deducción por la inversión en activos fijos tuvo como fin estimular el sector productivo, pero ello no conlleva a que se le apliquen de manera automática normas exceptivas que consagran beneficios para aquellos conceptos que sí son gastos operacionales, pues esta deducción especial no es una expensa necesaria⁵.

d) Sólo a partir de la Ley 1111[5] de 2006 se acepta la compensación de la pérdida generada por la deducción de la inversión en activos fijos a que se refiere el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, lo cual demuestra que a la

luz de la legislación aplicable a los actos demandados no era posible.

⁴ Sentencia C-261 de 2002 M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

⁵ Sentencia Consejo de Estado de 23 de marzo de 2006, expediente 15086, C.P. Dra. Ligia López Díaz.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **demandante** reiteró los argumentos de la demanda y en oposición a lo expuesto por la DIAN señaló:

No es viable que el legislador haya establecido un beneficio con la condición del aumento de la renta bruta del contribuyente, pues, el estímulo al crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas no puede imputarse única y exclusivamente al período en el cual se efectúa la inversión.

La imputación de la deducción especial tampoco puede limitarse únicamente al período en el cual se adquirió porque las inversiones producen renta en el corto, mediano y largo plazo. Además el artículo 158-3 del Estatuto Tributario no exige que el rendimiento que genere el activo fijo real productor de renta sea en el mismo período gravable en el cual se adquirió.

Esta disposición estableció el beneficio para todas las personas naturales o jurídicas sin establecer excepciones, por lo tanto, es inequitativo que éste se conceda sólo a las empresas en marcha que generen utilidad y no a nuevas o ya existentes que pretendan estimular el crecimiento económico del país.

La inversión en activos fijos productivos no es incompatible con la

compensación de pérdidas, porque el Decreto 1.766[1] de 2004 establece que la deducción sólo puede pedirse en el período en que se realiza la inversión, pero no limita los efectos que produzca una deducción, como es una pérdida y su posible compensación en períodos posteriores, comoquiera que son dos conceptos distintos.

La temporalidad que establece el Decreto 1766[1] de 2004 se refiere a cuando un contribuyente realiza una inversión que en el que están envueltos dos o más períodos fiscales, caso en el cual debe solicitar la deducción en forma independiente en la medida en que se realice la inversión y, se prohíbe diferir o trasladar la deducción.

No es cierto que la compensación de las pérdidas fuera establecida para pérdidas operacionales o que la deducción especial no sea un rubro operacional, pues, de una parte, el concepto de pérdida operacional es de connotación más contable y financiero que fiscal y de otra, de acuerdo con la exposición de motivos del proyecto de ley 039 presentado en julio de 2006 por el Ministerio de Hacienda, por el rol que esta deducción genera para los inversionistas, su finalidad es proteger la inversión en el tiempo y evitar que los flujos de caja del inversionista fueran gravados desatendiendo la realidad económica de éste y del comportamiento de la inversión en los distintos períodos para el cual fue destinado.

El Consejo de Estado por sentencia de 23 de marzo de 2006 [exp.15086] con ponencia de la Dra. Ligia López Díaz sentó un precedente sobre la relación de causalidad de la deducción especial, sin embargo, la deducción en cuestión nace por ministerio de la ley y no se

pueden exigir los requisitos del artículo 107 del E.T. para las expensas, so pena de hacer nugatorio el derecho del contribuyente.

La limitación del artículo 147[6] del E.T. fue incorporada por la Ley 788[24] de 2002 y la Ley 863 de 2003 que incorporó la deducción, fue posterior.

La Ley 1111 de 2006, incrementó del 30% al 40% la deducción para quienes realicen inversiones en activos reales productivos y aclaró, aunque no se requería, que las pérdidas ocurridas con la ocasión a la deducción en inversión de activos reales productivos eran compensables. De este texto no hubo motivación alguna y no se puede hacer extensiva la motivación que trae la DIAN en la contestación, que se refería a las razones por las cuales se consideró que quien realice la inversión en activos productivos pueden depreciarlos el 100% en el mismo año.

La **demandada** repitió los argumentos de la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** solicitó acoger las súplicas de la demanda por las siguientes razones:

El artículo 158-3 del E.T. crea una ficción legal que no debe interpretarse a la luz del 107 ibídem, además la relación de causalidad esta implícita en la misma, como se colige, del Decreto 1766[2] de 2004.4 Además, el Consejo de Estado reconoció como indispensable la existencia de la relación de causalidad entre la inversión en activos fijos reales productivos y la generación de la renta, consideración coherente con el propósito del Congreso de estimular "la inversión"⁶.

⁶Sentencia de 23 de marzo de 2006, exp. 15086, C.P. Ligia López Díaz.

Es equivocada la posición de la DIAN, pues precisamente, para la procedibilidad de la deducción se requiere que la inversión guarde relación de causalidad con la renta producida.

El artículo 158-3 y el Decreto 1766 de 2004 no condicionan la procedencia de la deducción a la obtención de rentas brutas durante el ejercicio que se trate, por lo tanto, la DIAN no puede considerar que la deducción se puede detraer "en el mejor de los casos" hasta en el 30% según la obtención de las rentas en el año. Otra situación es que la deducción se deba solicitar por una única vez en el período fiscal en que se adquiera, lo cual no implica que en el evento en que durante el ejercicio se llegaren a presentar pérdidas fiscales, éstas se encuentren en imposibilidad de compensarse.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Conforme a la presente demanda de nulidad se decide la legalidad de los Conceptos 002461 de 19 de enero de 2005 y 023560 de 25 de abril del mismo año, expedidos por la DIAN mediante los cuales se plasma la interpretación oficial de que la pérdida fiscal originada en la deducción especial del 30%, de que trata el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, no es compensable con las rentas líquidas del contribuyente, en los términos del artículo 147 *ibídem*.

Las razones que señaló la DIAN en el primero de los conceptos demandados son las siguientes:

1. Conforme al artículo 158-3 del

Estatuto Tributario los contribuyentes tienen el derecho a solicitar la deducción especial del 30% si cumplen la totalidad de los requisitos previstos en la ley y en el reglamento, aún cuando, como consecuencia de la misma, se genere una pérdida.

2. Las pérdidas originadas en costos y deducciones que no tienen relación de causalidad con la generación de la renta gravable, en ningún caso pueden ser compensadas con las rentas líquidas del contribuyente según el artículo 147[6] del Estatuto Tributario.

3. Como la deducción especial del 30% del valor de las inversiones realizadas en activos fijos reales productivos del artículo 158-3 del E.T., no tiene relación de causalidad con la renta del contribuyente, la pérdida que pueda originarse como consecuencia de la deducción no es compensable con la renta líquida, en los términos del artículo 147 *ibídem*⁷.

El segundo de los conceptos demandados confirma la anterior interpretación, concretamente por las siguientes razones:

1. El artículo 158-3 del E.T. no crea la ficción legal de que las inversiones en activos fijos reales productivos se traten como deducción; la deducción corresponde es al 30% del valor de los activos adquiridos y no al de la inversión como tal.

2. Esta deducción no es una expensa o gasto, pues, no implica una erogación efectiva de recursos, pero sí tiene el carácter de deducción porque la ley así lo señala, de manera que se le debe aplicar la restricción referida a costos y deducciones del artículo 147[6] del Estatuto Tributario.

3. Independientemente de que la inversión tenga relación de causalidad con la actividad generadora de renta porque los activos adquiridos participen de manera directa y permanente en la obtención de la renta del contribuyente, la deducción especial del 30% no tiene relación de causalidad con dicha actividad.

4. Si la intención del legislador era eliminar la restricción consagrada en el artículo 147[6] del Estatuto Tributario para el caso de las pérdidas originadas por efecto de la deducción especial del 30%, así lo hubiera expresado.

5. Para que opere el beneficio de la deducción, se requiere la generación de una renta bruta en el mismo año de la inversión, como lo evidencia el reglamento. La deducción está condicionada a que los activos fijos adquiridos contribuyan efectivamente a la generación de una renta bruta, de la cual pueda detrarse total o parcialmente el 30% de la inversión.

Ahora bien, la Ley 863[68] de 2003, adicionó el Estatuto Tributario con el 1583 y estableció que las personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, pueden deducir el 30% del valor de las inversiones efectivas realizadas sólo en activos fijos reales productivos adquiridos, aun bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra, a partir de 1 de enero de

⁷ La DIAN señaló que se trataba simplemente de un gasto teórico autorizado por la ley y no de un gasto efectivamente realizado.

2004. La deducción sólo puede

utilizarse de 2004 a 2007 inclusive y quienes hagan uso de ella no pueden acogerse al beneficio del artículo 689-1⁸.

La intención del legislador con esta disposición fue estimular la inversión y concretamente en la adquisición de "activos fijos reales productivos"⁹.

El Gobierno Nacional mediante Decreto Reglamentario 1766 de 2004 estableció que la deducción se puede utilizar por una sola vez en el período fiscal en el cual se efectúe la inversión, es decir, en el año en que se adquieran los activos fijos reales productivos, entre el 1° de enero de 2004 y el 31 de diciembre de 2007 (artículos 1 y 3). Que los activos fijos reales productivos son los bienes tangibles que se adquieren para formar parte del patrimonio, participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente y se deprecian o amortizan fiscalmente (artículo 2)¹⁰.

Sobre el alcance de esta deducción, la Sala mediante sentencia de 23 de marzo de 2006, decidió sobre la legalidad de la expresión "participan de manera directa" en la actividad productora de renta, del artículo 2 del Decreto en mención y resaltó que tal deducción se trataba de un incentivo importante que perseguía la reactivación del proceso productivo y como consecuencia lógica, al incremento en la rentabilidad del contribuyente¹¹.

Se precisó igualmente, que "la condición sobre la cualidad de 'productivos, prevista en la ley para que proceda la deducción, implica que entre lo producido y los bienes empleados para ello, debe existir una relación

directa y permanente, de suerte que sean indispensables para su ejecución", es decir, la inversión debe

⁸ Aunque la deducción por inversión en activos fijos fue creada sólo para los años 2004 a 2007, en virtud del artículo 8 de la Ley 1111 de 2006, que modificó el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, el beneficio dejó de ser temporal y fue objeto de algunas reformas, entre ellas, el valor de la deducción que se estableció en el 40% de la inversión.

