

Año IV

Marzo 06 de 2009

Número 14

**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**

SE APLAZA LA ENTRADA EN VIGENCIA DEL DECRETO 2101 DE 2008 RELATIVO A LA UTILIZACIÓN DEL SISTEMA DE INFORMACIÓN ELECTRÓNICA DE LA DIAN EN MATERIA DE IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS. Mediante Decreto 270 de 2009 la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales aplazó la entrada en vigencia del Decreto 2101 de 2008, en lo relativo a la utilización de los servicios informáticos de la DIAN tratándose de operaciones de ingreso de mercancía al territorio aduanero nacional. La disposición fija como nueva fecha de entrada en vigencia el 1º de mayo de 2009, fecha en la cual los usuarios que intervienen en el proceso de carga de importación deberán ejecutar los procedimientos que en dicha materia existen, a través de los servicios informáticos electrónicos dispuestos por la DIAN. *(Decreto 270 de 30 de enero de 2009. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Pág. 8)*

MODIFICACIONES AL ESTATUTO ADUANERO. El Gobierno Nacional, a través del Decreto 390 de 2009 modificó el Decreto 2685 de 1999, conocido como Estatuto Aduanero. Las modificaciones hacen referencia a la habilitación y renovación de depósitos públicos y privados, a las obligaciones de los depósitos así como al proceso de importación. En igual sentido adiciona eventos en los cuales las declaraciones no producen efectos y trae nuevas disposiciones en materia de importación temporal para reexportación en el mismo estado, tráfico postal y envíos urgentes, exportación definitiva e infracciones aduaneras. *(Decreto 390 de 10 de febrero de 2009. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Pág. 9)*

MODIFICACIÓN DEL GRAVAMEN ARANCELARIO ESTABLECIDO PARA LA IMPORTACIÓN DE MOTOCICLETAS. Mediante el Decreto 288 del 2 de Febrero de 2009, el Ministerio de Industria, Comercio y turismo, modificó el arancel de aduanas, estableciendo un gravamen arancelario permanente del 35% para la importación de motocicletas clasificadas bajo algunas subpartidas arancelarias. *(Decreto 288 del 2 de febrero de 2009. Ministerio de Industria y Comercio. Pág 13)*

MODIFICACIÓN TEMPORAL AL GRAVAMEN ARANCELARIO APLICADO A LA IMPORTACIÓN DE CEMENTO CLASIFICADO POR LA SUBPARTIDA ARANCELARIA 2523.29.00.00. A través del Decreto 370 de 9 de Febrero de 2009, el Ministerio de Industria, Comercio y Turismo modificó temporalmente el arancel de aduanas estableciendo un gravamen arancelario del cero por ciento (0%) para la

importación del cemento Portland gris clasificado bajo la subpartida arancelaria 2523.29.00.00. La modificación tendrá vigencia hasta el 31 de diciembre de 2009. *(Decreto 370 del 9 de febrero de 2009. Ministerio de Industria y Comercio. Pág. 14)*

PRECIOS DEL GANADO BOVINO PARA EFECTOS TRIBUTARIOS CORRESPONDIENTES A LA VIGENCIA FISCAL 2008. Mediante Resolución 0027 de 2009 el Ministerio de Agricultura y desarrollo rural, teniendo en cuenta los precios de los mercados regionales, fija el valor comercial del ganado bovino para la vigencia fiscal 2008 de acuerdo con los siguientes tipos de ganado: a) ganado tipo comercial: el destinado a la cría, levante y ceba para consumo; b) ganado tipo carne de selección: el destinado a la cría de reproductores puros; c) ganado tipo leche de selección: las razas lecheras puras y d) ganado tipo leche mestizo: el cruce de las razas lecheras cuyo principal propósito es la producción de leche. *(Resolución 0027 de 26 de enero de 2009. Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural. Pág. 14)*

SE AMPLÍA PLAZO PARA PRESENTACIÓN DE INFORMACIÓN EXÓGENA POR PARTE DE ENTIDADES DEDICADAS AL SERVICIO DE SACRIFICIO DE ANIMALES EN FRIGORÍFICOS. Mediante Resolución 0924 del 29 de enero de 2009 la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales amplió el plazo previsto en la Resolución 12889 de 2007 para efectos de la presentación de la información que están obligados a entregar las entidades que presten el servicio de sacrificio de animales. Así las cosas, la información correspondiente al período julio 1º a diciembre 31 de 2008, podrá ser presentada a más tardar el día 31 de marzo de 2009 y no el 31 de enero, como se encontraba establecido en la Resolución objeto de modificación. *(Resolución 0924 de 29 de enero de 2009. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Pág. 19)*

PROCEDIMIENTOS ADUANEROS TRATÁNDOSE DE TRASLADO DE MERCANCÍAS NACIONALES ENTRE LOS MUNICIPIOS DE LETICIA E IPIALES O LETICIA Y SAN MIGUEL, O VICEVERSA. A través de la Resolución No. 01101 de 3 de febrero de 2009 la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales adiciona un artículo a la Resolución 4240 de 2000 señalando que cuando en el traslado de mercancías nacionales entre los municipios de Leticia -Ipiales y Leticia- San Miguel o viceversa, se requiera transitar por terceros países, una vez ingresen dichas mercancías nuevamente al territorio nacional las mismas no serán sometidas a los procedimientos aduaneros, siempre y cuando se acredite con el documento de transporte que se trata de las mismas mercancías que salieron del país y que el tiempo de permanencia en el exterior sólo corresponde a la duración del trayecto terrestre o fluvial correspondiente. *(Resolución 001101 de 3 de febrero de 2009. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Pág. 19)*

ASPECTOS JURISPRUDENCIALES

SENTENCIAS DEL CONSEJO DE ESTADO

PATRIMONIOS AUTÓNOMOS NO SON SUJETOS DE IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO. El H. Consejo de Estado, mediante Sentencia de 5 de febrero de 2009 confirmó la nulidad parcial del Artículo 6 y parágrafo del acuerdo 105 de 2003 y del Concepto 1043 de 2004 expedido por la secretaría de Hacienda Distrital, indicando que los artículos 154 del Decreto 1421 de 1993 y 32 de la Ley 14 de 1983, señalan los hechos susceptibles de generar el impuesto de industria y comercio y los sujetos pasivos del mismo, entre los cuales, no se encuentran los patrimonios autónomos constituidos mediante fiducia mercantil. De manera que aun cuando en desarrollo del objeto para el cual fueron constituidos, se configure la realización de algunas de las actividades industriales, comerciales o de servicios, no puede hablarse de materia imponible en atención a que el hecho no fue realizado por un sujeto pasivo del tributo. Afirma igualmente que no se puede confundir la sociedad fiduciaria con el fideicomiso mismo, pues si los hechos, que en cabeza de otros sujetos estarían gravados con el impuesto de industria y comercio, los realiza directamente el fideicomiso como encargo del patrimonio autónomo, no existe base legal para trasladar esa responsabilidad a la fiduciaria, por el simple hecho de ser su administradora y vocera, toda vez que se trata de dos entes o sujetos diferentes, con patrimonio y objetos igualmente diferentes. Adicionalmente indica que el hecho de que el artículo 102 del Estatuto Tributario regule el impuesto de renta para contratos de fiducia mercantil, no es fundamento legal para someter al impuesto de industria y comercio al patrimonio autónomo, toda vez que son dos impuestos que difieren en cuanto a la materia imponible y en cuanto a los demás elementos esenciales se refiere, de manera que ni por analogía, ni por remisión normativa, las disposiciones del impuesto de renta pueden aplicarse al impuesto de industria y comercio. *(Sentencia del Consejo de Estado del 5 de febrero de 2009. Expediente 16261. Pág. 20)*

DEDUCCIÓN POR ENAJENACIÓN DEL “GOOD WILL” FORMADO. El H. Consejo de Estado, en Sentencia del 26 de enero de 2009, acepta la deducción del costo fiscal presunto asociado al “good will” formado. Al respecto aclara que dicho activo intangible consiste en la reputación de que gozan algunas empresas y que les permite tener ciertas ventajas comerciales sobre sus competidores, no sólo por el buen trato a los clientes, sino por otros factores intangibles como ubicación, entregas oportunas, servicios, calidad y garantía de los productos. A juicio de la Sala la valoración de dicho bien se funda en el exceso de rendimiento y tiempo probable de subsistencia, sin que se asigne valor alguno en la contabilidad a menos que se haya realizado un desembolso para adquirirlo. En tal sentido se indica que el crédito mercantil sólo es objeto de registro en la contabilidad de la empresa si procede de una adquisición y no cuando haya sido generado o formado internamente en el ente social. Para efectos de

resolver el asunto objeto de juicio la Alta Corporación concluye que al tratarse de un activo intangible formado y no adquirido no era viable demostrar contablemente su costo de adquisición, en la medida en que el mismo, tratándose de intangibles formados, se presume, al tenor del artículo 75 del E.T, en el 30% (antes 50%) del valor de la enajenación. (*Sentencia del Consejo de Estado del 26 de enero de 2009. Expediente 16274. Pág. 41*)

EL DINERO NO ES UN ACTIVO MOVIBLE. En Sentencia de 26 de enero de 2009 el H. Consejo de Estado indica que el dinero no es un activo movable. Aclara que para efectos fiscales los activos movibles son los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, a diferencia de los activos fijos que no tienen esta destinación. El dinero no se le puede dar el tratamiento de un bien susceptible de valoración para ser enajenado dentro del giro ordinario del negocio, porque no tiene esa finalidad y el hecho de formar parte del patrimonio de una persona no cambia su naturaleza. Si bien, a través del dinero el contribuyente realiza operaciones con el fin de producir renta, esa circunstancia evidencia que lo utiliza como medio de pago, no como un bien del cual espera obtener una utilidad. (*Sentencia del Consejo de Estado de 26 de enero de 2009. Expediente 15984. Pág. 55*)

ASPECTOS DOCTRINALES

DOCTRINA DE LA DIAN

NO PROCEDE DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS CUANDO SE TRATE DE MEJORAS O REPARACIONES. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales reitera lo dispuesto en Concepto 035197 del 10 de junio de 2005 y Oficio 012519 del 19 de febrero de 2007 en el sentido de afirmar que la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos no procede tratándose de mejoras o reparaciones. En tal sentido la autoridad administrativa señaló que si bien es cierto que el valor histórico de los activos puede incrementarse con el valor de las reparaciones y/o mejoras, y que estas pueden generar valor a la infraestructura que utiliza el contribuyente en el proceso generador de renta, tales mejoras o reparaciones no configuran una “adquisición” de activos fijos sino que por el contrario suponen y evidencian la existencia previa de estos. Aclara que cuando se trate de obras de infraestructura para el montaje o puesta en funcionamiento de activos fijos reales productivos y tales obras deban ser activadas para ser depreciadas o amortizadas de acuerdo con la técnica contable, el costo de las mismas sí hará parte de la base para calcular la deducción del 40%. Cuando tales obras tomen más de un período gravable para su confección o construcción, la deducción se aplicará sobre la base de la inversión efectuada en cada año gravable.

Por su parte, cuando los activos fijos reales productivos sean construidos o fabricados por el contribuyente, la deducción se calculará con base en las erogaciones incurridas por la adquisición de bienes y servicios que constituyan el costo del activo fijo real productivo. (Concepto 002376 de 14 de enero de 2009. Pág. 59).