⁹ Si bien, en la exposición de motivos del proyecto inicial de la reforma tributaria de 2003, se proponía una tarifa diferencial del impuesto sobre la renta del 15% para los contribuyentes que reinvirtieran por lo menos el 60% de las utilidades en activos productivos (Gaceta del Congreso 572 de 2003), las Comisiones Conjuntas no la aceptaron y en su lugar se aprobó una proposición que permite a las personas jurídicas deducir del impuesto sobre la renta el 30% del valor de las inversiones efectivas realizadas en activos fijos reales productivos que se adquieran a partir del 1° de enero de 2004, aplicable sólo por los años gravables 2004 a 2007 (Gaceta del Senado 691 segundo debate).

¹⁰ La Sección mediante sentencia de 24 de mayo de 2007 dictada dentro del expediente 14898 con ponencia del Consejero Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié decidió la acción de nulidad contra la expresión subrayada y consideró que tal disposición es legal porque la norma superior condiciona la procedencia de la deducción a que la inversión se haga sobre activos reales, lo cual conforme al artículo 653 del Código Civil, es una característica que solamente se predica de los "bienes

corporales", éstos son, los bienes tangibles y quedan excluidos por tanto los bienes intangibles.

¹¹ Expediente 15086, C.P. Doctora Ligia López Díaz.

hacerse sobre activos que formen parte del patrimonio del contribuyente y se incorporen a la actividad productora de renta.

Y sobre la naturaleza de la deducción, señaló que claramente el 30% de la inversión realizada en activos fijos reales productivos, no es una "expensa necesaria", ni puede dársele tal tratamiento, por el hecho de que el legislador, con la finalidad de estimular al sector productivo, le haya dado a la "inversión" el tratamiento de "deducción"; por lo tanto, para la procedencia de la deducción especial, se deben cumplir los requisitos de la norma que la consagró y no a los que de manera general alude el 107 del Estatuto Tributario, para los gastos deducibles que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta.

De acuerdo con lo anterior, la deducción especial del 30% consagrada por el legislador de 2003, tuvo como propósito fomentar la inversión de los • contribuyentes del impuesto de renta, lo cual daría una mayor productividad y a la vez una mayor rentabilidad y un mayor recaudo tributario.

La deducción procede siempre y cuando la inversión se haga en activos fijos reales productivos, es decir, en aquellos activos que se incorporen directamente a la actividad productora de renta, de manera que la inversión sí tiene relación de causalidad con la actividad generadora de renta del

contribuyente.

No es acertada la interpretación oficial plasmada en los conceptos demandados, cuando distingue la relación de causalidad de la "inversión" de la relación de causalidad de la "deducción" para señalar que ésta no la tiene, pues, la deducción es un porcentaje de la inversión misma, de manera que si la "inversión" goza de ese nexo causal con la actividad productora de renta del contribuyente, de la misma manera lo hace la "deducción".

En consecuencia, para que proceda la deducción especial del 30%, los contribuyentes del impuesto de renta deben invertir en esta clase de activos de 1 de enero de 2004 a 31 de diciembre de 2007 y solicitar la deducción en el año de la adquisición, sin que la ley, condicione su procedencia a un resultado positivo en el ejercicio, es decir, a que haya una renta bruta suficiente de la que se pueda detraer la totalidad de la deducción para evitar una pérdida fiscal.

En efecto, la deducción especial participa en la depuración de la renta conforme al artículo 26 del Estatuto Tributario, en las mismas condiciones que lo hace una expensa necesaria o cualquier otro tipo de deducción, sobre la cual, no se tenga ningún límite¹².

Ahora bien, la compensación de pérdidas fiscales de sociedades, para la fecha en que se expidieron los actos acusados, estaba prevista en los siguientes términos¹³:

"Artículo 147. Compensación de pérdidas fiscales de sociedades. Las sociedades podrán compensar las

pérdidas fiscales ajustadas por inflación, determinadas a partir del año gravable 2003, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren dentro de los ocho (8) períodos gravables siguientes, sin exceder anualmente del veinticinco por ciento (25%) del valor de la pérdida fiscal y sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. Las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a los socios.

[...]

Las pérdidas fiscales originadas en ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, y en costos y deducciones que no tengan relación de causalidad con la generación de la renta gravable, en ningún caso podrán ser compensadas con las rentas líquidas del contribuyente

[...]

El artículo 5 de la Ley 1111 de 27 de diciembre de 2006, modificó los incisos primero y sexto del citado artículo 147 y en éste estableció que las pérdidas fiscales originadas en ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, y en costos y deducciones que no tengan relación de causalidad con la generación de la renta gravable, en ningún caso podrán ser compensadas con las rentas líquidas del contribuyente, salvo las generadas en la deducción por inversión en activos fijos a que se refiere el artículo 158-3 de este Estatuto" (Subraya fuera del texto).

De manera que sólo a partir de 2007 la ley expresamente admite la compensación cuando la pérdida fiscal se ha generado por la deducción especial del 30% de la inversión en activos fijos reales productivos, sin embargo, no significa que antes de esa

fecha no se pudiera efectuar la compensación como pasa a explicarse.

¹² En el caso de las deducciones por inversiones en desarrollo científico y tecnológico (artículo 158-1 E.T.) y por inversiones en control y mejoramiento del medio ambiente (artículo 158-2 ib.), el legislador sí previo que la deducción no puede exceder del 20% de la renta líquida determinada antes de restar el valor de la inversión.

¹³ Según la modificación del artículo 24 de la Ley 788 de 2002, anterior a la modificación introducida por el artículo 5 de la Ley 1111 de 2006

Según los artículos 26 y 178 del Estatuto Tributario la renta líquida se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtienen la renta bruta. **De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida.** Salvo las excepciones legales, la renta líquida es la gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley, salvo, cuando existan renta exentas, en cuyo caso se restan para determinar la renta gravable.

Cuando de la resta de las deducciones a la renta bruta se obtiene un resultado negativo, se presenta una pérdida fiscal, sobre la cual, la ley tributaria

establece como medida de recuperación del contribuyente, que se pueda compensar con las utilidades o rentas de ejercicios posteriores. Es decir, se establece una condición *sine qua non* para su procedencia, que consiste en que sólo es posible la compensación en la medida en que exista una renta líquida suficiente para disminuir el valor de la alícuota por pérdidas fiscales a compensar¹⁴.

La DIAN en los conceptos demandados, señala que como la deducción especial no tiene relación de causalidad con la generación de la renta, la pérdida originada con tal deducción, no podía ser compensada en los términos del artículo 147 del Estatuto Tributario.

Pero como se precisó, la inversión y por tanto, la deducción especial del 30%, sí tienen relación de causalidad con la actividad generadora de renta, en consecuencia, no existe fundamento legal para afirmar que si tal deducción produce una pérdida fiscal no haya lugar a su compensación con rentas futuras.

En efecto, si bien podría considerarse que, como se anotó, la deducción especial no es una expensa necesaria y no le son aplicables las normas generales de las deducciones (artículo 107 del Estatuto Tributario), y en tal sentido no

¹⁴ Sentencia de 13 de junio de 2002, Exp. 12769, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

estaría sometida a la restricción del artículo 147, legalmente sí es una deducción y como tal, según se estableció, participa en la depuración del impuesto de renta sin ningún límite,

siempre que se cumplan las condiciones para su procedencia y, si en la determinación de la base gravable del impuesto se genera una pérdida fiscal por el exceso de costos y deducciones, tiene el mismo efecto de cualquier deducción que legalmente no tenga restricción, es decir, la pérdida fiscal que se generó se puede compensarse con rentas futuras.

Como lo conceptuó el Ministerio Público la deducción especial no es un gasto teórico, se trata realmente de una inversión, cuya procedibilidad de deducirla de la renta bruta del contribuyente está supeditada, precisamente a que guarde relación de causalidad con la renta producida, por tanto, es equivocada la interpretación que hace la DIAN de esta deducción frente al artículo 147 del Estatuto Tributario.

De otra parte, el hecho de que el Decreto 1766 de 2004 señale que la deducción se debe solicitar por una única vez en el período fiscal en que se adquiera el activo fijo, no implica que si durante el ejercicio se llegaren a presentar pérdidas fiscales, éstas se encuentren en imposibilidad de compensarse, pues el límite está señalado para la deducción, en atención a que el impuesto de renta grava hechos económicos realizados en un solo período gravable (1 de enero a 31 de diciembre de cada año); cosa distinta se presenta cuando el mismo legislador consagra la posibilidad de recuperar un resultado negativo del ejercicio gravable, con las utilidades de vigencias posteriores, como la compensación de pérdidas fiscales, aspectos que confunden los actos acusados.

Por último, la interpretación oficial

pretende establecer como regla para gozar de la deducción especial, que la rentabilidad del contribuyente esté asegurada en el mismo año de la inversión, lo cual no es requisito legal, ni corresponde a una realidad ineludible de los entes económicos, dado que se pueden presentar períodos improductivos o circunstancias que den lugar a una rentabilidad posterior o al menos no inmediata.

En conclusión, la DIAN en los actos acusados efectuó una interpretación errónea de los artículos 158-3 y 147 del Estatuto Tributario, por lo que las tesis jurídicas plasmadas en los mismos restringen el derecho de los contribuyentes a favor de quienes el legislador concedió la deducción especial, con argumentos que desconocen el sentido de la Ley, razón por la cual deben ser retirados del ordenamiento jurídico como en efecto se hará mediante la declaratoria de su nulidad.

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,

FALLA

DECLÁRASE LA NULIDAD de los Conceptos 002461 de 19 de enero de 2005 y 023560 de 26 de abril de 2005, expedidos por la DIAN.

Reconócese al abogado Hermes Ariza Vargas como apoderado de la parte demandada.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

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

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

**Consejero Ponente: HÉCTOR J.
ROMERO DÍAZ.**

**Bogotá, D.C., doce (12) de marzo de
dos mil nueve (2009)**

Radic.: 250002327000200300338 01

**ACTOR: FORD MOTOR DE
COLOMBIA SUCURSAL**

F A L L O

Decide la Sala la apelación interpuesta por la demandada contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca de 27 de abril de 2006, estimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos por los cuales la DIAN tuvo como no presentada la declaración de IVA de la actora del bimestre 3 de 2000.

ANTECEDENTES

El 10 de julio de 2000 FORD MOTOR DE COLOMBIA SUCURSAL presentó la declaración electrónica de IVA por el bimestre 3 de 2000, que arrojó un saldo a favor de \$819.859.000.

El 6 de septiembre de 2001 la FORD presentó declaración electrónica de corrección, sin modificar el saldo a favor.

Por Auto 300632002000052 de 23 de agosto de 2002, notificado el 27 del mismo mes, la DIAN tuvo como no presentada la declaración de corrección, porque no suministró la identificación del declarante (razón social) ni su dirección.

La decisión fue confirmada en reposición y apelación por Resoluciones 900006 de 19 de septiembre y 00009 de 6 de noviembre de 2002.

LA DEMANDA

FORD MOTOR DE COLOMBIA SUCURSAL demandó la nulidad de los actos que tuvieron por no presentada la declaración de IVA del bimestre 3 de 2000 y a título de restablecimiento del derecho solicitó que se entienda como debidamente presentada la declaración electrónica de corrección por el bimestre en mención.

Como normas violadas invocó los artículos 83, 209, 228 y 363 de la Constitución Política; 555-1 y 580 del Estatuto Tributario; 84 del Código Contencioso Administrativo; 71 del Código de Procedimiento Civil; 1 del Decreto 408 de 2001 y 32 del Decreto 2662 de 2000. Y, como concepto de violación, expuso, en suma, lo siguiente:

Los actos acusados violaron el artículo 555-1 del Estatuto Tributario y el Decreto 2662 de 2000, de acuerdo con el cual para efectos tributarios los contribuyentes o responsables se identifican con el NIT, pues, aunque la actora no informó la razón social, el NIT suministrado en la declaración permitía a la DIAN identificar plenamente a la declarante.

Según el Decreto 408 de 2001 el sistema de declaración y pago electrónico de la DIAN cuenta con un mecanismo de seguridad que le permite la identificación inequívoca de origen y destino en todas las comunicaciones. Por tanto, debe entenderse que el contribuyente ha sido identificado plenamente con el NIT, que es el dato que se exige para acceder al sistema.

La actuación de la DIAN vulneró los principios que rigen la actuación administrativa, dado que desconoció la declaración de corrección de IVA, después de haber validado su presentación, asignándole un número de control automático, y de permitir que la actora, de buena fe, continuara actuando ante la Administración, pues sólo a raíz del cuarto auto inadmisorio de la solicitud de devolución del saldo a favor de la declaración del bimestre 3 de IVA, manifestó que la daría por no presentada.

La Administración desconoció que el software no exigía el diligenciamiento de la razón social y la dirección, por lo que debe respetarse el principio de buena fe, pues, si bien para el año 2001 había cambiado el sistema informático, no contemplaba un control en el caso de que las casillas adicionales (razón social y dirección), no quedaran diligenciadas. Además, si para la presentación de la declaración inicial (año 2000), no se requería incluir la razón social y la dirección, no tiene sentido que para corregirla con base en la versión informática posterior, la falta de diligenciamiento de tales requisitos condujera a tener la declaración como no presentada, máxime si se tiene en cuenta que a pesar de la existencia de los datos en mención, se permitió su diligenciamiento exitoso.

La DIAN violó el artículo 1 del Decreto 408 de 2001, vigente al momento de la presentación de la corrección, que dispone los mecanismos de seguridad del sistema de declaración y pago electrónico de la Administración, dentro de los cuales está el protocolo que impide la negación del envío y/o recepción de la información.

La demandada desconoció la supremacía de lo sustancial sobre lo formal, puesto que dio por no presentada una declaración de corrección por no diligenciar unos datos, a pesar de que no eran exigidos por el sistema informático para la declaración inicial y de que la corrección fue validada por el mismo sistema.

La Administración dio un alcance indebido al artículo 580 [b] del Estatuto Tributario, puesto que conforme al artículo 555-1 ibídem, la declarante sí suministró su identificación, esto es, el NIT.

La actuación de la demandante no causó daño al Estado; por el contrario, los actos de la DIAN fueron perjudiciales para la actora, puesto que le impidieron solicitar la devolución de un saldo a favor originado en la declaración que tuvo por no presentada, dado venció el término para hacer la petición.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones por los motivos que se sintetizan de la siguiente manera:

El artículo 602 del Estatuto Tributario prevé como requisito de la declaración de IVA, la información

necesaria para la identificación. La norma no dice que dicha información sea sólo el NIT.

En conceptos 015232 y 69061 de 1999 la DIAN sostuvo que si un declarante no informa el NIT o su razón social o estos datos se informan de manera incorrecta, debe tenerse la declaración como no presentada.

El artículo 612 del Estatuto Tributario impone el deber de informar la dirección y el 650-1 ibídem señala que la declaración debe tenerse por no presentada si tal dato no se informa.

La demandante debió corregir la declaración para subsanar las omisiones mencionadas, en lugar de endilgar a la DIAN responsabilidad por esta omisión.

La declaración electrónica se encuentra sujeta a las mismas causales para tener por no presentada una declaración, salvo la firma del contador o revisor fiscal, que debe ser electrónica. Además, para tener como debidamente presentada una declaración, todos los campos de la misma deben estar diligenciados, inclusive los datos de identificación y dirección.

El hecho de que el sistema hubiera validado la declaración no significa que se revisara su contenido, pues, tal función, a cargo de fiscalización tributaria, es posterior a la verificación de los requisitos formales.

LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL

El a quo anuló los actos acusados y como consecuencia tuvo por presentada la declaración de corrección de IVA por el bimestre 3 de 2000. Las razones de la decisión se sintetizan así:

Conforme a los artículos 578, 579 y 579-2 del Estatuto Tributario, las declaraciones electrónicas deben presentarse en los lugares y plazos fijados por el Gobierno Nacional en las condiciones y seguridades que establezca el reglamento.

De acuerdo con los artículos 555-1 y 602 ibídem y el artículo 32 del Decreto 2662 de 2000, el NIT es la forma de identificación de los contribuyentes. Además, el artículo 602 no exige que se indique la razón social.

Cuando la actora presentó la declaración inicial, el software sólo permitía el ingreso de números, situación que cambió cuando presentó la corrección, puesto que en esa oportunidad se permitía el ingreso de números y letras. Sin embargo, siguiendo los lineamientos de la declaración inicial, en la corrección sólo incluyó el NIT, a pesar de lo cual el resultado final del procedimiento de presentación de la declaración fue exitoso.

Está probado que la DIAN recibió la declaración electrónica, lo que permite concluir que no hubo error en el diligenciamiento del formulario, esto es, que el software de la Administración lo identificó plenamente con el NIT y las claves del contador y del revisor.

La demandante actuó con el convencimiento de que la declaración

se presentaba conforme a derecho y la DIAN estaba en la obligación de informarle que la declaración no tenía la razón social, para que la corrigiera.

Adicionalmente, ante la solicitud de devolución del saldo a favor que formuló la demandante, la DIAN debió informarle, de inmediato, el error en la declaración; ello, porque sólo después de haber dictado varios autos inadmisorios, le hizo saber la circunstancia en mención, momento para el cual había vencido el término para corregir la declaración. Con este proceder, la demandada desconoció el principio de buena fe al que deben sujetarse tanto los particulares como la Administración.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN apeló por los motivos que siguen:

La información necesaria para la identificación del contribuyente comprende tanto el NIT como la razón social, por lo que la omisión de la última configura la causal del artículo 580 [b] del Estatuto Tributario para tener por no presentada la declaración, como lo precisó la DIAN en concepto 069061 de 29 de julio de 1999.

El Estatuto Tributario hace referencia a la identificación del contribuyente y no simplemente a su identificación tributaria o NIT.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La actora insistió en los planteamientos de la demanda y agregó:

El NIT es el número único que se asigna a un contribuyente, porque para su asignación debe cumplirse un trámite, dentro del cual deben suministrarse datos como el nombre o la razón social, por lo que, para efectos fiscales, comporta la identificación plena del contribuyente.

La razón por la cual el artículo 602 del Estatuto Tributario no se refiere expresamente al NIT, es porque según el artículo 555-1 ibídem, éste es el elemento que permite identificar al contribuyente.

Los actos de la demandada desconocieron el artículo 228 de la Constitución Política, por cuanto el cumplimiento de las formalidades tiene sentido en virtud de la consecución de la finalidad que las normas consagran, que, en este caso, es la adecuada identificación del contribuyente.

La DIAN alegó de conclusión en los siguientes términos:

La presentación de la declaración no exime al declarante de cumplir los requisitos mínimos para su debida identificación, por lo que, a pesar de haberse dado por recibida, la DIAN debía revisarla para constatar si se presentó adecuadamente.

El artículo 596 del Estatuto Tributario prevé que la declaración debe presentarse en los formularios y con la información necesaria para la identificación y ubicación del contribuyente, la cual debe incluir el NIT y el nombre o la razón social del declarante.

El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia recurrida por las siguientes razones:

Las apreciaciones de la actora y las consideraciones del Tribunal sobre los autos inadmisorios de la solicitud de devolución no caben en este asunto, en donde se discute la legalidad del auto declarativo que tuvo por no presentada una declaración tributaria.

Según los artículos 580 [b] y 555-1 del Estatuto Tributario y los Decretos 2588 de 1999 y 2662 de 2000, la identificación del contribuyente es el NIT, por lo que, en este caso, la actora suministró su respectiva identificación.

No hacen parte de la identificación el nombre y la dirección del declarante, pues, además, el artículo 602 del Estatuto Tributario no lo prevé así.

Las normas sancionatorias son de interpretación restrictiva y lo que da lugar a tener por no presentada la declaración, es el no suministro de la identificación del declarante (artículo 580 [b] del Estatuto Tributario), dato que la actora sí informó, por lo que la apelación carece de sustento.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la apelación, decide la Sala si se ajustan a derecho los actos por los cuales la DIAN tuvo por no presentada la declaración electrónica de IVA de la actora, correspondiente al bimestre 3 de 2000. En concreto, precisa si la omisión de la razón social de la declarante, a pesar de haber informado el NIT, da lugar a que se tenga por no presentada la declaración, con fundamento en el artículo 580 [b] del Estatuto Tributario.

Pues bien, el 10 de junio de 2000 la actora presentó la declaración electrónica de IVA por el bimestre 3 de

ese año, en la cual registró un saldo a favor de \$819.859.000 (folio 23 c.ppal). El 6 de septiembre de 2001 corrigió la declaración sin modificar el citado saldo (folio 24 c.ppal).

Por auto declarativo de 23 de agosto de 2002, confirmado en la vía gubernativa, la DIAN tuvo por no presentada la declaración de corrección, porque no se suministró la información de la declarante. Ello, por cuanto en el formulario no se indicó la razón social de la demandante ni la dirección (folios 25 a 27 c.ppal). Como la recurrente sólo fundó su inconformidad con la sentencia apelada, en el hecho de que tuvo por no presentada la declaración por no haber indicado la razón social, a ese aspecto se limita el análisis de la Sala.

El artículo 579-2 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 38 de la Ley 633 de 2000, relativo a la presentación electrónica de declaraciones, asigna al Director General de la DIAN la facultad de determinar quiénes están obligados a cumplir el deber formal de declarar y a efectuar los pagos tributarios a través de medios electrónicos, en las condiciones y con las seguridades que fije el reglamento.