NO PROCEDE RECURSO DE QUEJA CONTRA ACTOS QUE RECHAZAN LAS SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN O COMPENSACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA Y ADUANERA. Conforme a lo dispuesto por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en Concepto No. 006184 de 28 de enero de 2009, contra los actos administrativos que rechazan las solicitudes de devolución y/o compensación, o de inadmisión, en materia tributaria y aduanera, no procede el recurso de queja. La autoridad aclara que contra el acto que rechaza la solicitud resulta procedente el recurso de reconsideración, el cual deberá interponerse dentro de los dos meses siguientes a la notificación del acto de rechazo. (Concepto No. 006184 del 28 de enero de 2009 Pág. 62)

COMPETENCIA PARA RESOLVER RECURSOS TRIBUTARIOS CONFORME A LA NUEVA ESTRUCTURA DE LA DIAN. En Concepto 006185 de 28 de enero de 2009 se aclara que la dirección seccional que haya asumido las funciones de la anterior administración o administraciones, será la competente para resolver los recursos interpuestos contra los actos proferidos en su momento por estas. No obstante, teniendo en cuenta lo dispuesto por el artículo 40 del Decreto 4048 de 2008, deberá observarse la cuantía del acto recurrido para establecer si la competencia puede corresponder a la nueva Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos. (Concepto 006185 de 28 de enero de 2009. Pág. 64)

RÉGIMEN CAMBIARIO APLICABLE EN OPERACIONES REALIZADAS POR USUARIOS DE ZONA FRANCA. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales aclara que las operaciones efectuadas entre Zonas Francas y el resto del mundo se someten al régimen cambiado general mientras que las operaciones entre residentes y usuarios de Zona Franca o las realizadas entre estos últimos se consideran operaciones entre residentes independientemente de su tratamiento aduanero, y como tal deben ser pagadas en moneda legal colombiana. (Concepto 09406 de 5 de febrero de 2009. Pág. 65)

APLICACIÓN DE TARIFA DIFERENCIAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA SOBRE INGRESOS OBTENIDOS ANTES Y DESPUÉS DE LA CALIFICACIÓN DE LA PERSONA JURÍDICA COMO USUARIO INDUSTRIAL DE ZONA FRANCA EN UN MISMO PERIODO FISCAL. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales aclara, haciendo referencia al Oficio 062831 del 1 de julio de 2008 y al Oficio 079064 del 2 de Octubre de 2007, que la tarifa del impuesto sobre la renta gravable del 15% imponible a las personas jurídicas calificadas como Usuarios

Industriales de Zona Franca, aplica, sobre los ingresos constitutivos de renta gravable que fueron obtenidos durante un mismo periodo fiscal tanto de manera previa como posterior a la calificación obtenida. (*Concepto No. 9938 de 6 de febrero de 2009. Pág. 67*)

DOCTRINA DE LA SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES

EL REVISOR FISCAL EN LAS SOCIEDADES POR ACCIONES SIMPLIFICADAS (SAS). NECESIDAD DE SU NOMBRAMIENTO. A través del Concepto No. 220-039060 del 11 de febrero de 2009, la Superintendencia de Sociedades respecto al nombramiento del Revisor Fiscal en el nuevo tipo societario, Sociedad por Acciones Simplificada (SAS), reiteró que éste solo debe ser nombrado en caso en que dichas sociedades excedan los topes máximos de activos o ingresos mencionados en la Ley 43 de 1990, y concluyó que por ser un tipo “*simplificado*”, su regulación se sujeta a las estipulaciones que libremente y de conformidad a sus necesidades empresariales emitan los accionistas, por tanto, el nombramiento del Revisor Fiscal no puede ser obligatorio. (*Concepto No. 220-039060 del 11 de febrero de 2009. Pág. 69*)

LOS ESTADOS FINANCIEROS CON CORTE 31 DE DICIEMBRE DE 2008 CONSTITUYEN LA BASE DE VIGILANCIA DE LAS SUCURSALES DE SOCIEDADES EXTRANJERAS. A través del Concepto No. 220 – 000704 del 6 de Enero de 2009, la Superintendencia de Sociedades manifestó que las sucursales de sociedades extranjeras con registro de activos o ingresos superiores a 30.000 SMLMV, y aquellas sociedades que tengan pensionados a cargo, quedarán sometidas a la vigilancia del mencionado ente a partir del 1 de abril de 2009 de conformidad a lo estipulado en el Parágrafo 1 del Decreto 2300 de 2008, es decir, con base en los estados financieros con corte 31 de diciembre de 2008; desde ese momento, surgirán obligaciones económicas como el pago de la contribución legal, la cual deberá cancelarse con base en la respectiva liquidación de 2009. (*Concepto No. 220 – 000704 del 6 de Enero de 2009. Pág. 72*)

ASPECTOS LEGALES**Ministerio de Hacienda y Crédito
Público****Decreto N° 270
30-01-2009**

*Por el cual se aplaza la entrada en
vigencia del Decreto 2101 de 2008*

EL MINISTRO DEL INTERIOR Y DE
JUSTICIA DE LA REPUBLICA DE
COLOMBIA DELEGATARIO DE LAS
FUNCIONES PRESIDENCIALES
MEDIANTE DECRETO 162 DE 2009.

En ejercicio de sus facultades legales,
en especial de las conferidas en el
numeral 25 del artículo 189 de la
Constitución Política, con sujeción a los
artículos 3 de la Ley 6 de 1971 y 2 de
la Ley 7 de 1991, y

CONSIDERANDO:

Que mediante el Decreto 2101 de
2008, modificado por los Decretos
2354, 3555, 4132 y 4496 de 2008, se
modificó y adicionó el Decreto 2685 de
1999, en lo relativo al proceso de carga
de importación de mercancías y se
estableció que los nuevos
procedimientos se deben realizar a
través de los servicios informáticos
electrónicos de la Dirección de
Impuestos y Aduanas Nacionales,
fijando como fecha de entrada en
vigencia el 1° de febrero de 2009.

Que para el cabal cumplimiento de los
procedimientos previstos en las normas
citadas, la Dirección de Impuestos y
Aduanas Nacionales, ha puesto a
disposición los nuevos servicios
informáticos electrónicos, que
comprenden las operaciones de
ingreso de mercancía al territorio
aduanero nacional, con el fin de facilitar
y agilizar a los usuarios aduaneros la
ejecución de sus procedimientos.

Que con el fin de implementar estos
nuevos servicios, se inició en el mes de
agosto de 2008, la etapa de
capacitación virtual y desde el mes de
octubre de 2008, la etapa de pruebas
reales.

Que los usuarios de comercio exterior,
teniendo en cuenta las modificaciones
sustanciales del proceso, que sugieren
cambios en sus sistemas de
información propios, han solicitado un
mayor periodo de tiempo para la
continuación y culminación óptima de
estas pruebas reales.

Que para facilitar que las pruebas
reales se realicen de manera integral y
óptima, la Dirección de Impuestos y
Aduanas Nacionales implementará
mediante resolución de carácter
general una nueva estrategia que
garantice, con el acompañamiento
permanente de la entidad, que los
usuarios que intervienen en el proceso
de carga de importación cumplan con
su deber de alistamiento, preparación y
ejecución de las mencionadas pruebas
reales de los nuevos procedimientos a

través de los servicios informáticos electrónicos dispuestos por la DIAN.

DECRETA

ARTICULO 1. Aplazar hasta el 1° de mayo de 2009, la entrada en vigencia del Decreto 2101 de 2008, aplazado mediante los Decretos 2354, 3555, 4132 y 4496 de 2008, salvo lo dispuesto en el artículo 21, el cual entró a regir el 13 de junio de 2008.

ARTICULO 2. Vigencia. El presente Decreto rige a partir de la fecha de su publicación.

MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

DECRETO N° 390 10-02-2009

Por el cual se modifica parcialmente y se adiciona el Decreto 2685 de 1999.

El Presidente de la República de Colombia, en uso de las facultades que le confiere el numeral 25 del artículo 189 de la Constitución Política, con sujeción a los artículos 3° de la Ley 6ª de 1971 y 2° de la Ley 7ª de 1991 y oído el Comité de Asuntos Aduaneros, Arancelarios y de Comercio Exterior,

DECRETA:

Artículo 1°. Modificar los incisos 4° y 5° del literal c) y el párrafo del artículo 49 del Decreto 2685 de 1999, los cuales quedarán así:

“Otorgada la habilitación o renovación la sociedad deberá reajustar y mantener el patrimonio de que trata el presente artículo. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales,

podrá verificar el cumplimiento de lo previsto en el inciso anterior”.

“Si de la verificación se determina que la sociedad titular de la habilitación no cumple con el requisito patrimonial mínimo exigido para el respectivo año, su habilitación como depósito público quedará sin efecto sin necesidad de acto administrativo que así lo declare”.

“Parágrafo. Para obtener la habilitación o renovación, por lo menos el 50% del patrimonio líquido exigido deberá estar representado en activos vinculados al ejercicio de la actividad de almacenamiento de mercancías bajo control aduanero”.

Artículo 2°. Modificar el inciso 3° del literal a) del artículo 51 del Decreto 2685 de 1999, el cual quedará así:

“Otorgada la habilitación o renovación la sociedad deberá reajustar y mantener el patrimonio de que trata el presente artículo. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, podrá verificar el cumplimiento de lo previsto en el inciso anterior. Si de la verificación se determina que la sociedad titular de la habilitación no cumple con el requisito patrimonial mínimo exigido para el respectivo año, su habilitación como depósito privado quedará sin efecto sin necesidad de acto administrativo que así lo declare”.

Artículo 3°. Adicionar un párrafo al artículo 72 del Decreto 2685 de 1999, así:

“Parágrafo. Dentro del área habilitada, los almacenes generales de depósito podrán custodiar y almacenar las mercancías nacionales de que trata el artículo 33 del Decreto 663 de 1993, para lo cual deberán mantenerlas

claramente identificadas conforme al literal 1) del presente artículo”.

Artículo 4°. Modificar el literal f) del artículo 75 del Decreto 2685 de 1999, el cual quedará así:

“f) La inscripción de empresas transportadoras”.

Artículo 5°. Modificar el literal f) del artículo 77 del Decreto 2685 de 1999, el cual quedará así:

“f) La inscripción de empresas transportadoras, cuya vigencia será de cinco (5) años”.

Artículo 6°. Adicionar un párrafo al artículo 115 del Decreto 2685 de 1999, así:

Parágrafo. Cuando el abandono se configure respecto de mercancías totalmente dañadas, que generen riesgo de seguridad o salubridad pública, cuenten con fecha de vencimiento expirada o cuando las mismas correspondan a las calificadas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante resolución como “mercancía sin valor de comercialización”, el depósito deberá proceder, previa autorización abreviada por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a su destrucción inmediata.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante resolución de carácter general establecerá el procedimiento abreviado de destrucción. En ningún caso estas mercancías podrán ser trasladadas a los depósitos de que trata el artículo 522 del presente decreto, ni generar costos de bodegaje o destrucción a cargo de la Dirección de Impuestos y

Aduanas Nacionales, los cuales deberán ser sufragados por el titular del documento de transporte.

Artículo 7°. Modificar el literal b) y adicionar el siguiente párrafo al artículo 132 del Decreto 2685 de 1999, los cuales quedarán así:

“b) La declaración anticipada se haya presentado con una antelación a la llegada de la mercancía, superior a la prevista en este decreto, o no se presente con la antelación mínima de cinco (5) días para los casos señalados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, o”.

“Parágrafo. Lo dispuesto en el literal c) no se aplicará cuando se trate de la declaración de corrección autorizada por la autoridad aduanera, conforme a lo establecido en el artículo 234 del presente decreto, que implique la liquidación de un menor valor a pagar por concepto de tributos aduaneros, siempre que la declaración inicial hubiere obtenido levante y no se haya realizado el pago de los tributos aduaneros liquidados”.

Artículo 8°. Adicionar un párrafo al artículo 138 del Decreto 2685 de 1999, así:

“Parágrafo 2°. En casos debidamente justificados ante la autoridad aduanera, se podrá autorizar la importación de productos compensadores, sin exigir la exportación previa de la mercancía que se pretende reparar, transformar o elaborar.

En estos eventos se aplicará lo previsto en el inciso 4° del artículo 141 del presente decreto.

Artículo 9°. Modificar el inciso 6° del artículo 147 del Decreto 2685 de 1999, el cual quedará así:

“Para la importación temporal de mercancías que vengán destinadas a eventos científicos, culturales, deportivos o recreativos no se exigirá la constitución de garantía. Igual tratamiento recibirán las mercancías que vengán para la producción de obras cinematográficas, previo visto bueno del Ministerio de Cultura o la entidad que haga sus veces”.

Artículo 10. Modificar el inciso 3° y adicionar un párrafo al artículo 149 del Decreto 2685 de 1999, los cuales quedarán así:

“Las partes de los bienes de capital importados temporalmente a largo plazo que sufran averías o desperfectos, podrán ser reexportadas para ser reparadas o reemplazadas, en cuyo caso serán objeto de una nueva declaración de importación temporal, dentro del plazo señalado en el inciso anterior, so pena de hacer efectiva la garantía por el monto que corresponda al valor de los tributos de la parte reexportada. En este evento no habrá lugar a reliquidación de tributos, ni se interrumpirán o suspenderán los plazos de la importación temporal”.

“Parágrafo 2°. En casos debidamente justificados ante la autoridad aduanera, se podrá autorizar la importación de la mercancía que vaya a sustituir la destruida, averiada, defectuosa o impropia, sin exigir la exportación previa. En estos eventos se aplicará lo previsto en el inciso 4° del artículo 141 del presente decreto”.