De acuerdo con el artículo 580 [b] ibídem, se tiene por no presentada la declaración tributaria, cuando no se suministra la identificación del declarante o se informa de manera equivocada.

Cabe recordar que para que las declaraciones tributarias, incluidas las electrónicas, se tengan como no presentadas por cualquiera de las causales legales, es necesario que la Administración expida un acto administrativo que así lo declare, para

garantizar al contribuyente su derecho de defensa; por tanto, la ocurrencia de cualquiera de las causales para considerar como no presentada una declaración no opera ipso jure o de pleno derecho .

También es pertinente reiterar que, a diferencia de la declaración que no se presenta, la que se tiene por no presentada puede ser objeto de corrección, convertirse en título ejecutivo y comporta un principio de cumplimiento de la obligación tributaria .

El artículo 555-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 56 de la Ley 49 de 1990, norma vigente a la fecha de presentación de la declaración de IVA del bimestre 3 de 2000 (10 de junio de 2000) y a la de su corrección (6 de septiembre de 2001), dispone que para efectos tributarios, cuando la DIAN lo señale, los contribuyentes, responsables, agentes retenedores y declarantes deben identificarse mediante el número de identificación tributaria NIT que les asigne esa entidad .

Y, el artículo 602 ibídem prevé que la declaración de IVA debe contener, entre otros requisitos, la información necesaria para la identificación del responsable. Por información necesaria debe entenderse la suficiente para que la DIAN tenga certeza total acerca de quién cumple el deber formal de declarar, para lo cual basta el NIT, dado que es un número de identificación para fines tributarios que, de manera individual, asigna la Administración, con base en los datos personales del contribuyente, responsable, agente retenedor y declarante.

De manera coherente, el artículo 33 del Decreto 2588 de 1999, que fijó los lugares y plazos para declarar por el año 2000, señalaba que para efectos de la presentación de las declaraciones tributarias, el documento de identificación sería el "número de identificación tributaria" NIT asignado por la DIAN. Idéntica previsión traía el artículo 32 del Decreto 2662 de 2000, que fijó los lugares y plazos de las declaraciones de 2001.

A su vez, el artículo 580 [b] del Estatuto Tributario prevé como causal para tener como no presentada la declaración "cuando no se suministre la identificación del declarante o se haga en forma equivocada", pues, en uno y otro caso la Administración no puede determinar quién presentó la declaración.

No obstante, cuando un declarante informa su NIT y no indica su nombre o razón social, la DIAN está en capacidad de determinar, quién cumplió el deber formal de declarar, pues, se insiste, el NIT es un dato que identifica al contribuyente.

De manera coherente, si el NIT identifica al declarante, no se configura la causal del artículo 580 [b] del Estatuto Tributario para tener la declaración como no presentada, dado que, precisamente, el contribuyente suministró su identificación, y, ese dato, en armonía con los artículos 555-1 y 602 del Estatuto Tributario, constituye la información necesaria para que la DIAN determine quién declaró.

De otra parte, como con la indicación del NIT del declarante se cumple la finalidad de identificarlo plenamente, en aras de dar prevalencia al derecho sustancial, debe tenerse por

presentada la declaración que incluya tal dato, a pesar de que no se informe la razón social de quien declara. Una interpretación contraria, sólo haría prevalecer una formalidad sin tener en cuenta que la misma sólo tiene sentido si se cumple la finalidad para la cual se previó, que, en este caso, es la plena identificación de quien está obligado a declarar.

Dado que el NIT suministrado en la declaración de corrección de IVA del bimestre 3 de 2000 constituía la información necesaria para identificar a la declarante, a tal punto que la DIAN tenía absoluta seguridad de que era la actora, pues fue a ella y no a otra a quien le efectuó el análisis formal de la declaración para tenerla por no presentada (folio 2 c.a); y, que el proceso de validación de su declaración electrónica fue exitoso, como lo reconoció la demandada, dicha declaración debe tenerse por presentada, a pesar de que no se señaló la razón social, dato que, en consecuencia, resulta innecesario en este asunto.

Las razones expuestas son suficientes para confirmar la sentencia apelada.

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,

FALLA

CONFÍRMASE la sentencia de 27 de abril de 2006 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de FORD MOTOR DE COLOMBIA SUCURSAL contra LA DIAN.

RECONÓCESE personería a CARLOS FERNANDO GÓMEZ ROMÁN y a NIDIA AMPARO PABÓN PÉREZ como apoderados de la demandante y de la demandada, respectivamente.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

ASPECTOS DOCTRINALES

DOCTRINA DE LA DIAN

Concepto 022311 17 de marzo de 2009

De conformidad con lo establecido en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, esta Subdirección es competente para absolver en sentido general las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias relativas a los impuestos que administra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en tal sentido se da respuesta a su solicitud.

Consulta para efectos de cumplir la obligación de presentar la declaración de precios de transferencia, en caso de ventas a un país miembro de la CAN, prima la definición de vinculación económica de las decisiones 378, 379 y 578 de la CAN o la establecida en el artículo 260-1 del Estatuto Tributario?

Ante todo, se aclara que las decisiones 378 y 379 de la Comunidad Andina de Naciones solamente tenían efectos aduaneros y fueron sustituidas por la Decisión 571 "Valor en Aduana de las Mercancías Importadas" (Gaceta Oficial Nro. 1023 del 15 de diciembre de 2003).

Ahora bien, acerca de la naturaleza supranacional de la Decisión 578, es pertinente recordar lo manifestado en el Concepto Nro. 044634 del 6 de mayo de 2008:

"La Decisión 578 del 4 de mayo de 2004 de la Comisión de la Comunidad Andina de Naciones es el nuevo régimen supranacional para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal entre los Países Miembros de la CAN, en materia de impuestos sobre la renta y patrimonio.

La finalidad de los procesos de integración desde el punto de vista económico, es el crecimiento de los niveles de intercambio comercial entre los estados miembros hasta llegar prácticamente a su interdependencia, por lo que las soberanías nacionales involucradas deben realizar una serie de actuaciones de acoplamiento de sus estructuras con el mínimo costo social posible.

Se trata de un régimen transitorio de duración variable que permanecerá mientras dura la integración propiamente dicha, en el cual se hace prácticamente indispensable la transferencia de una parte de las soberanías nacionales a unas instituciones comunes que adquieren, con ello, un carácter supranacional.

La naturaleza supranacional del orden jurídico andino se expresa a través de

dos características que la doctrina ha denominado "Aplicación Directa" y "Preeminencia"

La aplicación directa, tiene su fundamento legal en los artículos 2° y 3° del "Tratado que crea el Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena" firmado en Cartagena el 28 de mayo de 1979 (Ley 17 de 1980, Diario Oficial 45459) y en el "Protocolo Modificador del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina", suscrito en la ciudad de Cochabamba, Bolivia, a los 28 días del mes de mayo de 1996, así.

"Artículo 2.- Las Decisiones obligan a los Países Miembros desde la fecha en que sean aprobadas por el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o por la Comisión de la Comunidad Andina.

Artículo 3.- Las Decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o de la Comisión y las Resoluciones de la Secretaría General serán directamente aplicables en los Países Miembros a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial de/Acuerdo, a menos que las mismas señalen una fecha posterior.

Cuando su texto así lo disponga, las Decisiones requerirán de incorporación al derecho interno, mediante acto expreso en el cual se indicará la fecha de su entrada en vigor en cada País Miembro."

Dichos principios comunitarios, han sido desarrollados por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, razón por la cual este Despacho se remite a lo expuesto en la Sentencia del proceso 3-AI-96, reiterada en el proceso 2-AI-97.

Así mismo, la Honorable Corte Constitucional ha sostenido, con fundamento en los artículos 9°, 150-16 y 227 Superiores, que la legislación expedida por el organismo supranacional goza de un efecto de prevalencia sobre las normas nacionales que regulan la misma materia y, por lo tanto, en caso de conflicto, la norma supranacional desplaza (que no deroga) – dentro del efecto conocido como preemption - a la norma nacional. (Sentencias C-809 de 2007, C-256 de 1998 y C-137 de 1996).

Dentro de ese proceso de integración, está involucrado el elemento tributario, respecto del cual, los Estados de cada uno de los Países Miembros deciden adoptar, de común acuerdo, un régimen que permita eliminar le doble imposición a las actividades de las personas naturales y jurídicas, domiciliadas en los Países Miembros de la Comunidad Andina, que actúan a nivel comunitario y establecer un esquema y reglas para la colaboración entre las administraciones tributarias con el fin de fomentar los intercambios entre ellos, atraer la inversión extranjera y prevenir la evasión fiscal.

Como se anotó, el mencionado régimen está plasmado actualmente en la Decisión 578 del 4 de mayo de 2004, la cual se fundamenta en los artículos 3, 22 literales a) y b). 30 literal c), 51 y 54 del Acuerdo de Cartagena, la Decisión 40 de la Comisión y el artículo 19 de la Decisión 292 también de la Comisión.

...

No sobra recordar que la interpretación y aplicación de /o dispuesto en esta Decisión tal y como lo consagra de manera expresa el artículo 20 de la

misma, se hará siempre de tal manera que se tenga en cuenta que su propósito fundamental es el de evitar doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario, y que no serán válidas aquellas interpretaciones o aplicaciones que permitan como resultado la evasión fiscal correspondiente a rentas o patrimonios sujetos a impuestos de acuerdo con la legislación de los Países Miembros."

En este orden de ideas, para efectos del régimen de precios de transferencia, en caso de ventas a un país miembro de la CAN, se aplica la definición de "Empresas asociadas o relacionadas" contenida en el artículo 7° de la Decisión 578 de 2004 de la Comunidad Andina de Naciones.

Finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiarla expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el icono de "Normatividad" -"técnica"-, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

**Concepto N° 020518
10-03-2009**

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, esta Dirección es competente para absolver en sentido general las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiarlo en lo de competencia de la Dirección de Impuestos Aduanas Nacionales, así como las que se formulen en materia presupuestal, contractual, laboral, de comercialización y disciplinarios por los funcionarios competentes al interior de la entidad.

Consulta con fundamento en el Oficio Nro. 042412 del 28 de abril de 2008, si ¿se debe presentar declaración tributaria por cambio de titular de la inversión extranjera, cuando se trata de una disminución de capital con efectivo reembolso de aportes (artículo 145 del Código de Comercio), pero el reembolso es por el total de los aportes del inversionista extranjero?

En el Oficio Nro. 042412 del 28 de abril de 2008, se concluyó que en el caso de reembolso de aportes a los accionistas, por disminución de capital social no obliga al inversionista a presentar declaración de renta por cambio de titular de inversión extranjera. Lo anterior en el entendido de que se trata de una restitución anticipada a los socios de una parte de los aportes efectuados, es decir que no se presenta retiro ni exclusión de ningún socio o accionista, sino que todos continúan como socios de la compañía y con el mismo porcentaje de participación en el capital. No obstante, en el caso objeto de consulta los

supuestos son completamente distintos.

Ahora bien, respecto a la posibilidad de que una sociedad anónima efectúe una reducción de capital con reembolso de aportes, en la cual sólo algunos de los accionistas participen de tal operación, se pronunció la Superintendencia de Sociedades mediante Concepto Nro. 37303 del 30 de septiembre de 2001, en los siguientes términos:

"En torno al tema objeto de consulta, es importante tener en cuenta que el principio general que señala el ordenamiento comercial es la prohibición para rembolsar total o parcialmente los aportes a los asociados antes de que la compañía haya pagado el pasivo externo –art 143 del Código citado-. Sin embargo, el legislador previó que la Superintendencia de Sociedades está facultada para autorizar la disminución de capital en cualquier sociedad no vigilada por la Superintendencia Bancaria o de Valores (num 7° art. 86 y 228 de la Ley 222/95). cuando tal operación implique un efectivo reembolso de aportes, siempre que el ente jurídico acredite el cumplimiento de alguno de los presupuestos de que trata del artículo 145 del Código de Comercio.

A la luz de las normas antes citadas, en concordancia con los artículos 122, 147 y 158 de la obra citada, fácilmente se concluye que la disminución de capital, como cualquier otra modificación, implica reforma estatutaria y como tal debe ser adoptada por la asamblea general de accionistas o junta de socios, con el lleno de las formalidades legales y estatutarias en cuanto convocatoria y quórum se refieren, condiciones que sumadas al carácter general de la decisión, es obligatoria para los (sic) todos los asociados, aún

para los ausentes o disidentes (art. 188 obra cit.).

En ese orden de ideas, la respuesta a su pregunta es afirmativa pues al no existir norma legal alguna que imponga como condición para la disminución de capital, con efectivo reembolso de aportes, que se apruebe en favor de todos y cada uno de los accionistas propietarios del capital suscrito y pagado de la sociedad, debe colegirse que es potestativo del máximo órgano social, cualquiera que sea el tipo societario de que se trate, acordar en cada caso las condiciones de la operación, cuya viabilidad está supeditada exclusivamente a la verificación de los presupuestos que señala el artículo 145 del C. de Co.

Respecto al segundo de los interrogantes, además de los argumentos precedentes, es pertinente citar el Oficio 300- 33793 de 13 de agosto pasado, copia del cual anexo para su información e ilustración sobre el tema, en el cual esta Entidad, previo análisis de las normas mercantiles y contables que regulan la materia, en el caso de una sociedad anónima en la que el máximo órgano social aprobó el reembolso del aporte de uno de sus accionistas al valor intrínseco superior al nominal de las acciones, conceptuó "...que nada se opone a que en una sociedad se apruebe el retiro voluntario de uno o más de sus asociados, con efectivo reembolso de aportes a un valor superior al nominal. siempre y cuando se den las condiciones económicas para tal efecto, esto es, que la prenda general que tienen los acreedores representada en activos patrimoniales, no sufra menoscabo frente a la operación que se proyecta, por eso le corresponde a la Superintendencia pronunciarse

previamente sobre esta disminución y además que el valor a cancelar, como ya se dijo, provenga de un estudio serio y cuidadoso de la situación real de la sociedad.

En este caso y como se desprende de lo dispuesto en el artículo 145, relacionado con la disminución del capital social, es claro que el legislador no se refirió a la forma de valorar los aportes de los asociados en el caso de un retiro voluntario, donde obviamente ha de colegirse que los interesados pueden fijar los términos de la negociación en cuyo caso, el máximo órgano social aprobará la disminución del capital social con efectivo reembolso de aportes al asociado que se retira y el valor a pagar, el cual podrá ser igual superior, o inferior al valor nominal de la acción..". (subrayado fuera de texto).

En este contexto, como quiera que en el caso planteado se presenta un retiro o exclusión de un socio o accionista, se configura una transferencia de la titularidad de las acciones o aportes y surge la obligación de presentar la declaración por el cambio de titular de la inversión

Para resolver las preguntas relacionadas con el contenido de la declaración de renta, quién la debe firmar y cuáles impuestos se pueden generar, comedidamente le invitamos a consultar el Decreto Reglamentario 1242 del 19 de mayo de 2003, el artículo 19 del Decreto Reglamentario 4680 del 12 de diciembre de 2008 y la cartilla de la declaración del impuesto sobre la renta que anualmente publica la DIAN.

Finalmente le manifestamos que la Dirección de impuestos y Aduanas

Nacionales, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el icono de "Normatividad« -"técnica"-, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica«.

DOCTRINA DEL MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

**Concepto N° 007413
19-03-2009**

Mediante oficio radicado en esta Dirección con el número y fecha del asunto, remite usted un cuestionario de 15 preguntas presentadas por las Cámaras de Comercio del Valle a esa dependencia en consideración a que serán responsables de la liquidación y recaudo del impuesto. Al respecto, previo a la atención de su solicitud, es necesario efectuar las siguientes consideraciones: la primera, la administración y control del impuesto corresponde a los departamentos de conformidad con el artículo 235 de la Ley 223 de 1995, por lo que en principio la competencia para absolver las consultas de los responsables es de la administración tributaria departamental, a través de los funcionarios designados para el efecto, quienes deben contar con los conocimientos necesarios para ello. La segunda, si bien dentro de nuestras funciones se encuentra la asesoría en materia tributaria y financiera a las entidades territoriales, la misma no puede implicar la coadministración, ni el vaciamiento de competencias en esta Dirección, por lo que le sugerimos

hacer un uso más racional del derecho de petición de consulta.

De otra parte, se precisa que las respuestas se ofrecen en los términos y con los alcances del artículo 25 del C.C.A, esto es de manera general, sin efectos obligatorios ni vinculantes, y sin comprometer la responsabilidad de este Ministerio.

“1 Dentro de las excepciones del impuesto de registro se encuentran los cambios o mutaciones de los comerciantes (ej. Cambio de dirección, de teléfono, de actividad comercial) y los de su establecimiento de comercio, e igualmente la cancelación de su matrícula mercantil?”

“2. Cuando existe cambio de domicilio para Tulúa y los documentos que adjuntan uno de ellos es una escritura que en su momento canceló dos actos de registro, para su inscripción en Tulúa este sería un acto sin cuantía, uno solo por el documento o uno por cada acto ya registrado”

En relación con estos dos interrogantes, remitimos copia del Oficio 017934 del 25 de junio de 2008, en el cual esta Dirección se pronunció al respecto.

En cuanto a la cancelación de la matrícula mercantil, si bien el inciso segundo del artículo 1º del Decreto Reglamentario 650 de 1996, establece que *“La matrícula mercantil o su renovación... no se consideran actos, contratos o negocios jurídicos documentales”*, con lo cual dichos actos no están sujetos al impuesto, la norma no se refirió expresamente a la cancelación, por lo que este acto encuadraría dentro del literal m) del

artículo 6 *ibídem*, el cual incluye “La cancelación de inscripciones en el registro”, como un acto sin cuantía, esto es, sujeto al impuesto.

3. En la constitución de las entidades sin ánimo de lucro se liquida el impuesto también por cada nombramiento?

“5. En la constitución de las sociedades y demás personas jurídicas comerciales se liquida el impuesto con cuantía sobre el valor del capital y además se liquida también sin cuantía por cada nombramiento contenido en el documento?”

“6. En las reformas que no incorporan valores, se liquida impuesto por cada una de las reformas o se realiza una sola liquidación por la suma de todas las reformas contenidas en el documento”

En respuesta a estos dos interrogantes, remitimos copia del Oficio No. 021989 de 2006, en el cual se da respuesta a estos interrogantes.

“4. En la constitución de fundaciones y cooperativas que incorporan valores por su patrimonio y capital, respectivamente, se liquida con cuantía sobre estos valores o se liquida sin cuantía?”

En principio debe precisarse que de conformidad con los artículos 143, 144 del Decreto 2150 de 1995, la constitución de este tipo de sociedades debe efectuarse mediante escritura, sujeta a registro en las Cámaras de Comercio, por lo que dicho acto está sujeto a registro en los términos del

artículo 226 de la Ley 223 de 1995, y el artículo 1º del Decreto 650 de 1996. Ahora bien, el contenido mínimo de la escritura de constitución fue establecido por el artículo 40 *ibídem*, el cual incluye el patrimonio y la forma de hacer los aportes. Así mismo, el artículo 10 del Decreto 427 de 1996, el cumplimiento de los requisitos formales para la procedencia de su constitución y registro será verificado por las Cámaras de Comercio, “en la misma forma establecida en el Código de Comercio para las sociedades comerciales”.

En cuanto al impuesto de registro, es del caso anotar que la normatividad vigente que lo regula no establece ningún tipo de tratamiento especial para estas figuras, por lo que, atendiendo a su asimilación a las demás sociedades comerciales, consideramos que deberá sujetarse a las reglas establecidas, en cuanto a la base gravable, para la inscripción de contratos de constitución o reforma de sociedades y otros actos de que trata el artículo 8º del Decreto 650 de 1996, esto es que el impuesto se liquidará “sobre el valor del capital suscrito. Si se trata de constitución de sociedades limitadas o asimiladas o de empresas unipersonales, el impuesto se liquidará sobre el valor del capital social o del patrimonio asignado, en cada caso”.

“7. Cuando el cambio de domicilio ocurre entre las Cámaras de Comercio ubicadas en el mismo departamento, ¿hay lugar a aplicar el literal d del artículo 6 del decreto 650 de 1996?”

“8. ¿A qué se refiere el artículo 8 *ibídem*, literal a inciso tercero “En caso de simple cambio de jurisdicción sobre hechos gravables que ya cumplieron con el pago del

impuesto de registro, no habrá lugar a un nuevo pago? ¿El cambio de jurisdicción se refiere al cambio de domicilio a un municipio de la jurisdicción de la Cámara de Comercio o a un cambio de domicilio a la jurisdicción de otra Cámara de comercio?

En relación con estos dos interrogantes, remitimos copia del Oficio 017934 del 25 de junio de 2008, en el cual esta Dirección se pronunció al respecto.