Artículo 11. Modificar el inciso 3° del artículo 196 del Decreto 2685 de 1999, el cual quedará así:

“Este procedimiento lo llevarán a cabo las empresas de mensajería especializada al momento de recibir la carga en el área de inspección señalada por la autoridad e informarán los detalles de la carga efectivamente recibida y las inconsistencias frente al manifiesto expreso, diligenciando para ello la planilla de recepción a través de los servicios informáticos electrónicos”.

Artículo 12. Adicionar un párrafo al artículo 268 del Decreto 2685 de 1999, el cual quedará así:

“Parágrafo 2°. No se exigirá la declaración de importación como documento soporte de la autorización de embarque cuando se trate de la exportación de residuos o desperdicios de que trata la Ley 253 de 1996”. Artículo 13. Adicionar un párrafo al artículo 370 del Decreto 2685 de 1999, así:

Parágrafo. Para las empresas de tránsito aduanero internacional, la inscripción se entenderá surtida con la homologación del registro efectuado ante la autoridad de transporte del país en la forma establecida en la Decisión 399 y demás disposiciones que la modifiquen, adicionen o deroguen. Artículo 14. Adicionar un párrafo al artículo 371 del Decreto 2685 de 1999, así:

Parágrafo. La inscripción de los Operadores de Transporte Multimodal ante la autoridad aduanera, se entenderá surtida con la homologación del registro efectuado ante el Ministerio de Transporte.

Artículo 15. Modificar el artículo 459 del Decreto 2685 de 1999, el cual quedará así:

“Artículo 459. Zona de Régimen Aduanero Especial. El régimen aduanero especial establecido en este título se aplicará exclusivamente a las mercancías que se importen por el Puerto de Leticia, el Aeropuerto Internacional Vásquez Cobo y el paso de frontera entre Brasil y Colombia sobre la Avenida Internacional, en el departamento del Amazonas, para consumo o utilización en todo el departamento del Amazonas”.

Parágrafo. Los beneficios y las demás disposiciones referidas al municipio de Leticia, contempladas en el presente decreto se entenderán igualmente aplicables a todo el departamento del Amazonas”.

Artículo 16. Adicionar un artículo al Decreto 2685 de 1999, así:

“Artículo 501-1. Otras infracciones. Las infracciones aduaneras en que pueden incurrir los usuarios aduaneros, y las sanciones asociadas a su comisión son las siguientes:

1. Gravísimas.

1.1 Informar e incorporar, para el cumplimiento de las obligaciones establecidas en el presente decreto, en la inscripción o actualización del Registro Unico Tributario, RUT, una dirección que no corresponda con la verificada en desarrollo de operaciones de control realizadas por la DIAN.

1.2 Incorporar en el sistema o presentar documentos soporte de las operaciones de importación y

exportación que no correspondan a la operación comercial o simulando cumplir las restricciones legales o administrativas para obtener la autorización de levante o la procedencia del embarque.

La sanción aplicable será la Cancelación de las calidades inscritas en el Registro Unico Tributario, señaladas en el literal e) del artículo 5° del Decreto 2788 de 2004, según sea el caso; sin perjuicio de la aplicación de la medida cautelar de suspensión provisional de calidades inscritas en el Registro Unico Tributario.

Ejecutoriado el acto administrativo que ordena la suspensión provisional o la cancelación, deberá inscribirse la medida en el Registro Unico Tributario.

Cuando proceda la cancelación, el usuario aduanero solamente podrá volver a inscribirse en la misma calidad transcurrido un (1) año contado a partir de la ejecutoria del acto administrativo que ordena la cancelación.

Artículo 17. Transitorio. Para las solicitudes de habilitación o renovación de depósitos públicos, que se encuentren en trámite, y respecto de las cuales no se haya expedido el acto administrativo que resuelva la solicitud, se podrá exigir que por lo menos el 50% del patrimonio mínimo líquido exigido se encuentre representado en activos vinculados al ejercicio de la actividad de almacenamiento de mercancías bajo control aduanero.

Parágrafo. Las disposiciones previstas en los artículos 6°, y 11 del presente decreto se aplicarán respecto de las mercancías embarcadas a partir del 1° de mayo de 2009, este último de

conformidad con lo previsto en el artículo 32 del Decreto 2101 de 2008.

Artículo 18. Derogatorias. Derogar el numeral 3.6 del artículo 490 del Decreto 2685 de 1999.

Artículo 19. Vigencia. El presente decreto rige a partir de la fecha de su publicación.

**MINISTERIO DE COMERCIO,
INDUSTRIA Y TURISMO.**

**DECRETO N° 288
02-02-2009**

*Por el cual se modifica el Arancel de
Aduanas*

**EL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA
DE COLOMBIA**

En ejercicio de sus facultades constitucionales y legales, en especial de las conferidas por el numeral 25 del artículo 189 de la Constitución Política, con sujeción a lo dispuesto en la Leyes 6ª de 1971 y 7ª de 1991, y

CONSIDERANDO

Que mediante Decreto 4589 del 27 de diciembre de 2006, se adoptó el Arancel de Aduanas que entró a regir a partir del 1º de enero de 2007.

Que en sesión 195 del 27 de noviembre de 2008, el Comité de Asuntos Aduaneros, Arancelarios y de

Comercio Exterior, recomendó autorizar la modificación permanente del gravamen arancelario a treinta y cinco por ciento (35%) para la importación de motocicletas que registran producción nacional clasificadas por las subpartidas arancelarias 8711.20.00.00, 8711.30.00.00 y 8711.40.00.00.

DECRETA

ARTÍCULO 1º. Establecer un gravamen arancelario del treinta y cinco por ciento (35%), para la importación de motocicletas clasificadas por las subpartidas arancelarias 8711.20.00.00, 8711.30.00.00 y 8711.40.00.00.

ARTICULO 2º. El presente Decreto rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial y en lo pertinente el artículo 1º del Decreto 4589 de 2007

**MINISTERIO DE COMERCIO,
INDUSTRIA Y TURISMO**

**DECRETO N° 370
09-02-2009**

*Por el cual se modifica el Arancel de
Aduanas.*

El Presidente de la República de Colombia, en ejercicio de sus facultades constitucionales y legales, en especial las que confieren el numeral 25 del artículo 189 de la Constitución Política, con sujeción a lo dispuesto en las Leyes 6ª de 1971 y 7ª de 1991, y

CONSIDERANDO

Que mediante Decreto 4589 del 27 de diciembre de 2006, se adoptó el Arancel de Aduanas que entró a regir a partir del 1° de enero de 2007;

Que el Comité de Asuntos Aduaneros Arancelarios y de Comercio Exterior, en su Sesión 200 del 9 de febrero de 2009, recomendó al Gobierno Nacional la reducción temporal del gravamen arancelario al cero por ciento (0%) para la importación de cemento Pórtland gris, clasificado en la subpartida arancelaria 2523.29.00.00, hasta el 31 de diciembre de 2009,

DECRETA:

Artículo 1°. Establecer un gravamen arancelario del cero por ciento (0%) para la importación de cemento Pórtland gris clasificado en la subpartida arancelaria 2523.29.00.00.

Artículo 2°. El arancel establecido en el artículo 1° del presente decreto, rige hasta el 31 de diciembre de 2009. Vencido este término, se restablecerá el arancel contemplado en el Decreto 4589 de 2006.

Artículo 3°. El presente decreto rige a partir de la fecha de su publicación en el *Diario Oficial* y modifica en lo pertinente el artículo 1° del Decreto 4589 de 2006.

**MINISTERIO DE AGRICULTURA Y
DESARROLLO RURAL**

**RESOLUCION N° 0027
26-01-2009**

Por medio de la cual se fijan los precios del ganado bovino para efectos

tributarios correspondientes a la vigencia fiscal del año 2008

**EL MINISTRO DE AGRICULTURA Y
DESARROLLO RURAL**

En uso de sus facultades legales y en especial las que le confiere el artículo 276 del Estatuto Tributario,

RESUELVE

ARTICULO PRIMERO.- Fijar el valor comercial del ganado bovino, para la vigencia fiscal 2008, teniendo en cuenta los precios de los mercados regionales de conformidad con las zonas definidas mas adelante y de acuerdo con los siguientes tipos de ganado: a) ganado tipo comercial: el destinado a la cría, levante y ceba para consumo; b) ganado tipo carne de selección: el destinado a la cría de reproductores puros; c) ganado tipo leche de selección: las razas lecheras puras y d) ganado tipo leche mestizo: el cruce de las razas lecheras cuyo principal propósito es la producción de leche

ARTICULO SEGUNDO.- Para la fijación de los precios de tales tipos y categorías de ganados, se establecen las siguientes zonas en el país por departamentos que servirán de fundamento para la fijación del precio mínimo del ganado bovino tipo comercial.

ZONA I: Cesar, Magdalena, Atlántico, Bolívar, Sucre, Córdoba y Guajira.

ZONA II: Antioquia, Norte de Santander, Santander, Cundinamarca, Boyacá, Caldas, Quindío y Risaralda.

ZONA III: Tolima, Huila, Valle del Cauca, Cauca y Nariño.

ZONA IV: Vichada, Guainía, Putumayo, Vaupés, Chocó, Guaviare, Amazonas y Archipiélago de San Adres, Providencia y Santa Catalina.

ZONA V: Casanare, Arauca, Meta, Caquetá.

ARTICULO TERCERO.- Para cada una de las zonas con ganado de tipo carne comercial se fijan los siguientes precios mínimos, según las categorías, que se describen así :

CATEGORIA	EDAD	PRECIO (\$)
Terneros	6 - 12 meses	224.964
Toretas	12 - 24 meses	310.284
Toros reproductores	2 años en adelante	460.413
Machos levante	8 - 12 meses	189.717
Machos levante	12 - 18 meses	241.412
Machos levante	18 - 24 meses	258.068
Novillos para ceba	2 - 3 años	292.733
Novillos cebados	3 - 4 años	367.021
Novillos cebados	4 años en adelante	485.096
Toros cebados		577.089
Bueyes para trabajo		518.544
Bueyes cebados		493.459
Terneras	8 - 12 meses	183.813
Terneras	12 - 18 meses	222.736
Novillas	18 - 24 meses	239.228
Novillas	24 - 30 meses	291.924
Vacas con cría	3 - 8 años	430.101
Vacas con cría	8 años en adelante	380.180
Vacas horras para cría	3 - 8 años	289.485
Vacas horras para cría	8 años en adelante	261.043

Vacas horras para ceba		257.779
Vacas horras cebadas		264.764

ZONA II

CATEGORIA	EDAD	PRECIO (\$)
Terneros	6 - 12 meses	230.328
Toretas	12 - 24 meses	300.016
Toros reproductores	2 años en adelante	453.627
Machos levante	8 - 12 meses	146.126
Machos levante	12 - 18 meses	180.179
Machos levante	18 - 24 meses	257.317
Novillos para ceba	2 - 3 años	289.754
Novillos cebados	3 - 4 años	404.458
Novillos cebados	4 años en adelante	478.460
Toros cebados		540.065
Bueyes para trabajo		550.218
Bueyes cebados		540.065
Terneras	8 - 12 meses	141.576
Terneras	12 - 18 meses	178.541
Novillas	18 - 24 meses	203.889
Novillas	24 - 30 meses	256.186
Vacas con cría	3 - 8 años	317.854
Vacas con cría	8 años en adelante	280.086

Vacas horras para cría	3 - 8 años	254.049
Vacas horras para cría	8 años en adelante	239.429
Vacas horras para ceba		221.414
Vacas horras cebadas		257.423

ZONA III

CATEGORIA	EDAD	PRECIO (\$)
Terneros	6 - 12 meses	232.465
Toretas	12 - 24 meses	302.711
Toros reproductores	2 años en adelante	460.413
Machos levante	8 - 12 meses	148.477
Machos levante	12 - 18 meses	183.144
Machos levante	18 - 24 meses	262.368
Novillos para ceba	2 - 3 años	292.733
Novillos cebados	3 - 4 años	409.821
Novillos cebados	4 años en adelante	485.007
Toros cebados		543.640
Bueyes para trabajo		552.006
Bueyes cebados		543.640
Terneras	8 - 12 meses	143.853
Terneras	12 - 18 meses	181.481
Novillas	18 - 24 meses	206.239
Novillas	24 - 30 meses	258.562