“9 Cuando un contrato de prenda abierta sin tenencia del acreedor establece que garantiza obligaciones hasta por ejemplo, \$5.000.000 millones y no indica el valor del primer desembolso, ¿cuál sería la base para cobrar el impuesto de registro, o se cobraría sin cuantía o sobre la cuantía de las obligaciones que garantiza?”

Sobre este tema, esta Dirección se pronunció mediante Oficio No. 029632 de 2003, copia del cual acompaña este escrito.

“10. ¿Cuál es la base jurídica para cobrar el impuesto de registro sobre un contrato de arrendamiento? El valor del canon de arrendamiento por un mes o por la vigencia del contrato.”

“11. ¿Cómo se liquidaría el impuesto cuando el contrato de arrendamiento es a término indefinido y cuál es la base jurídica del concepto?”

En relación con este interrogante, es menester recordar que el hecho generador del impuesto de registro, según voces del artículo 226 de la ley 223 de 1995, “Está constituido por la

inscripción de actos, 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”; en igual sentido dispone el artículo 1º del Decreto 650 de 1996, que “***Están sujetas al impuesto de registro, en los términos de la Ley 223 de 1995, las inscripciones de los documentos que contengan actos, providencias, contratos o negocios jurídicos en que los particulares sean parte o beneficiarios que, por normas legales, deban registrarse en las Cámaras de Comercio o en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos”***.”

Ahora bien, de la revisión de la normatividad legal vigente que regula el registro de actos, contratos o negocios jurídicos, tanto en la instancia de las Cámaras de Comercio como de las Oficinas de registro de Instrumentos Públicos¹[1], no es posible colegir que los contratos de arrendamiento deban ser registrados por mandato legal; lo anterior, sin perjuicio de la posibilidad de que sean registrados a voluntad de las partes.

Así las cosas, en concordancia con las normas citadas, y bajo el entendido de que no existe obligación legal de registrar contratos de arrendamiento, dable resulta colegir que el registro de este tipo de contratos no genera el impuesto de registro.

“12. Cuando se trata de cambios de domicilio de las sociedades ¿se cobra el impuesto de registro sobre las escrituras públicas y

documentos de reforma emitidos con anterioridad a la expedición del decreto 650 de 1996? Teniendo en cuenta que al momento de la celebración del acto jurídico no era obligación cancelar el impuesto.”

Para dar respuesta a este interrogante, es preciso recordar que de conformidad con el artículo 228 de la Ley 223 de 1995, y el artículo 2º del Decreto 650 de 1996, el impuesto de registro se causa en el momento de la solicitud de inscripción en el registro, de tal manera, que aún tratándose de actos que otrora no estaban sujetos al impuesto de registro, si hoy día están sometidos al régimen del gravamen, forzoso se hace concluir que deberá causarse y cobrarse el impuesto en los términos de la normatividad legal vigente, para el caso concreto, el literal d) del artículo 650 de 1996.

La norma referenciada coadyuva a la conclusión a la cual se arriba, puesto que de su lectura se evidencia que el cambio de domicilio genera efectivamente el impuesto teniéndose como un acto sin cuantía, por lo que debe entonces afirmarse que el cambio de domicilio, aún siendo de sociedades constituidas antes de la vigencia de la Ley 223 de 1995 y el Decreto 650 de 1996, causa el impuesto al momento de la solicitud de la inscripción del acto, en este caso, el cambio de domicilio.

“13. Cuando se reciben documentos por cambio de domicilio que constan están inscritos en la Cámara origen y allegan constancia de haber realizado el pago de impuesto, se debe cobrar el valor de un acto sin cuantía por cada documento que alleguen o con la simple constancia de haber cancelado el impuesto respectivo cuando se hizo la

inscripción inicialmente es suficiente”

En relación con este interrogante, remitimos copia del Oficio 017934 del 25 de junio de 2008, en el cual esta Dirección se pronunció al respecto.

En relación con el último apartado de su escrito, se reitera lo expresado en la respuesta al interrogante número 12, aclarando que no se causarán intereses de mora toda vez que la solicitud del registro debe entenderse en la fecha actual y no en aquella en la cual se inscribió inicialmente.

DOCTRINA DE LA SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES

**Oficio 115-057942
27-03-2009**

**REF: Inhabilidades del Revisor
Fiscal**

Me refiero a su escrito enviado a través de la WebMaster radicado en esta Entidad con el número 2009-01-086140 el pasado 13 de marzo, mediante el cual formula los siguientes interrogantes:

1.- Una persona natural con un establecimiento de comercio inscrito en cámara de comercio, que presenta estados financieros suscritos por representante legal, revisor fiscal y contador (ver anexo), incurre en alguna inhabilidad al ser el revisor fiscal la misma persona que ostenta dentro de la empresa el cargo de Gerente Administrativo y Financiero?

2.- En caso sea positiva la respuesta nos indique que clase de inhabilidad y para que efectos?

3- Es inhábil la empresa como tal o la persona que firma como revisor fiscal? Es causal de mala conducta disciplinable el ostentar cargo de gerente administrativo y financiero y revisor fiscal simultáneamente?

4.- Los estados financieros como están suscritos son válidos?

Sea lo primero aclararle que las consultas que se presentan a esta Entidad se resuelven de manera general, abstracta e impersonal, de acuerdo con las facultades conferidas en ejercicio de las atribuciones de inspección, vigilancia y control de las sociedades comerciales expresamente señaladas en la Ley 222 de 1995 y se circunscribe a hacer claridad en cuanto al texto de las normas de manera general, para lo cual armoniza las disposiciones en su conjunto de acuerdo al asunto que se trate y emite su concepto, ciñéndonos en un todo a las normas vigentes sobre la materia.

De acuerdo con la precisión anterior, no le corresponde a esta Entidad pronunciarse en aspectos relacionados estrictamente con el ejercicio profesional del Contador Público, no obstante con el ánimo de hacer claridad y brindar orientación al peticionario frente a los interrogantes planteados nos permitimos manifestarle lo siguiente:

1. De acuerdo con lo preceptuado en el numeral 3º del artículo 205 del Código de Comercio no pueden ejercer el cargo de revisor fiscal quienes desempeñen en la misma compañía o en sus subordinadas cualquier otro

cargo, aclarando que quien haya sido elegido como revisor fiscal, no podrá desempeñar en la misma sociedad ni en sus subordinadas ningún otro cargo durante el período respectivo.

2. Lo referido en el numeral anterior se enmarca dentro del concepto de inhabilidad toda vez que esta es una condición legal propia de quien aspira a ejercer el cargo que impide su elección y nombramiento, cuya inobservancia puede significar al Contador Público que actúa como Revisor Fiscal una sanción de carácter disciplinario.

3. La institución de la revisoría fiscal no está contemplada por el ordenamiento jurídico para personas naturales comerciantes, ya que estas no se equiparan a una sociedad persona jurídica ni a una sucursal de compañía extranjera. Dicho en otras palabras, las personas naturales que ejercen actividades de naturaleza comercial no están obligadas a tener revisor fiscal. En consideración a lo antes expuesto, es necesario aclarar, para el caso que nos ocupa, que si el comerciante consideró efectuar el nombramiento del Revisor fiscal este profesional está obligado a actuar, en el curso de su ejercicio profesional, con sujeción a lo dispuesto en el artículo 8º de la Ley 43 de 1990, es decir que debe observar las normas de ética profesional, actuar con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, cumplir las normas legales vigentes y vigilar que el registro e información contable se fundamente en principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

Así las cosas, el revisor fiscal debe actuar con total independencia de acción y de criterio, aspectos sobre los cuales la Junta Central de Contadores

en las consultas 331 y 332 del 27 de mayo de 1999, señaló:

“El revisor fiscal debe cumplir con las responsabilidades que le asigne la ley y su criterio debe ser personal, basado en las normas legales, en su conciencia social y en su capacidad profesional. En todo caso **su gestión debe ser libre de todo conflicto de interés que le reste independencia y ajena a cualquier tipo de subordinación respecto de los administradores** que son, precisamente, los sujetos pasivos de su control” (el resaltado es nuestro)

En los anteriores términos se responde su consulta.

**Concepto N° 220-049421
11-03-2009**

ASUNTO: Revisoría Fiscal - Auxiliares o colaboradores del revisor fiscal independencia en el ejercicio de sus funciones.

Me refiero a su comunicación radicada con el número 2009-01-042603, mediante la cual consulta lo siguiente: “De acuerdo con lo contenido en el artículo 4.3 de la Circular Externa 115 emitida el 22 de octubre de 2008 por la Superintendencia de Sociedades, la cual indica “En ningún caso los auxiliares o colaboradores del Revisor Fiscal podrán ser empleados del ente económico o estar vinculados a él mediante cualquier modalidad contractual que pueda implicar una subordinación a este o a su administrador”, se debe interpretar que las personas contratadas por la entidad como auxiliares del Revisor Fiscal no podrán seguir desempeñando dicho

cargo y podrán ser despedidas en atención al cumplimiento de dicha norma. O por el contrario se puede interpretar que el legislador quiso decir que los auxiliares del revisor fiscal no podrán desempeñar ningún otro cargo en el ente económico que los contrató como auxiliares del revisor fiscal, en armonía a la prohibición establecida por el artículo 205 del Código de Comercio.”

Sobre el particular y en aras de dar contestación a su consulta, es preciso transcribir el texto del artículo de la circular 00011, del 22 de octubre de 2008, así:

“4.3. Nombramiento de auxiliares y otros expertos.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 210 del Código de Comercio, cuando las circunstancias así lo exijan, a juicio del órgano competente, el revisor fiscal puede tener auxiliares u otros colaboradores nombrados y removidos libremente por él, que obran bajo su dirección y responsabilidad, con la remuneración que fije la asamblea, sin perjuicio que los revisores fiscales tengan colaboradores y auxiliares contratados y remunerados libremente por ellos.

En ningún caso los auxiliares o colaboradores del revisor fiscal podrán ser empleados del ente económico o estar vinculados a él mediante cualquier modalidad contractual que pueda implicar una subordinación a éste o a su administración.

Para lograr una comprensión del ente económico y aplicar procedimientos adicionales en respuesta a los riesgos evaluados, el revisor fiscal puede obtener, conjuntamente con éste o

independientemente, evidencia de auditoría a manera de informes, opiniones, valuaciones y declaraciones de un experto”

De la referida disposición se infiere que la interpretación de la norma, coincide con la apreciación que propone en el último párrafo de su escrito, cuando expresa que lo que el legislador quiso decir fue que los auxiliares del revisor fiscal no pueden desempeñar ningún otro cargo en la sociedad que los contrató, o en la que cumplen sus funciones, por cuanto lo que se pretende es lograr la independencia del revisor fiscal, como en efecto se describe en otro aparte de la circular, así:

“5.1.2 El Contador Público debe tener independencia mental en todo lo relacionado con su trabajo, para garantizar la imparcialidad y objetividad de sus juicios.

No pueden existir circunstancias o situaciones que interfieran en su juicio objetivo. Por lo tanto, es indispensable que el revisor fiscal observe lo dispuesto en el código de ética de la profesión, los principios de objetividad, independencia, integridad, confidencialidad, responsabilidad, observancia de las disposiciones normativas, actualización y competencia profesional, difusión y colaboración, respeto entre colegas y conducta ética.”.

En consecuencia, a juicio de esta Oficina, quien sea designado como auxiliar de un revisor fiscal, directamente por la sociedad o por quien se desempeñe como

revisor, no puede desempeñar ningún otro cargo en la compañía en la que se desempeña el revisor fiscal, pues ello

podría afectar la independencia del órgano de fiscalización.

En los anteriores términos se ha dado contestación a su consulta, no si antes anotarle que el presente oficio tiene los alcances del artículo 25 del Código Contencioso Administrativo.

Oficio 220-044409
Febrero 27 de 2009

ASUNTO: DERECHO DE INSPECCION EN UNA SOCIEDAD LIMITADA

Me refiero a su escrito radicado con el número 2009- 01- 051720, mediante el cual formula a esta Entidad una consulta sobre varios aspectos relacionados con el derecho de inspección en una sociedad limitada, en los siguientes términos:

1.- En una sociedad limitada(LTDA) en especial y en cualquier tipo societario en general, ¿puede el administrador exigir a los socios que para el ejercicio del Derecho de Inspección deban manifestar por escrito que hacen uso de tal derecho, que el escrito sea presentado con determinada antelación (ejemplo con dos (2) días de antelación) e indicando qué documentos quieren consultar?

2.- Igualmente ¿puede el administrador disponer que una persona de la empresa supervise o vigile los documentos que van a ser consultados?

3.- Adicionalmente ¿el administrador puede negar el acceso a los socios a los documentos contables de la empresa aduciendo que no está el contador para que los muestre o que

no sabe dónde están los documentos y que por tanto es necesario esperar a que esté el contador?

4.- ¿Bajo las anteriores hipótesis, el administrador estará incurso en las sanciones previstas en el artículo 48 de la Ley 222 de 1995?

Al respecto, entra el Despacho a resolver sus inquietudes en el mismo orden en que fueron planteadas:

1.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 369 del Código de Comercio, “Los socios tendrán derecho a examinar en cualquier tiempo, por sí o por medio de un representante, la contabilidad de la sociedad, los libros de registro de socios y de actas y en general todos los documentos de la compañía”. (El llamado es nuestro).

Del estudio de la norma ante transcrita se desprende: i) que los socios de una sociedad de responsabilidad limitada pueden ejercer el derecho de inspección en cualquier tiempo, es decir, en el momento en que el asociado así lo considere conveniente, lo cual significa que dicho derecho no está circunscrito a ningún período o lapso determinado como ocurre en las sociedades anónimas; ii) que este derecho puede ser ejercido directamente o por un representante, esto es, que al titular del derecho es a quien le corresponde determinar si hace uso del mismo personalmente o, por el contrario, designa una persona para tal fin; y iii) que el examen lo puede hacer sobre los libros y documentos de la compañía.

Como se puede apreciar, el legislador no reglamentó la forma como se debía ejercer el aludido derecho, v. gr., que la manifestación para hacer uso del

mismo deba hacerse por escrito; que éste sea presentado con determinada antelación; que se debe indicar los documentos que van a ser consultados, etc., simplemente estableció una pautas generales para el ejercicio de aquel.

Lo anterior, no obsta para que los asociados deban someterse a las pautas que en este tipo sociedades se fijan en orden a permitir el derecho de inspección, pues, como es sabido, éste no puede convertirse en un hecho perturbador del funcionamiento de la compañía, ni mucho menos en un obstáculo que dificulte el ejercicio de este derecho a los demás asociados.

Ahora bien, es de observar que el derecho de inspección no tiene el carácter de absoluto e ilimitado, toda vez que en ningún caso este derecho se puede extender a documentos que versen sobre secretos industriales o a datos que de ser divulgados, pueden ser utilizados en detrimento de la sociedad (inciso primero del artículo 48 de la Ley 222 de 1995).

2.- Al tenor de lo dispuesto en el artículo 66 del Estatuto Mercantil, “El examen de los libros se practicará en las oficinas o establecimientos del comerciante y en presencia de éste o de la persona que lo represente...” (la subraya por fuera del texto original), norma aplicable por analogía al examen de los documentos.

Del estudio de la disposición antes citada, se colige, de un lado, que el examen de los libros y papeles del comerciante, para el caso que nos ocupa, los libros y documentos de la sociedad de responsabilidad limitada, debe llevarse a cabo en el domicilio principal de ésta, incluido el derecho de

inspección que le asiste a sus asociados, y de otro, que dicho examen debe hacerse con la presencia del comerciante o de la persona que lo represente, esto es, tratándose de una sociedad comercial, del representante legal o de la persona que este delegue para tal efecto, esto último, a juicio de esta entidad, con el fin de evitar que se sustraigan documentos o verificar que la entrega de los mismos se haga de conformidad con los que fueron puestos a disposición del asociado (s).

3.- El hecho que no esté el contador de la compañía o que el representante legal de ésta desconozca donde están los libros y documentos de la misma, no es óbice para que dicho representante pueda permitir a los asociados el ejercicio del derecho de inspección sobre aquellos, pues, tal como quedó expuesto, el derecho de inspección debe ser ejercido única y exclusivamente en el lugar donde funcionen las oficinas de administración del domicilio principal de la sociedad, y en tal virtud, el gerente de la sociedad, no puede sustraerse a la obligación de poner a disposición de los interesados los documentos sociales respectivos, so pena de hacerse acreedor a la sanción prevista en la ley.

Es de advertir que es deber de los administradores tener a disposición de los asociados en forma permanente los libros y demás documentos que señale la ley, en otras palabras, dicha información debe encontrarse disponible al momento en que cualquiera de ellos acuda a las oficinas de la sociedad para su inspección. En todo caso, y en el evento de que la administración tenga que ubicar los documentos que no hayan sido suministrados, la búsqueda de los mismos debe adelantarse de manera

diligente, procurando siempre dar un trato equitativo a todos los socios y respetar el ejercicio del derecho de inspección a los mismos (numeral 6. del artículo 23 de la Ley 222 de 1995).

4.- El inciso tercero del artículo 48 ejusdem, señala que “Los administradores que impidieren el ejercicio del derecho de inspección o el revisor fiscal que conociendo de aquel incumplimiento se abstuviere de denunciarlo oportunamente, incurrirán en causal de remoción. La medida deberá hacerse efectiva por la persona u órgano competente para ello o, en subsidio, por la entidad gubernamental que ejerza la inspección, vigilancia o control del ente”. (Se subraya).

Del análisis del inciso en mención, se concluye claramente que cuando los administradores impidan el ejercicio del derecho de inspección incurrirán en causal de remoción, medida que hará efectiva la entidad que ejerza inspección, vigilancia o control sobre el ente jurídico, previa verificación de tal hecho a través de una investigación administrativa, si el órgano competente para ello se abstiene de hacerlo, lo que no impide que se impongan las sanciones que de carácter pecuniario autoriza la ley para quienes violen las disposiciones legales o estatutarias o incumplan las órdenes impartidas por la Superintendencia de Sociedades (numeral 29, artículo 2º del Decreto 1080 de 1996).

Finalmente, para una mayor información sobre los temas planteados, se le sugiere consultar la página electrónica de la Entidad cuya dirección es: www.supersociedades.gov.co.

Oficio 220-042836
Febrero 23 de 2009

ASUNTO: Representación Legal- El administrador no está facultado para delegarla.

Me refiero a su escrito radicado con el número 2009-01-003397, donde previa transcripción de un poder, otorgado mediante escritura a un tercero, consulta: "si es posible que mediante un poder general el representante legal suplente de la compañía pueda delegarse la representación legal de la misma, sin estar aprobado ni en junta Directiva, ni en Asamblea de Accionistas ni estar registrada esta designación en la Cámara de Comercio".

Sobre el particular, es preciso manifestarle que esta Superintendencia cuenta con facultades para absolver en abstracto consultas sobre temas de naturaleza estrictamente societaria (artículos 25 C.C.A. y 2º Num. 18 Dec 1080 de 1996), y no para pronunciarse respecto de asuntos de carácter contractual como resulta el planteado en su escrito, por lo tanto la respuesta será dada en términos generales.

En este orden y con el ánimo de situar el análisis propuesto dentro del ámbito del ordenamiento jurídico, debe precisarse que el tema debe resolverse a la luz de los conceptos de representación legal y mandato, los que difieren sustancialmente en su origen, pues mientras el primero tiene sustento en la ley, el segundo, deriva de un contrato de mandato a través del cual, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 1262 del Código de Comercio, "una parte se obliga a celebrar o ejecutar uno o más actos de comercio por cuenta de otra. El mandato puede

conllevar o no la representación del mandante y conferida la representación, se aplicarán además las normas del Capítulo II del título I de este libro"..

En torno a la representación legal el doctor Jose Ignacio Narváez en su obra " Teoría General de las Sociedades, segunda edición, página 223, afirmó lo siguiente "Y lo peculiar de la representación de las sociedades radica precisamente en que es un órgano de gestión externa impuesto por la ley. Aunque los poderes y facultades de éste pueden ser limitados o restringidos en los estatutos y la designación del representante también se regula en sus cláusulas, la función del representante es de doble faz, es decir, activa cuando el representante ejecuta la voluntad de la sociedad en nombre de ésta; y pasiva cuando recibe para la sociedad cualquier declaración de voluntad que la afecte. La actuación del representante legal genera directa e inmediatamente efectos entre el tercero y la sociedad. Por eso se afirma que representar significa declarar la propia voluntad creando una relación jurídica ajena, puesto que los efectos no se radican en el representante sino en el representado".

El carácter legal de la **representación legal** de la sociedad, está plenamente confirmada por numerosas disposiciones entre las que se cuentan los artículos 110 numeral 12, 274, 179 y 440 del Código de Comercio, ésta constituye parte del sistema de la personificación jurídica de la sociedad como persona jurídica, capaz de adquirir derechos, contraer obligaciones y de llevar a cabo todos los actos que se relacionan con la administración del patrimonio social y a

su vez, lo que determina la imposibilidad jurídica para transferirla por la vía de un contrato, pues solo la sociedad, por conducto del órgano social competente, tiene la facultad de designar la persona que la represente.