Vacas con cría	3 - 8 años	322.568
Vacas con cría	8 años en adelante	283.051
Vacas horras para cría	3 - 8 años	256.406
Vacas horras para cría	8 años en adelante	242.568
Vacas horras para ceba		223.001
Vacas horras cebadas		259.267
ZONA IV		
CATEGORIA	EDAD	PRECIO (\$)
Terneros	6 - 12 meses	84.559
Toretas	12 - 24 meses	108.605
Toros reproductores	2 años en adelante	170.885
Machos levante	8 - 12 meses	59.193
Machos levante	12 - 18 meses	68.263
Machos levante	18 - 24 meses	76.804
Novillos para ceba	2 - 3 años	102.882
Novillos cebados	3 - 4 años	162.891
Novillos cebados	4 años en adelante	205.754
Toros cebados		214.318
Bueyes para trabajo		231.480
Bueyes cebados		214.307
Terneras	8 - 12 meses	59.791
Terneras	12 - 18 meses	67.647

Novillas	18 - 24 meses	93.022
Novillas	24 - 30 meses	119.697
Vacas con cría	3 - 8 años	127.175
Vacas con cría	8 años en adelante	110.213
Vacas horras para cría	3 - 8 años	107.275
Vacas horras para cría	8 años en adelante	100.439
Vacas horras para ceba		97.994
Vacas horras cebadas		137.171

Terneras	8 - 12 meses	63.937
Terneras	12 - 18 meses	74.244
Novillas	18 - 24 meses	82.496
Novillas	24 - 30 meses	100.091
Vacas con cría	3 - 8 años	157.146
Vacas con cría	8 años en adelante	127.819
Vacas horras para cría	3 - 8 años	115.794
Vacas horras para cría	8 años en adelante	107.520
Vacas horras para ceba		106.112
Vacas horras cebadas		158.912

ZONA IV

CATEGORIA	EDAD	PRECIO (\$)
Terneros	6 - 12 meses	127.865
Toretos	12 - 24 meses	181.627
Toros reproductores	2 años en adelante	301.649
Machos levante	8 - 12 meses	74.232
Machos levante	12 - 18 meses	91.572
Machos levante	18 - 24 meses	99.895
Novillos para ceba	2 - 3 años	125.459
Novillos cebados	3 - 4 años	234.182
Novillos cebados	4 años en adelante	301.098
Toros cebados		250.910
Bueyes para trabajo		317.818
Bueyes cebados		250.910

ARTÍCULO CUARTO.- Para ganados tipo carne de selección, leche de selección y leche mestizo, en todas las zonas, se fijan los siguientes precios mínimos, según las categorías que se describen, así:

TIPO CARNE DE SELECCIÓN

CATEGORIA	EDAD	PRECIO (\$)
Terneros	6 - 12 meses	279.040
Toretos	12 - 18 meses	392.537
Toretos	18 - 24 meses	588.810
Toros	2 años en adelante	773.045
Toros cebados		616.297
Terneras	6 - 12 meses	237.571
Terneras	12 - 18 meses	338.249
Novillas	18 - 24 meses	490.469
Novillas	24 - 30 meses	583.486
Vacas de cría	3 - 8 años	644.361
Vacas de cría	8 años en adelante	585.010

Vacas horras para cría	3 – 8 años	581.681
Vacas horras para cría	8 años en adelante	517.188
Vacas horras para ceba		286.216
Vacas horras cebadas		332.385

TIPO LECHE DE SELECCIÓN

CATEGORIA	EDAD	PRECIO (\$)
Terneros para reproducción	Hasta 12 meses	201.645
Toretas para reproducción	12 – 24 meses	100.614
Toros reproductores	2 años en adelante	488.933
Toros para sacrificio		547.850
Terneras	Hasta 12 meses	195.337
Terneras	12 – 18 meses	274.216
Novillas	18 - 24 meses	354.633
Novillas	24 – 30 meses	481.106
Vacas en producción	3 – 8 años	541.784
Vacas en producción	8 años en adelante	477.088
Vacas horras para cría	3 – 8 años	487.562
Vacas horras para cría	8 años en adelante	449.055
Vacas horras para ceba		274.922
Vacas horras cebadas		308.177

TIPO LECHE MESTIZO

CATEGORIA	EDAD	PRECIO (\$)
Terneros para reproducción	Hasta 12 meses	134.901
Toretas para reproducción	12 – 24 meses	263.726
Toros reproductores	2 años en adelante	470.520

Toros para sacrificio		521.377
Terneras	Hasta 12 meses	130.674
Terneras	12 – 18 meses	193.903
Novillas	18 - 24 meses	278.209
Novillas	24 – 30 meses	332.424
Vacas en producción	3 – 8 años	388.820
Vacas en producción	8 años en adelante	354.312
Vacas horras para cría	3 – 8 años	329.647
Vacas horras para cría	8 años en adelante	278.932
Vacas horras para ceba		264.958
Vacas horras cebadas		299.157

ARTÍCULO QUINTO.- La presente Resolución rige a partir de su publicación en el Diario Oficial.

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

RESOLUCIÓN N°0924 29-01-2009

Por la cual se amplía el plazo previsto en la Resolución 12889 de 2007

EL DIRECTOR GENERAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

En ejercicio de sus facultades legales, en especial las consagradas en el artículo 6 numeral 21 del Decreto 4048 de 2008 y en el artículo 684-2 del Estatuto Tributario, y

CONSIDERANDO

Que mediante la Resolución 12889 de 2007, modificada por la Resolución 3640 de 2008, se estableció un Sistema Técnico de Control de la actividad productora de renta de quienes presten el servicio de sacrificio de animales en los frigoríficos, centrales de sacrificio o mataderos públicos y/o privados, se estableció la información que deben suministrar a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, y se señaló el contenido y características técnicas para su presentación, fijando los plazos para la entrega.

Que a partir de las inquietudes formuladas por los obligados a entregar información del período comprendido entre el 1º de julio y el 31 de diciembre de 2008 y que según las disposiciones mencionadas, debe realizarse a más tardar el 31 de enero de 2009, encuentra este despacho que efectivamente es necesario efectuar ajustes a las especificaciones técnicas de la información a suministrar conforme a las citadas Resoluciones, con el fin de facilitarles el cumplimiento de este deber legal.

Que en virtud de lo anterior, se requiere ampliar el plazo previsto en la Resolución 12889 de 2007 para la entrega de la información correspondiente al período julio 1º a diciembre 31 de 2008.

En mérito de lo expuesto, el Director General de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales,

RESUELVE:

ARTICULO 1. Ampliación del plazo para la presentación de la información de julio 1º a diciembre 31 de 2008 de acuerdo con las Resoluciones 12889 de 2007 y 3640 de 2008. Ampliase el plazo previsto en la Resolución 12889 de 2007 para la presentación de la información a que se refiere la Resolución 3640 de 2008, correspondiente al período julio 1º a diciembre 31 de 2008, la cual deberá presentarse a más tardar el día 31 de marzo de 2009.

ARTICULO 2. Vigencia. La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación.

**DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y
ADUANAS NACIONALES**

**RESOLUCIÓN N°0001101
03-02-2009**

Por la cual se adiciona un artículo a la Resolución 4240 de 2000.

El Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales, en ejercicio de sus facultades legales y en especial de las consagradas en el numeral 12 del artículo 6º del Decreto 4048 de 2008 y en el Decreto 2685 de 1999,

RESUELVE

Artículo 1º. Adiciónase la Resolución 4240 de 2000, con el siguiente artículo:

“Artículo 422-2. Circulación de mercancía nacional. Cuando en el traslado de mercancías nacionales entre los municipios de Leticia -Ipiales y Leticia- San Miguel o viceversa, se requiera transitar por terceros países, una vez ingresen dichas mercancías

nuevamente al territorio nacional, no serán sometidas a los procedimientos aduaneros, siempre y cuando se acredite con el documento de transporte que se trata de las mismas mercancías que salieron del país en las condiciones establecidas en el presente artículo y que el tiempo de permanencia en el exterior sólo corresponde a la duración del trayecto terrestre o fluvial correspondiente”.

Artículo 2º. Vigencia. La presente resolución 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., cinco (5) de febrero de dos mil nueve (2009)

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Radicación: 25000-23-27-000-2005-00434-01 - 16261

ACTOR: CARLOS FELIPE AROCA LARA

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por el Distrito Capital de Bogotá contra la sentencia de 20 de septiembre de 2006 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta

Subsección "A", estimatoria de las pretensiones de la demanda de nulidad contra apartes del artículo 6 del Acuerdo 105 de 2003 expedido por el Concejo de Bogotá D.C. y la totalidad del Concepto 1043 de 26 de julio de 2004 proferido por, la Subdirección Jurídico Tributaria de la Secretaría de Hacienda de Bogotá.

LOS ACTOS DEMANDADOS

El actor pretende la nulidad de los siguientes apartes subrayados del artículo 6 del Acuerdo 105 de 2003 expedido por el Concejo de Bogotá D.C.:

Artículo 6. Cumplimiento de las obligaciones tributarias de los patrimonios autónomos. Para los efectos del impuesto predial unificado, del impuesto de industria y comercio y de los demás impuestos distritales que se, originen en relación con los bienes o con actividades radicados o realizados a través de patrimonios autónomos constituidos en virtud de fiducia mercantil, será responsable en el pago de impuestos, intereses, sanciones y actualizaciones derivados de las obligaciones tributarias de los bienes o actividades del patrimonio autónomo el fideicomitente o titular de los derechos fiduciarios. La responsabilidad por las sanciones derivadas del incumplimiento de obligaciones formales, la afectación de los recursos del patrimonio al pago de los impuestos y sanciones de los beneficiarios se regirá por lo previsto en el artículo 102 del Estatuto Tributario Nacional.

Parágrafo: Para los fines del procedimiento de cobro coactivo que haya de promoverse en relación con el impuesto predial unificado, del

impuesto de industria y comercio y de los demás impuestos que se originen en relación con los bienes o con actividades radicados o realizados a través de patrimonios autónomos constituidos en virtud de fiducia mercantil, el mandamiento de pago podrá proferirse:

a. Contra el fideicomitente o titular de los derechos fiduciarios sobre el fideicomiso, en su condición de deudor.

b. Contra la sociedad fiduciaria, para los efectos de su obligación de atender el pago de las deudas tributarias vinculadas al patrimonio autónomo, con los recursos de ese mismo patrimonio.

c. Contra los beneficiarios del fideicomiso, como deudores en los términos del artículo 102 del Estatuto Tributario Nacional.

Además solicita la nulidad de la totalidad del Concepto 1043 de 26 de julio de 2004, expedido por la Subdirección Jurídico Tributaria de la Secretaría de Hacienda de Bogotá, cuyo texto es el siguiente:

"PREGUNTA

Conforme a las disposiciones contenidas en el artículo 6° del Acuerdo 105 de 2003, ¿Cuáles son las obligaciones tributarias en materia del impuesto de industria y comercio de los patrimonios autónomos, teniendo en cuenta que los mismos no son persona jurídica y por lo tanto no son sujetos pasivos del impuesto?

RESPUESTA

Para dar respuesta a su interrogante empezaremos transcribiendo la norma

en estudio, contenida en el artículo 6° del Acuerdo 105 de 2003, en los siguientes términos:

"Artículo 6. Cumplimiento de las obligaciones tributarias de los patrimonios autónomos. Para los efectos del impuesto predial unificado, del impuesto de industria y comercio y de los demás impuestos distritales que se originen en relación con los bienes o con actividades radicados o realizados a través de patrimonios autónomos constituidos en virtud de fiducia Mercantil, será responsable en el pago de impuestos, intereses, sanciones y actualizaciones derivados de las obligaciones tributarias de los bienes o actividades del patrimonio autónomo el fideicomitente o titular de los derechos fiduciarios. La responsabilidad por las sanciones derivadas del incumplimiento de obligaciones formales, la afectación de los recursos del patrimonio al pago de los impuestos y sanciones de los beneficiarios se regirá por lo previsto en el artículo 102 del Estatuto Tributario Nacional. (Se subraya).

Ahora bien, debemos empezar por recordar que de acuerdo con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, son contribuyentes del impuesto de industria y comercio las personas naturales o jurídicas o sociedades de hecho que realicen las actividades gravadas¹.

Por lo cual tenemos que son sujetos pasivos del impuesto las personas naturales y jurídicas y las sociedades de hecho, que realicen el hecho

¹ Esta disposición se encuentra hoy contenida para Bogotá D.C. en el artículo 41 del Decreto Distrital 352 de 2002, el cual establece."Artículo 41. Sujeto pasivo. Es sujeto pasivo del

impuesto de industria y comercio la persona natural o jurídica o la sociedad de hecho, que realice el hecho generador de la obligación tributaria, consistente en el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital."

generador del impuesto en el Distrito Capital, es decir la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios.