Lo anterior no significa que no existan en la vida de los negocios otras personas que colaboren con el empresario cumpliendo funciones de representación, través de distintos contratos vr. gr. el de preposición por intermedio de un factor, quien actúa como un mandatario del empresario en la administración de un establecimiento de comercio en los términos del artículo 263 del Código de Comercio; o el de agencia comercial, en los términos del artículo 1317 del Código de Comercio, o de cualquier otro, sin que esta alternativa legal de carácter mercantil implique la delegación de la representación legal de la sociedad.

En este mismo sentido este Despacho mediante el oficio 220-044596 del 26 de octubre de 2001, expresó lo siguiente: "se debe concluir que si bien en ejercicio de las funciones que le corresponde al representante legal puede extender poderes representativos ocasionalmente a personas para que apoderen a la sociedad ya ante instancias judiciales o administrativas (poder especial), o cuando el factor queda facultado para las relaciones y negocios de la sucursal o agencia cuya administración se le encomienda (poder general), ello desde ningún punto de vista significa que el administrador pueda a través de este medio desligarse de las responsabilidades que competen y trasladarlas a un tercero pues como se anotó, la representación legal es unitaria, es decir, **el representante legal se encuentra sometido a las**

directrices que le trace el órgano que lo designa, y "carece de individualidad propia, distinta de la persona que representa, pues como forma un todo con ella, los contratos que celebre y los actos que realice dentro de los poderes y facultades legales o estatutarios, afectan al ente jurídico como propios...", por lo que se reitera las facultades entregadas no pueden desplazarse por propia voluntad"

En los anteriores términos hemos dado contestación a su consulta, no sin antes manifestarle que el presente oficio, tiene los alcances del artículo 25 del Código Contencioso Administrativo.

DOCTRINA DE LA SUPERINTENDENCIA DE INDUSTRIA Y COMERCIO

**Concepto Oficina Jurídica 09004779
25-03-2009**

Asunto. Inscripción de los contratos de fiducia en el Registro Mercantil.

"1. Consideraciones Generales

En los términos del artículo 123 de la Ley 1116 de 2006, el régimen de publicidad de los contratos de fiducia mercantil que consten en documento privado es el siguiente:

"Artículo 123. Publicidad de los contratos de fiducia mercantil que consten en documento privado. Los contratos de fiducia mercantil que consten en documento privado deberán inscribirse en el Registro Mercantil de la Cámara de Comercio con jurisdicción en el domicilio del fiduciante, sin

perjuicio de la inscripción o registro que, de acuerdo con la clase de acto o con la naturaleza de los bienes, deba hacerse conforme a la ley”.

Dicha disposición, de carácter general, fue reglamentada parcialmente por el Decreto 2785 de 2008, en el cual tan sólo se hizo referencia a la inscripción en el registro mercantil de los contratos, las modificaciones y las terminaciones de las fiducias mercantiles con fines de garantía.

(...)

En la medida en que su consulta se centra, esencialmente, en elucidar la forma de aplicar en el tiempo tanto la Ley 1116 de 2006 como el Decreto 2785 de 2008, resulta procedente hacer algunas precisiones sobre este aspecto en concreto.

El artículo 40 de la Ley 153 de 1887, por la cual se adiciona y reforman los códigos nacionales, la Ley 61 de 1886 y la Ley 57 de 1887, señala lo siguiente:

“Las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de los juicios prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deben empezar a regir.

Pero los términos que hubieren empezado a correr, y las actuaciones y diligencias que ya estuvieren iniciadas, se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación”.

Con base en lo expuesto, es evidente que las preguntas objeto de su consulta se enmarcan dentro de dos (2) escenarios: (i) el de las situaciones jurídicas acaecidas con anterioridad a la entrada en vigencia de las normas objeto de estudio y (ii) el relativo a los

actos expedidos con posterioridad a la entrada en vigencia de dichas normas.

De conformidad con la normativa vigente y según se indicó anteriormente, se debe hacer una distinción clara para efectos de la función que deben adelantar las Cámaras de Comercio en su labor de operadores del registro mercantil. En esa medida, para efectos de definir cuáles actos y contratos de fiducia mercantil (incluyendo sus modificaciones y su terminación) deben ser inscritos, se deberán seguir los criterios interpretativos que se exponen en el numeral 2 del presente escrito en el cual damos respuesta individual a los interrogantes que usted nos formuló.

2. Respuesta a interrogantes concretos

Para efectos de una mayor claridad, procedemos a absolver sus interrogantes en el mismo orden en que fueron planteados:

2.1 ¿Si el contrato de fiducia mercantil se ha celebrado con anterioridad a la expedición de la Ley 1116 del 2006, el contrato deberá también inscribirse por el fideicomitente en el registro mercantil de la Cámara de Comercio con jurisdicción en el domicilio del fiduciante?

En los términos expuestos en la primera parte de este escrito, reiteramos que, en opinión de esta Superintendencia, los comerciantes no están obligados a inscribir en el registro mercantil los contratos de fiducia mercantil que hayan sido celebrados con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1116 de 2006, sin perjuicio de lo establecido en el artículo

146 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero².

2.2 ¿Cuál es el procedimiento a seguir respecto de las modificaciones y terminaciones actuales de contratos celebrados con anterioridad a la vigencia de la ley?

Las modificaciones actuales y la terminación de los contratos de fiducia mercantil que se presenten con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1116 de 2006, pero que recaigan sobre contratos anteriores a dicha entrada en vigencia, sí deberán ser inscritos en el registro mercantil que llevan las Cámaras de Comercio con el alcance que se explica en los párrafos siguientes. Dicho registro se realizará en el libro XX del Registro Mercantil, relativo a los contratos de fiducia mercantil, haciendo referencia expresa al contrato principal³.

Como se comentó ampliamente, no existe necesidad de inscribir aquellos contratos que se hayan perfeccionado antes de la entrada en vigencia de la Ley 1116 de 2006 pero sí deberán inscribirse obligatoriamente aquellos actos posteriores, cobijados por la ley y por sus normas reglamentarias en la medida en que se enmarquen dentro de los presupuestos del Decreto 2785 de 2008.

Para efectuar el registro en la respectiva Cámara de Comercio, se debe tener en cuenta que éste sólo aplica para los siguientes actos o contratos:

(i) Los contratos de fiducia mercantil que consten en documento privado (art. 123, Ley 1116 de 2006);

(ii) Las modificaciones a los contratos de fiducia mercantil con fines de garantía, que hagan referencia a la clase de contrato, las partes y los bienes fideicomitidos, celebrados por las personas naturales comerciantes y las jurídicas no excluidas de la aplicación del régimen de insolvencia y que consten en documento privado (art. 1, Decreto 2785 de 2008), y

(iii) Las terminaciones de los contratos de fiducia mercantil con fines de garantía, celebrados por las personas naturales comerciantes y las jurídicas no excluidas de la aplicación del régimen de insolvencia y que consten en documento privado (art. 1, Decreto 2785 de 2008).

2.3 ¿Qué sucede con las modificaciones adoptadas con anterioridad a la vigencia de la Ley?

Las modificaciones de los contratos de fiducia mercantil que se hayan adoptado con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1116 de 2006, recibirán el mismo tratamiento de los contratos principales de fiducia mercantil a los cuales hagan referencia y, en esa medida, no deberán ser inscritos en el registro mercantil, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 146 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero.

2.4 Existen negocios fiduciarios en los cuales le otorgan facultades a las fiduciarias para suscribir acta de liquidación unilateral o eventos en los cuales no existe ningún documento que acredite dicha terminación. ¿En estos casos cual es el documento idóneo para que la Cámara registre la terminación del contrato de fiducia?

En la medida en que tanto la Ley 1116 de 2006 como el Decreto 2785 de 2008 califican la inscripción de los contratos de fiducia mercantil, limitando su inscripción a aquellos que consten en documento privado, en concepto de esta Superintendencia se debe entender que el acta de liquidación del contrato, es un documento idóneo que acredita dicha terminación y como tal debe ser de recibo su inscripción. Ahora bien, se debe aclarar que pueden existir documentos diferentes al acta de liquidación del contrato que evidencien la terminación del contrato y que, en esa medida, puedan ser inscritos para tal efecto en el registro mercantil.

2.5 ¿En las fiduciarias existen cesiones de la posición contractual del fideicomitente, beneficiario o de la sociedad fiduciaria que no se hacen por escritura pública dada la cuantía del impuesto de timbre que produce dicha actuación, generándose una simple nota de notificación al fiduciario para que este la acepte y proceda a modificar sus registros internos en cuanto a su nueva posición contractual. ¿En este evento cual sería el documento idóneo, para que la Cámara registre esta modificación?(...)”.

En línea con lo expuesto en el numeral 2.5 anterior, en los eventos en que la cesión del contrato de fiducia se realice mediante el mecanismo de notificación de cesión y posterior aceptación, debe aceptarse la inscripción de la nota de notificación acompañada de un documento que pruebe la aceptación del deudor, como documentos válidos para poder realizar el registro.(...)”

2 EOSF – Decreto 663 de 1993, artículo 146: **“Normas generales de las operaciones fiduciarias.**

1. Normas aplicables a los encargos fiduciarios. *En relación con los encargos fiduciarios se aplicarán las disposiciones que regulan el contrato de fiducia mercantil, y subsidiariamente las disposiciones del Código de Comercio que regulan el contrato de mandato, en cuanto unas y otras sean compatibles con la naturaleza propia de estos negocios y no se opongan a las reglas especiales previstas en el presente Estatuto.*

2. Solemnidad en los contratos de fiducia mercantil. *Las sociedades fiduciarias podrán celebrar contratos de fiducia mercantil sin que para tal efecto se requiera la solemnidad de la escritura pública, en todos aquellos casos en que así lo autorice mediante norma de carácter general el Gobierno Nacional.*

3. Publicidad de los contratos de fiducia mercantil. *Los contratos que consten en documento privado y que correspondan a bienes cuya transferencia esté sujeta a registro deberán inscribirse en el Registro Mercantil de la Cámara de Comercio con jurisdicción en el domicilio del fiduciante, sin perjuicio de la inscripción o registro que, de acuerdo con la clase de acto o con la naturaleza de los bienes, deba hacerse conforme a la ley.”(Subrayado fuera de texto)*

3 Circular Única, Título VIII, Capítulo I Registros Públicos a cargo de las Cámaras de Comercio, Numeral 1.1.1. Libro XX. De los contratos de fiducia mercantil *Se inscribirán en este Libro:-*

Los contratos de fiducia mercantil que consten en documento privado, (artículo 123 de la Ley 1116 de 2006).”