En ese orden de ideas, hay fundadas inquietudes cuando las actividades en mención no se realizaron directamente por la persona natural o jurídica o sociedad de hecho de que se trate sino por intermedio de un patrimonio autónomo constituido en desarrollo de un contrato de fiducia mercantil.

Las inquietudes obedecen a que, como se sabe, la fiducia entraña una propiedad, en cabeza de la sociedad fiduciaria, que es meramente nominal, porque es claro que ni los bienes ni las rentas radicadas en los fideicomisos forman parte de la prenda común de los acreedores de la sociedad fiduciaria. Y también se sabe, por otra parte, que los mentados bienes no pueden ser perseguidos por acreedores del fideicomitente respecto de deudas contraídas con posterioridad a la constitución de la fiducia.

Sobre esas bases, resulta necesario esgrimir los argumentos y las condiciones a partir de las cuales puede aludirse a la sujeción pasiva del impuesto en análisis en la fiducia, temática a la cual se referirá en adelante este estudio. Veamos:

En primer lugar, es un hecho reconocido que si hay actividad de

industria o de comercio necesariamente se configura el aspecto material del hecho generador del impuesto de industria y comercio. De lo que se trata es de establecer quién es el sujeto pasivo, deudor o contribuyente.

En segundo lugar, es también claro que cuando el patrimonio autónomo se constituye es porque una persona, llamada fideicomitente o constituyente, así lo decide y en virtud de ello transfiere determinados bienes a una sociedad fiduciaria con la cual celebra el contrato de fiducia mercantil dirigido a conformar el patrimonio de afectación denominado patrimonio autónomo.

En ese orden de ideas, es perfectamente válido afirmar que si no fuera por esa mediación instrumental de la fiducia la actividad de que se trate se imputaría, sin la menor duda, a la persona del fideicomitente o constituyente.

Lo cual equivale a afirmar que si se corre el velo, o si simplemente se acude por transparencia o por asignación al verdadero poseedor económico que subyace tras el fideicomiso, se encontrará que no es otro que el fideicomitente o constituyente.

Y también es indudable que mientras los bienes fideicomitados no sean transferidos a un tercero, distinto del fideicomitente, con motivo de la terminación de la fiducia o de lo que se haya previsto al respecto en el contrato de fiducia mercantil, siempre estará el fideicomitente tras el patrimonio de afectación.

En tercer lugar, el hecho de que el fideicomitente tenga a bien designar,

por cualquier motivo, unos beneficiarios de los réditos de los bienes de la fiducia distintos de él, no niega ni descarta la posesión económica del fideicomiso que en él reside, según se ha dicho. De hecho, si se corriera el velo o si se acudiera a la transparencia, bien podría decirse que la hipótesis en análisis es similar a la de la persona que directamente, sin mediar un contrato de fiducia, decide asignar parte de los réditos que perciba a determinados beneficiarios.

Sobre esas bases, parece claro que la persona a la que cabe atribuir el aspecto material del hecho generador realizado a través de un patrimonio autónomo no es otra que el fideicomitente o constituyente y que, por consiguiente, en ella recae la condición de sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio.

En cuarto lugar, es notorio que tanto el artículo 11-1 del decreto 807, en comentario, como el artículo 102 del Estatuto Tributario, y particularmente su numeral 5º, incurrir en numerosas deficiencias y pueden dar lugar a las más variadas interpretaciones porque se limitan a regular las condiciones en que se deben cumplir las obligaciones formales tributarias atribuibles a hechos generadores ejecutados en el marco de los patrimonios autónomos y a establecer, en forma vaga, algunos parámetros para afectación de recursos de fideicomiso con destino al pago de impuesto y a consagrar, en forma poco clara, la solidaridad de los beneficiarios, no por ello puede pretenderse que todos esos equívocos u omisiones conducen a una especie de paraíso fiscal fiduciario que es inconcebible.

En realidad, las disposiciones en

análisis deben verse en función de lo que significa la fiducia y de la presencia, tras de los fideicomisos, de los fideicomitentes o constituyentes a quienes cabe atribuir, por disregard (corrimiento del velo), transparencia o asignación la posesión económica del conjunto conformado por el fideicomiso. Y si el fideicomitente cede sus derechos fiduciarios a un tercero, como siempre ocurre respecto de los tributos que tengan que ver con el establecimiento de comercio, es claro que el adquirente pasará a ocupar la condición de contribuyente obviamente desde cuando sea el dueño.

Sobre esas bases, se llega a las siguientes conclusiones:

a. El deudor o contribuyente de la obligación tributaria de pagar el impuesto de industria y comercio es el fideicomitente.

b. Sin embargo, la obligación formal de presentar la declaración atribuible a la actividad realizada por intermedio del fideicomiso la debe cumplir la sociedad fiduciaria a través del NIT especial de los patrimonios autónomos, conforme con lo establecido en el artículo 11-1 del Decreto Distrital 807 de 1993, a saber.

"Artículo 11-1. Cumplimiento de las obligaciones de los patrimonios autónomos. En el caso de los fondos comunes, fondos de valores o patrimonios autónomos, se entenderá cumplido el deber de presentar las declaraciones tributarias, cuando la declaración se haya efectuado por el fondo o patrimonio autónomo, o por la sociedad que los administre.

Con relación a cada uno de los patrimonios autónomos bajo su

responsabilidad, los fiduciarios están obligados a cumplir las obligaciones formales señaladas en las normas legales para los contribuyentes, los retenedores y los responsables, según sea, el caso. Para tal efecto, se identificarán de forma global todos los fideicomisos que administre, con un NIT diferente al de la sociedad fiduciaria.

Las sociedades fiduciarias presentarán una sola declaración por todos los patrimonios autónomos. La sociedad fiduciaria tendrá a disposición de la Dirección Distrital de Impuestos, para cuando esta lo solicite, una desagregación de los factores de la declaración atribuible a cada patrimonio autónomo.

Los fiduciarios son responsables por las sanciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones formales a cargo de los patrimonios autónomos, así como de la sanción por corrección aritmética y de cualquier otra sanción relacionada con dichas declaraciones.

Con cargo a los recursos del fideicomiso, los fiduciarios deberán atender el pago de los impuestos distritales que se generen como resultado de las operaciones del mismo, así como de sus correspondientes intereses moratorios y de la actualización por inflación, cuando sean procedentes.

Cuando los recursos del fideicomiso sean insuficientes, los beneficiarios responderán solidariamente por tales impuestos, retenciones y sanciones.

c. Sin perjuicio de la condición de deudor tributario o contribuyente del fideicomitente, a que aquí se alude, es

obligación de la sociedad fiduciaria hacer lo necesario para que parte de los recursos del fideicomiso se apropie con destino al pago del impuesto de industria y comercio.

d. Por lo que toca con el incumplimiento de las obligaciones formales tributarias, los fiduciarios "son responsables por las sanciones derivadas del incumplimiento" en cuanto corresponda a obligaciones a cargo de los patrimonios autónomos, "así como de la sanción por corrección aritmética y de cualquier otra sanción relacionada con dichas declaraciones" (artículo 11-1 del Decreto Distrital 807, inciso 4°).

La posición planteada se reafirma con el texto de la parte final del artículo 6° del Acuerdo de 2003, el cual establece "La responsabilidad por las sanciones derivadas del incumplimiento de obligaciones formales, la afectación de los recursos del patrimonio al pago de los impuestos y sanciones de los beneficiarios se regirá por lo previsto en el artículo 102 del Estatuto Tributario Nacional.

El texto del artículo 102 del Estatuto Tributario Nacional referido en la norma distrital, establece a efectos de las responsabilidades en las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones formales y la afectación de los recursos del patrimonio autónomo:

"Artículo 102. Contratos de fiducia mercantil. Para la determinación del impuesto sobre la renta en los contratos de fiducia mercantil se observarán las siguientes reglas:

(...)

5. Con relación a cada uno de los

patrimonios autónomos bajo su responsabilidad, los fiduciarios están obligados a cumplir las obligaciones formales señaladas en las normas legales para los contribuyentes, los retenedores y los responsables, según sea del caso...

(...)

Los fiduciarios son responsables, por las sanciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones formales a cargo de los patrimonios autónomos así como de la sanción por corrección, por inexactitud, por corrección aritmética y de cualquier otra sanción relacionada con dichas declaraciones.

Con cargo a los recursos del fideicomiso, los fiduciarios deberán atender el pago de los impuestos de ventas, timbre y de la retención en la fuente, que se genere como resultado de las operaciones del mismo, así como de sus correspondientes intereses moratorios y actualización por inflación cuando sean procedentes.

Cuando los recursos del fideicomiso sean insuficientes, los beneficiarios responderán solidariamente por tales impuestos retenciones y sanciones. (Numeral modificado Ley 488/98, Art. 82)

(...)

En consecuencia, no solamente está previsto que las fiduciarias deben cumplir las obligaciones formales atribuibles a los patrimonios autónomos, sino que pueden ser sancionadas por su incumplimiento.

Y no se piense, al respecto, que los patrimonios autónomos no pueden

tener obligaciones formales a su cargo con el argumento de que no son personas en derecho. En realidad, considerando que las normas deben tener un efecto útil, hay que entender que las obligaciones formales a que se refiere el artículo 11-1 son precisamente las que corresponden a hechos generadores imputables a operaciones, a actos o a hechos que tengan lugar por intermedio del patrimonio autónomo.

Es lo que ocurre, precisamente, con el impuesto de industria y comercio tributo que, como se sabe, recae sobre el ejercicio de actividades industriales o comerciales.

Nadie puede negar que si en un patrimonio autónomo se radica un establecimiento de comercio la actividad comercial de que se trate tiene lugar a través del patrimonio autónomo y, por consiguiente, es perfectamente claro que la obligación formal de declarar debe cumplirla la sociedad fiduciaria, porque así lo impone la norma en comentario.

Es algo similar a lo que sucede con el impuesto sobre las ventas por operaciones realizadas con el concurso de los patrimonios autónomos. En esos casos, conforme a lo previsto por el numeral 5° del artículo 102 del Estatuto Tributario Nacional, la sociedad fiduciaria debe cumplir la obligación de presentar la declaración de ventas aunque no ostente la condición de responsable del impuesto sobre las ventas condición que, a no dudarlo, y por razones que ya han quedado expuestas en páginas anteriores, debe predicarse del fideicomitente o constituyente.

En el anterior sentido se amplía el

concepto 0824 del 10 de noviembre de 1999.

Esperamos de esta forma haber absuelto sus interrogantes. Cordialmente,
HEYBY POVEDA FERRO
Subdirectora Jurídico Tributaria (E)"

DEMANDA

Los apartes demandados del artículo 6 del Acuerdo 105 del 2003 y el Concepto 1043 de 2004, por medio del cual la Administración Distrital impone a los patrimonios autónomos administrados por sociedades fiduciarias, la obligación de presentar declaración de industria y comercio y pagar el tributo, violan los artículos 1, 150 [12], 287, 300[4], 313 [4] y 338 de la Constitución Política; 32 de la Ley 14 de 1983; 12 y 154 del Decreto Ley 1421 de 1993; 826 del Estatuto Tributario y 1233 del Código de Comercio.

El concepto de violación respecto de cada uno de los actos demandados se puede sintetizar así:

Artículo 6° del Acuerdo 105 del 2003 (parcial):

En virtud del principio de legalidad, los entes territoriales tienen autonomía sobre sus rentas pero siempre deben actuar con base en los mandatos legales, por tanto, se les impide a concejos municipales y distritales y a las asambleas departamentales que fijen directamente los tributos así como sus elementos esenciales: hecho generador, base gravable, sujetos pasivo y activo, etc.

Si bien el artículo 12 del Decreto Ley 1421 de 1993 prevé que el Concejo de

Bogotá puede regular, reformar o adoptar tributos en su jurisdicción, tal facultad debe sujetarse a los mandatos legales y constitucionales, como lo ha considerado la jurisprudencia del Consejo de Estado (sentencia de 27 de enero de 1995, Expediente 5021, C.P. Dr. Jaime Abella.Zárate).

Sin embargo, el Concejo de Bogotá en el artículo 6 del Acuerdo demandado excedió sus facultades constitucionales y ejerció potestades exclusivas del Congreso, pues, fijó un nuevo sujeto pasivo en el impuesto de industria y comercio.

El artículo 154[4] del Decreto Ley 1421 de 1993 establece lo que debe entenderse por actividades de servicio y señala como sujetos pasivos capaces de desarrollar tales actividades a las personas naturales o jurídicas y a las sociedades de hecho, sin incluir a los patrimonios autónomos ya que éstos carecen de los atributos de aquéllas. Por tanto, es ilegal la norma demandada porque establece responsabilidad pasiva tributaria e impone ciertas obligaciones a los patrimonios autónomos, no obstante, éstos no tienen personería jurídica, como la misma Secretaría de Hacienda de Bogotá lo ha reconocido en el Concepto 0824 de 10 noviembre de 1999 -en el que además hace referencia al Concepto 713 de octubre 5 de 1998.

El artículo 1233 del Código de Comercio señala que los bienes fideicomitados constituyen un patrimonio autónomo diferente al fiduciario y al de los otros patrimonios autónomos y dispone que el patrimonio de la sociedad fiduciaria debe mantenerse separado de los patrimonios autónomos, de manera

que, la norma demandada al permitir que se libre mandamiento de pago contra la sociedad fiduciaria, sin establecer ninguna restricción, puede hacer que el patrimonio de ésta responda por las supuestas obligaciones tributarias que se pretenden crear en cabeza de los fideicomisos.

También se viola el artículo 826 del Estatuto Tributario porque permite que se libre mandamiento de pago contra la fiduciaria por obligaciones tributarias del patrimonio autónomo derivadas del impuesto de industria y comercio, sin que la sociedad fiduciaria sea deudora de dicha obligación pues ella actúa jurídicamente como vocera o administradora de los fideicomisos y no es deudora por las actividades que realicen los fideicomisos, es decir, es un tercero.

Si la Ley 14 de 1983 no consagró en cabeza de los patrimonios autónomos el deber de liquidar y pagar el impuesto de industria y comercio, no existe fundamento legal para que el Acuerdo acusado cree tal obligación como tampoco para librar mandamiento de pago a un tercero en un hipotético proceso de cobro coactivo.

Concepto 1043 del 2004

El Concepto demandado utiliza la teoría del "corrimiento del velo" para concluir que un contribuyente, persona natural o jurídica, puede realizar actividades gravadas con impuesto de industria y comercio a través de un patrimonio autónomo, y en ese caso, el sujeto pasivo del gravamen es el fideicomitente y la sociedad fiduciaria es quien tiene la obligación de presentar las correspondientes declaraciones y pagar el tributo con

cargo a los recursos del patrimonio autónomo.

La interpretación del Concepto resulta ilegal porque extiende la personería jurídica a los patrimonios autónomos con base en que los fideicomitentes son quienes ostentan tal atributo y por ello los patrimonios autónomos deben pagar el impuesto.

No tiene respaldo legal sostener que uno es el sujeto pasivo del impuesto (fideicomitente) y otro es quien debe responder por el gravamen (fiduciaria que debe declarar el tributo del correspondiente patrimonio autónomo), ya que ni el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, ni el artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993 lo establecieron así.

El Concepto demandado cita el artículo 11-1 del Decreto 807 de 1993 que se refiere a las obligaciones tributarias formales que deben cumplir los patrimonios autónomos, las cuales pueden satisfacerse por las fiduciarias porque son sus administradoras, pero, de tal precepto no puede deducirse la calidad de sujetos pasivos de los patrimonios autónomos respecto del impuesto de industria y comercio, pues aquélla es una norma procedimental y no sustancial.

El Concepto demandado contiene un cambio de posición injustificada e ilegal que afecta la seguridad jurídica y la confianza legítima de los contribuyentes, pues, la Administración en el Concepto 713 de 5 de octubre de 1998 señaló que la normatividad tributaria distrital no contempló como sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio a los patrimonios autónomos sin que hasta la fecha en que se expidió el acto acusado, los fundamentos legales y constitucionales

hayan presentado modificación alguna lo cual demuestra el carácter arbitrario de la interpretación que ahora se demanda.

Es ilegal la actuación demandada porque al momento de proferir el Concepto acusado textualmente expresó que "en el anterior sentido se amplía el concepto 0824 del 10 de noviembre de 1999" con lo que evitó su publicación, de conformidad con el artículo 164 del Decreto Distrital 807 de 1993.

La demandada se fundamenta en el artículo 102 del Estatuto Tributario Nacional que regula el tratamiento de los patrimonios autónomos respecto del impuesto de renta, lo cual vicia de nulidad el Concepto acusado, pues, las normas tributarias de carácter sustancial son de aplicación restrictiva y por tanto no pueden regular impuestos diferentes ni ser contempladas en ámbitos territoriales distintos. El artículo 102 del Estatuto Tributario Nacional no es aplicable por remisión analógica al impuesto de industria y comercio, además, la norma tributaria nacional no dispone que las fiduciarias deban presentar declaraciones de renta por cada patrimonio autónomo que administren, ni que las mismas fiduciarias determinen el impuesto a cargo que les corresponde a los fideicomitentes.

No existe coherencia normativa cuando se señala que los patrimonios autónomos no son contribuyentes del impuesto de industria y comercio y al mismo tiempo se expresa que las sociedades fiduciarias deben presentar declaraciones y liquidar tal tributo a cargo de los patrimonios autónomos.

Por último, no se puede fundamentar el

acto demandado en los principios de equidad, progresividad y eficiencia tributarias cuando señala que las sociedades fiduciarias deban cumplir con las obligaciones formales y sustanciales de los patrimonios autónomos respecto del gravamen en mención, pues, tal argumento no sólo desconoce los citados principios, sino el principio de legalidad tributaria.

OPOSICIÓN

El Distrito Capital de Bogotá se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

Propuso la excepción de inepta demanda frente a los cargos de nulidad contra el Concepto 1043 del 2004, porque no ha sido publicado en el Registro Distrital, requisito indispensable para la procedencia de la acción (artículo 139 del Código Contencioso Administrativo). Los Conceptos emitidos por la Subdirección Jurídica Tributaria no son actos administrativos y sólo son obligatorios para los funcionarios cuando han sido publicados., como lo señaló la Corte Constitucional en la sentencia C-487/96.

En lo de fondo expresó los siguientes argumentos de defensa:

Artículo 6 del Acuerdo 105 del 2003:

No es cierto, como lo afirma la demanda, que el artículo 6 del Acuerdo 105 del 2003 autorice el proceso de cobro coactivo contra patrimonios autónomos, sino que tal procedimiento tiene como objeto exigir el pago del impuesto por actividades industriales, comerciales y de servicios realizadas a través de aquéllos.

No se violó el principio de legalidad, pues, aunque en el ámbito territorial la potestad tributaria es derivada de la Constitución y la ley, se debe tener en cuenta que la facultad impositiva del Legislador debe ejercerse con respeto de la autonomía prevista en el artículo 287 de la Constitución Política, esto es, dejando espacios de competencia para que los entes territoriales fijen sus reglas de acuerdo con sus circunstancias particulares.

El artículo 6 del Acuerdo 105 de 2003, no establece como sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio al patrimonio autónomo, sino que precisa quiénes deben cumplir con las obligaciones tributarias cuando las actividades gravadas se realicen a través de fideicomisos según las reglas del propio impuesto y del Código de Comercio (artículo 1226).

La norma demandada vincula las responsabilidades que deben asumir los intervinientes de la fiducia porque es clara la ocurrencia del hecho generador del impuesto de industria y comercio cuando con los bienes objeto de aquélla se realizan actividades industriales, comerciales o de servicios.

El Concejo de Bogotá no desbordó la potestad tributaria y por el contrario actuó dentro del marco legal establecido, aclaró las obligaciones tributarias de las fiducias mercantiles dada su particularidad y ausencia normativa como lo señaló el Consejo de Estado en la sentencia de 12 de mayo del 2005, Expediente 1192. Lo que pretende el demandante es que se afirme que existe "paraíso fiscal" para todas las actividades realizadas a través del mencionado negocio jurídico.

Con base en la Ley 14 de 1983, el Código de Comercio y el artículo 102[5] del Estatuto Tributario Nacional, aplicable al Distrito conforme a la naturaleza y estructura de los impuestos distritales (art. 162 Decreto Ley 1421/93), el Acuerdo demandado vincula al fiduciario y al beneficiario en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, según su intervención en el negocio mismo, ya que de acuerdo con el artículo 1243 del Código de Comercio el fiduciario en la administración de los bienes objeto de fiducia responde hasta por culpa leve en el cumplimiento de su gestión.

En el negocio fiduciario el patrimonio autónomo no es sujeto de derechos ni obligaciones y su titularidad recae sobre la fiduciaria, por ello, la legislación mercantil determina como obligaciones indelegables del fiduciario, adelantar todas las acciones indispensables para el cumplimiento de la finalidad estipulada. Así, si en desarrollo del encargo, la fiduciaria realiza hechos generadores del impuesto de industria y comercio adquiere la condición de responsable frente a la declaración y pago del tributo como sustituto del fideicomitente en virtud del contrato.

Si el fiduciario debe cancelar salarios, prestaciones, servicios, públicos, proveedores entre otros, por la celebración de compromisos contractuales, con mayor razón tiene que dar cumplimiento a otra obligación de origen legal como es el pago de impuestos.

La norma demandada surge de la aplicación del artículo 1226 del Código de Comercio y en tal contexto resulta evidente que aunque el fideicomitente es la persona a la que debe imputarse

el aspecto material del hecho generador del impuesto de industria y comercio, realizado a través de un patrimonio autónomo, por ser el verdadero poseedor económico que existe tras el fideicomiso, entra a responder por todas las obligaciones ante la Administración tributaria en los eventos excepcionales de incumplimiento por parte del fiduciario.

Concepto 1043 del 2004

No es cierto que el Concepto demandado le asigne a las fiduciarias la obligación formal de presentar la declaración del impuesto de industria y comercio, pues, es la ley mercantil la que expresamente señala la forma cómo se deben cumplir las obligaciones que emanan del encargo fiduciario.

Si no fuera por la mediación instrumental de la fiducia, la actividad de que se trate se imputaría a la persona del fideicomitente o constituyente, lo cual equivale a afirmar que si se corre el velo se encuentra que el verdadero poseedor económico que subyace tras el fideicomiso no es otro que el fideicomitente. El hecho que el fideicomitente designe unos beneficiarios de los réditos de los bienes, no desvirtúa la aludida situación de su posesión económica. De todo lo anterior cabe concluir que la persona sobre la que recae el aspecto material del hecho generador del tributo en cuestión es el constituyente y por ello es éste quien tiene la condición de sujeto pasivo y no la sociedad fiduciaria.

Si bien el contribuyente del impuesto de industria y comercio es el fideicomitente, la obligación de presentar la declaración, atribuible a la

actividad realizada por medio de fideicomiso, la debe cumplir la sociedad fiduciaria con el NIT especial de los patrimonios autónomos, de conformidad al artículo 11-1 del Decreto Distrital 807 de 1993, so pena de las sanciones derivadas de su incumplimiento. A la fiduciaria le corresponde hacer lo necesario para que parte de los recursos del fideicomiso se apropien con destino al pago del impuesto territorial.

No hay cambio de la posición plasmada en el Concepto 713 de 5 de octubre de 1998, pues éste hace referencia al patrimonio autónomo de los fondos de pensiones conforme a la obligación contenida en la Ley 100 de 1993 que desarrolla el artículo 48 de la Constitución Política, en el cual no interviene la voluntad de quienes lo constituyen y su destinación es específica conforme a los parámetros normativos; situación diferente a cuando se desarrollan actividades industriales, comerciales y de servicios por intermedio de un patrimonio autónomo constituido en virtud de un contrato de fiducia mercantil, en los eventos en que los bienes se entregan en administración con una finalidad que implica la realización de actividades generadoras del gravamen.

El artículo 102 del Estatuto Tributario Nacional es procedimental, por cuanto hace referencia a la presentación de la declaración y por ello se aplica vía remisión de las normas distritales.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló la expresión "del impuesto de industria y comercio" contenida en el artículo 6 y en su párrafo del Acuerdo 105 de 2003 y la totalidad del „Concepto 1043 de 26 de

julio del 2004, con fundamento en las siguientes consideraciones:

La publicación de los actos administrativos no es un requisito de validez que impida el examen de la legalidad del acto administrativo y menos aún se erige como un requisito de procedibilidad para presentar la demanda. El artículo 136 del Código Contencioso Administrativo permite que el acto administrativo se demande a partir de su expedición sin probar el requisito de la publicación (sentencia de 7 de abril del 2005, Expediente 15211, C.P. Dra. Ligia López Díaz).

Si bien la Constitución Política regula la autonomía fiscal de los municipios y departamentos, tal facultad está limitada por los artículos 294, 317 y el 362 íb.

De las normas que regulan el impuesto de industria y comercio para el Distrito Capital (artículos 1[f] de la Ley 97 de 1913, 33 de la Ley 14 de 1983, el Decreto 1333 de 1986 y el artículo 154[4] Decreto Ley 1421 de 1993) es evidente que el sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio es la persona natural o jurídica o la sociedad de hecho que realice el hecho generador del tributo, sin que se hubiera incluido a los patrimonios autónomos

De acuerdo con la definición del contrato de fiducia del artículo 1226 del Código de Comercio y sus características, los bienes que constituyen el fideicomiso son un patrimonio autónomo del fiduciario, independiente y diferente del resto de los que conforman su patrimonio. Como en la Ley no está contemplado el patrimonio autónomo como sujeto pasivo del impuesto, la Administración

no podía incluirlo sin violar la reserva de ley del Congreso en materia impositiva (sobre el punto se remite al Concepto 713 del 5 de octubre de 1998 de la Secretaría de Hacienda Distrital).

Por lo mismo, carece de sustento legal la autorización contenida en el Acuerdo para que se desarrolle un proceso de cobro coactivo y para que se libere un mandamiento de pago a la fiduciaria con el fin de exigir la cancelación de deudas tributarias vinculadas al patrimonio autónomo.

Lo anterior no puede aplicarse al literal b) del párrafo del artículo 6 del Acuerdo 105 de 2003 demandado, ya que éste subsiste para el impuesto predial y los demás impuestos distritales, conforme al artículo 11-1 del Decreto 807 de 1993, razón por la cual respecto de éste no prospera su pretensión de nulidad.

Finalmente, teniendo en cuenta que el Concepto 1043 de 26 de julio de 2004 fue sustentado en las normas demandadas del Acuerdo 105 del 2003, en las que se sostenía la tesis de que los patrimonios autónomos son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio y que a las sociedades fiduciarias se les puede librar mandamiento de pago, son aplicables los mismos argumentos antes expuestos para declarar su nulidad.

APELACIÓN

La demandada interpuso recurso de apelación contra la sentencia del Tribunal, la cual solicita que se revoque por las siguientes razones:

La potestad tributaria de la Ley no es única y excluyente sino que tiene su

excepción en la potestad derivada de los entes territoriales.

El artículo 6 del Acuerdo .105 de 2003 no desbordó la potestad tributaria sino que actuó dentro del marco de la Ley 14 de 1983, pues, precisó los sujetos que deben cumplir con obligaciones tributarias del impuesto y cómo deben responder frente a éstas con el objeto de satisfacer el principio de eficiencia y certeza de la determinación de los tributos dado que la figura de la fiducia mercantil genera dudas respecto de las responsabilidades impositivas.

La expresión anulada por el a quo no señala como sujeto pasivo al patrimonio autónomo sino que precisa, para el impuesto de industria y comercio, quién debe cumplir con las obligaciones cuando las actividades gravadas se realicen a través de fideicomisos. De mantener la decisión recurrida propiciaría paraísos fiscales para todas las actividades realizadas a través de las fiducias mercantiles.

Finalmente cita y transcribe apartes de la ponencia del Doctor Juan Rafael Bravo Arteaga presentada en las Jornadas de Derecho Tributario de 2002 en la que analiza los sujetos pasivos tributarios sin personería jurídica.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El demandante reiteró que la Ley 14 de 1983 y el Decreto Ley 1421 de 1993 fueron taxativos en establecer quiénes son sujetos pasivos del impuesto lo cual excluye que por vía de reglamento o interpretación se le otorgue esa condición a los denominados entes sin personería jurídica, género dentro del cual se encuentran los patrimonios autónomos.

El Consejo de Estado en sentencia de 22 de febrero de 2007 (exp. 14445, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié), se pronunció acerca de la imposibilidad de las administraciones locales de fijar como sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio a los entes sin personería jurídica cuando éstos no han sido determinados por el Legislador.

No es congruente la recurrente, pues en la primera instancia sostuvo que los patrimonios autónomos son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio en Bogotá y adicionalmente que el Concejo de Bogotá tenía facultad para crear tal subjetividad. Tampoco son coherentes sus argumentos toda vez que de la lectura del encabezado del artículo 6 del Acuerdo objeto de la controversia, se establece que el ente demandado consideró a los patrimonios autónomos como sujetos pasivos del tributo en cuestión en el Distrito Capital. No es materia de litis que la obligación de presentar declaraciones y la del pago del impuesto se hayan dispersado entre la persona del fideicomitente y del fiduciario, lo cual tampoco, goza de sustento legal.

La demandada reiteró en síntesis los argumentos esgrimidos en el proceso.

MINISTERIO PÚBLICO

La Procuraduría solicita que se revoque el fallo apelado y en su lugar se denieguen las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

De conformidad con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, el hecho generador del impuesto de industria y comercio es la realización o ejecución de actividades

industriales, comerciales o de servicios en las jurisdicciones territoriales y los sujetos pasivos son las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho que las realicen, por lo que el criterio para determinar si una persona es sujeto pasivo del tributo es la realización de tales actividades.

La norma demandada se refiere a las actividades realizadas a través de patrimonios autónomos constituidos por fiducia mercantil, luego, en la medida en que realicen actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio, como consecuencia de la ejecución del contrato de fiducia, nace la obligación y la responsabilidad del pago del tributo.

. El demandante y el Tribunal confunden el sujeto pasivo de las obligaciones tributarias con la figura de patrimonio autónomo, el cual no ha sido señalado como sujeto pasivo de la obligación.

Con fundamento en la sentencia del Consejo de Estado de 26 de julio de 1996 (exp. 7739, C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo), precisó que si por la celebración de un contrato de fiducia se conforma un patrimonio autónomo que no posee

sonería jurídica, ello no significa que no haya alguien que participe e intervenga en las relaciones jurídicas que se susciten para la consecución de la finalidad prevista por el constituyente, pues el artículo 1234 del Código de Comercio prevé que el fiduciario debe actuar en nombre del patrimonio cuando las circunstancias así lo requieran.

Las normas demandadas no excedieron las facultades tributarias,

pues, no incluyeron dentro de los sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio a los patrimonios autónomos.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, la Sala debe decidir sobre la legalidad de la expresión "del impuesto de industria y comercio" contenida en el artículo 6 del Acuerdo 105 de 2003 y en su parágrafo, expedido por el Concejo de Bogotá D.C., y de la totalidad del Concepto 1043 de 26 de julio de 2004, expedido por la Subdirección Jurídico Tributaria de la Secretaría de Hacienda de Bogotá, cuanto se refiere a las obligaciones tributarias de los patrimonios autónomos frente al impuesto de industria y comercio.

El Tribunal declaró la nulidad de la expresión mencionada y del Concepto 1043 de 26 de julio del 2004 porque las normas que regulan el impuesto de industria y comercio para el Distrito Capital, no incluyeron como sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio a los patrimonios autónomos, sino a las personas naturales o jurídicas o las sociedades de hecho que realicen el hecho generador del tributo. En el caso de las fiducias, el fideicomiso es un patrimonio independiente y diferente del patrimonio de la sociedad fiduciaria, es decir, es autónomo. Como en la Ley no está contemplado el patrimonio autónomo como sujeto pasivo del impuesto, la Administración no podía incluirlo sin violar el principio de legalidad tributaria.

Por su parte la recurrente considera que los actos demandados no

desbordaron la potestad tributaria enmarcada en la Ley 14 de 1983. Lo que hicieron fue precisar los sujetos que deben cumplir con obligaciones tributarias del impuesto, dada la naturaleza de las fiducias. Además, no señalan como sujeto pasivo de industria y comercio al patrimonio autónomo.

Pues bien, el artículo 6 del Acuerdo 105 de 2003, proferido por el Concejo Distrital de Bogotá, establece en la parte que se demanda, que para los efectos 'del impuesto de industria y comercio que se originen en relación con los bienes o con actividades radicados o realizados a través de patrimonios autónomos constituidos en virtud de fiducia mercantil, será responsable en el pago de impuestos, intereses, sanciones y actualizaciones derivados de las obligaciones tributarias de los bienes o actividades del patrimonio autónomo, el fideicomitente o titular de los derechos fiduciarios. La responsabilidad por las sanciones derivadas del incumplimiento de obligaciones formales, la afectación de los recursos del patrimonio al pago de los impuestos y sanciones de los beneficiarios se regirá por lo previsto en el artículo 102 del Estatuto Tributario Nacional.

En el párrafo se dispone que en los procesos para el cobro coactivo del impuesto de industria y comercio que se origine en relación con tales bienes actividades, el mandamiento de pago se puede proferir contra la sociedad fiduciaria, para los efectos de su obligación de atender el pago de las deudas tributarias vinculadas al patrimonio autónomo, con los recursos de ese mismo patrimonio. -.

Por su parte el Concepto 1043 de 26

de julio de 2004 expedido por la Administración Distrital, respondió sobre la consulta relativa a las obligaciones tributarias en materia del impuesto de industria y comercio de los patrimonios autónomos en los siguientes términos:

a. El deudor o contribuyente de la obligación tributaria de pagar el impuesto de industria y comercio es el fideicomitente.

b. La obligación formal de presentar la declaración atribuible a la actividad realizada por intermedio del fideicomiso la debe cumplir la sociedad fiduciaria.

c. Sin perjuicio de la condición de deudor tributario o contribuyente del fideicomitente, a que aquí se alude, es obligación de la sociedad fiduciaria hacer lo necesario para que parte de los recursos del fideicomiso se apropie con destino al pago del impuesto de industria y comercio.

d. Por lo que toca con el incumplimiento de las obligaciones formales tributarias, los fiduciarios "son responsables por las sanciones derivadas del incumplimiento" en cuanto corresponda a obligaciones a cargo de los patrimonios autónomos, "así como de la sanción por corrección aritmética y de cualquier otra sanción relacionada con dichas declaraciones" (artículo 11-1 del Decreto Distrital 807, inciso 4º).

El concepto llegó a las anteriores conclusiones porque desde que haya actividad de industria o de comercio necesariamente se configura el aspecto material del hecho generador del impuesto de industria y comercio. Porque el fideicomitente es el

verdadero poseedor económico que subyace tras el fideicomiso, pues es quien transfiere determinados bienes a una sociedad fiduciaria con el fin de conformar un patrimonio autónomo y mientras no pase a un beneficiario, siempre* estará presente el fideicomitente, por ello es la persona a la que se debe atribuir el hecho generador del impuesto, es decir, es el sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio. Y las sociedades fiduciarias son quienes tienen que cumplir las obligaciones formales del impuesto, entre ellas, la presentación de la declaración, conforme a los artículos 11-1 del Decreto 807 de 1993 y 102 del Estatuto Tributario, numeral 5, so pena de ser sancionadas.

Ahora bien, en el Distrito Capital conforme al artículo 153 del Decreto Ley 1421 de 1993², el establecimiento, determinación y cobro de tributos, gravámenes, impuestos, tasas, sobretasas y contribuciones en el Distrito se rigen por las normas vigentes sobre la materia con las modificaciones adoptadas en ese estatuto y en materia del impuesto de Industria y Comercio, estableció a partir de 1994, entre otras modificaciones, la siguiente: "[.14. Se consideran actividades de servicio todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien los contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de hacer sin, importar que en ellos predomine el factor material o intelectual" (artículo 154 ib).

² Por el cual se dicta el régimen especial para el Distrito Capital de Santafé de Bogotá

En el mismo sentido la Ley 14 de 1983 "por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones", establece en el artículo 32 que el Impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

De estas disposiciones se extraen dos elementos esenciales para que se cause el impuesto de industria y comercio; el primero, que se realice cualquier actividad industrial, comercial o de servicios; y segundo, que la realice una persona natural, jurídica o una sociedad de hecho, de manera que el impuesto no se causa sólo porque se realice una actividad gravada, sino que debe concurrir la calidad de sujeto pasivo del tributo quien la realiza.

Estos elementos han sido dispuestos por el legislador de manera privativa, conforme al principio de legalidad de los tributos previsto en el artículo 150-12 de la Constitución Política, en concordancia con el 338 ibídem, que reservó con exclusividad para los cuerpos colegiados de elección popular la facultad de imponer tributos así: "En tiempo de paz, solamente el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales y Municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales".

El principio de legalidad busca uniformidad de los tributos' locales con

el fin de garantizar una igualdad, no sólo, en el tratamiento tributario de las actividades gravadas en los diferentes departamentos y municipios,, es decir, equidad para todos los contribuyentes, sino, también para los recursos locales.

En. efecto, como lo ha precisado la Sala ³, conforme al principio de legalidad y aunque uno de los principios fundamentales del Estado Colombiano fue definido por la Carta de 1991, como un Estado de autonomía regional (artículo 1), dicha autonomía en materia tributaria, no es ilimitada, sino derivada conforme lo señalan

³ Entre otras, sentencias de fechas 24 de marzo de 1995, exp. 5017 C.P. Dr. Jaime Abella Zarate; 2 de octubre de 1998, exp. 8939 C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo; 10 de noviembre de 2000, exp. 10870 C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié; 23 de marzo de 2001, exp. 10003, C.P. Dr. German Ayala Mantilla; 4 de mayo de 2001, exp. 11996, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, 22 de febrero de 2002, exp. 12591, 12 de junio de 2003, exp. 13293, C.P. Dra. Ligia López Díaz y 11 de marzo de 2004, exp. 13576, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

los artículos 287 (numeral 3) y para el caso de los municipios el 313 (numeral 4) de la Constitución Política, así:

"Artículo 287. Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la Ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos:

3. Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones."

(Subraya la Sala)

"Artículo 313. Corresponde a los Concejos:

(...)

4. Votar de conformidad con la Constitución y la Ley los tributos y gastos locales" (Subraya la Sala)

Igualmente, en virtud del denominado principio de "predeterminación", el señalamiento de los elementos objetivos de la obligación tributaria debe hacerse exclusivamente por parte de los organismos de representación popular, en la forma consagrada en el artículo 338 de la Constitución, 'que asignó de manera excluyente y directa a la ley, la ordenanza o el acuerdo la definición y regulación de los elementos estructurales de la obligación impositiva, al conferirles la función indelegable de señalar "directamente" en sus actos: los sujetos activos y pasivos, los hechos generadores, las bases gravables y las tarifas de los impuestos.

Como lo señaló la Sala en las sentencias de 22 de febrero de 2002 y 11 de marzo de 2004, citadas anteriormente, "esta norma exige que el legislador, creador del impuesto sea nacional, departamental o municipal, fije DIRECTAMENTE los elementos estructurales del tributo."

De acuerdo con lo anterior, las corporaciones de elección popular (asambleas y concejos), únicas autorizadas para votar las contribuciones e impuestos locales, deben desarrollar su función de conformidad con la Constitución y la ley creadora del Tributo (art. 300-4 y 313-4 lb.), de manera que no invadan la órbita

de competencia del legislador, con nuevos tributos, hechos generadores o sujetos en cabeza de quienes recaiga el tributo.

En el presente caso, conforme a los principios antes mencionados, comparte la Sala la decisión del Tribunal, pues los actos acusados quebrantaron los principios, de legalidad y predeterminación del impuesto de industria y comercio, al

En efecto, los artículos 154 del Decreto 1421 de 1993 y 32 de la Ley 14 de 1983, prevé cuáles hechos son susceptibles de generar el impuesto de industria y comercio y en igual sentido, preceptúa quienes son los sujetos pasivos del mismo, entre los cuales, no se encuentran los patrimonios autónomos constituidos mediante fiducia mercantil. De manera que aun cuando en desarrollo del objeto para el cual fueron constituidos, configure la realización de algunas de las actividades industriales, comerciales o de servicios, no puede hablarse de materia imponible en atención a que el hecho no fue realizado por un sujeto pasivo del tributo.

La fiducia mercantil está contemplada en el ordenamiento comercial como un "negocio jurídico en virtud del cual una persona, llamada fiduciante o fideicomitente, transfiere uno o mas bienes especificados a otra, llamada fiduciario, quien se obliga a administrarlos o enajenarlos para cumplir una finalidad determinada por el constituyente, en provecho de éste o de un tercero llamado beneficiario o fideicomisario"⁴.

Por tanto, una vez el fiduciante transfiere los bienes al fiduciario, se forma con ellos un patrimonio

autónomo, separado del resto de activos de la entidad y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios. Este patrimonio autónomo está afecto a la finalidad para la cual fue creado (artículo 1233 ib.) y no forma parte de la garantía general de los acreedores del fiduciario, de manera que los bienes fideicomitados sólo garantizan las obligaciones contraídas en el cumplimiento de la finalidad perseguida (artículo 1227 ib.). Es decir, la Fiducia tiene como deuda la finalidad para la cual fue creada.

La exigencia de la separación de los "bienes fideicomitados" del resto del activo de una Fiduciaria⁵, busca que ese patrimonio no se confunda con el del fiduciario ni con otros patrimonios igualmente constituidos, por ello se constituye como patrimonio autónomo y contablemente debe ser reflejado de manera diáfana su registro como bienes propios, en el caso de la fiducia mercantil⁶.

⁴ Artículo 1226 Código de Comercio

⁵ Cfr. Artículo 146 numeral 7 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero: "Separación Patrimonial de los fondos recibidos en fideicomiso. Toda sociedad fiduciaria que reciba fondos en fideicomiso deberá mantenerlos separados del resto de activos de la entidad".

⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 7 de mayo de 2008. C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

Ahora bien, el hecho de que el artículo 102 del Estatuto Tributario regule el impuesto de renta para contratos de fiducia mercantil, no es fundamento legal para someter al impuesto de industria y comercio al patrimonio autónomo, toda vez que son dos impuestos que difieren en cuanto a la

materia imponible y en cuanto a los demás elementos esenciales se refiere, de manera que ni por analogía, ni por remisión normativa las normas del impuesto de renta pueden aplicarse al impuesto de industria y comercio.

De otra parte, no tiene aplicación la "teoría del Disregard" o "levantamiento del velo, Corporativo" a la que alude el concepto demandado, como forma de atribuir obligaciones al "verdadero poseedor económico" del fideicomiso que realiza una actividad gravada con el impuesto de industria y comercio; pues, tal figura tiene por finalidad desconocer la personalidad jurídica de determinados entes societarios cuando se conforman para defraudar el interés legítimo de terceros. Así lo ha entendido la Corporación en los siguientes términos:

"Pese a que la personalidad es un privilegio que la ley le otorga a la sociedad exclusivamente para el fin concreto y determinado que se propuso al momento de su creación, cuando en su desarrollo práctico propicia abusos y fraudes se hace necesario prescindir o superar la forma externa de la persona jurídica para desvelar las personas e intereses ocultos tras ella.

Es así como la doctrina ha elaborado la teoría del levantamiento del velo de la sociedad o lifting the veil, conocida también en el derecho anglosajón como disregard of legal entity, que son medios instrumentales o técnicas de aplicación de los tribunales, cuando la personalidad jurídica es utilizada para lograr fines ajenos a aquellos para los cuales se creó, caso en el cual debe prescindirse de tal persona y tomar en consideración los hombres y los intereses que detrás de ella se esconden.

En palabras del doctor. JOSÉ IGNACIO NARVÁEZ "el ente hermético se abre siempre que surja o se perciba un asomo de mala fe, fraude, abuso del derecho o simulación. Así mismo cuando se forma para burlar el ordenamiento jurídico, o si después de constituida con arreglo a la ley se desvía su finalidad, o la persona es utilizada para actos o propósitos ilícitos, se configura el ejercicio anormal de un derecho que merece correctivos para que no persista el abuso. En tales eventualidades la autoridad no ha de vacilar en levantar el velo de la persona jurídica para ver la otra realidad configurada por el interés de los individuos que integran la sociedad, cuando esta no cumple su objeto dentro de los límites permitidos por el ordenamiento jurídico, único ámbito en el cual es legítimo invocar la estructura de la persona jurídica como ser distinto de sus asociados".'

Desde la perspectiva de la ley 190 de 1995, mediante la cual se dictaron normas laborales, administrativas, penales y financieras para erradicar la corrupción administrativa. Se dijo en el art. 44:

⁷ Op. Cit. p 41 (Derecho Mercantil Colombiano. Teoría General de las Sociedades. Legis. 88 Edición 1998)

"Las autoridades judiciales podrán levantar el velo corporativo de las personas jurídicas cuando fuere necesario determinar el verdadero beneficiario de las actividades adelantadas por ésta".

Esta disposición tiene como objeto evitar que mediante la -constitución de una sociedad se burlen las prohibiciones e incompatibilidades

existentes para las personas naturales, se dificulte la investigación de los delitos contra la administración pública o se legalicen y oculten los bienes provenientes de actividades ilícitas. Con tal finalidad la sociedad ya no será una persona distinta de los socios, sino que se levantará el velo corporativo (lifting the corporate veil) y se descubrirá el beneficio oculto.

De paso la Ley 222 de 1995 -por la cual se introdujeron modificaciones al Código de Comercio- también estableció algunos casos de allanamiento a la personalidad jurídica, fundamentalmente para fijar responsabilidad solidaria de los socios y administradores de las sociedades cuando los actos que realicen a nombre de la sociedad tengan como finalidad 'la defraudación a terceros'⁸.

Repárese como la utilización de esta técnica es restringida y ha sido la casuística ante el peligro en generalizar su aplicación, la que señala los casos que pueden ser objeto del levantamiento del velo por parte de los tribunales⁹.

De acuerdo con la anterior explicación, no cabe en este caso dar aplicación a la teoría del levantamiento del velo, pues, no se puede partir de la idea de que se constituya un fideicomiso para evadir el impuesto de industria y comercio, a menos que en un proceso particular llegue a probarse ese propósito. Por tanto, no se puede, de manera general, considerar que los fideicomitentes acuden a este tipo de figuras para burlar la ley tributaria, como lo sugiere el concepto demandado¹⁰.

A juicio de la Sala, no se discute que la sociedad fiduciaria responda por los

hechos que ella realice en su propio nombre y que puedan dar lugar a la responsabilidad del gravamen como persona jurídica que es y porque realice alguna actividad propia, gravada con industria y comercio. Sin embargo, no se puede confundir la sociedad fiduciaria con el fideicomiso mismo, pues si los hechos, que en cabeza de otros sujetos estarían gravados con el impuesto de industria y comercio, los realiza directamente el fideicomiso como encargo del

⁸ En este sentido puede verse los siguientes artículos de la ley 222 de 1995: Parágrafo art. 71, en cuanto se utilicen las empresas unipersonales en fraude a la ley o en perjuicio de terceros, responderán solidariamente de las obligaciones nacidas de tales actos el titular de las cuotas de capital y los administradores que hubieren participado en ellos. Art. 148 sociedades subordinadas que se encuentren en concordato o liquidación obligatoria cuando dicha situación haya sido producida por causa o con ocasión de las actuaciones de la sociedad matriz o controlante en su beneficio o interés y en contra de la concordataria. art. 207 cuando resulten insuficientes los bienes de la liquidación para cubrir los créditos de la sociedad si se demuestra que los socios utilizaron a la sociedad para defraudar a los acreedores.

⁹ Sentencia Consejo de Estado diecinueve (19) de agosto de mil novecientos noventa y nueve (1999).Consejero ponente: RICARDO HOYOS DUQUE Radicación número: 10641

¹⁰ Conforme al párrafo del artículo 1 del Decreto 1049.de 2006 (reglamentario de los artículos 1233 y 1234 del Código de Comercio, el negocio fiduciario no podrá servir de

instrumento para realizar actos o contratos que no pueda celebrar directamente el fideicomitente de acuerdo con las disposiciones legales. Lo cual es una manera de impedir que el negocio fiduciario sea un instrumento de fraude a la ley.

patrimonio autónomo, no existe base legal para trasladar esa responsabilidad a la fiduciaria, por el simple hecho de ser su administradora y vocera, pues se trata de dos entes o sujetos diferentes, con patrimonio y objetos también diferentes, uno de los cuales no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio.

Por esta razón, el artículo 11-1 del Decreto 807 de 1993, sobre cumplimiento de las obligaciones de los patrimonios autónomos y las sanciones por su incumplimiento, no es el fundamento jurídico para exigir a la fiduciaria la presentación de la declaración del impuesto de industria y comercio por los bienes o actividades realizados a través de patrimonios autónomos, pues la norma consagra la obligación de manera general, sin atender a ningún tributo, por tanto, la Administración no puede darle el alcance expuesto en el Concepto demandado, pues su texto debe interpretarse en el sentido de que surjan para el patrimonio autónomo las obligaciones legales tributarias, que como se vio, no lo es para el impuesto de industria y comercio. Por tal razón, tampoco puede ser objeto de sanciones como lo señalan los actos demandados.

Con el mismo criterio, la Sala considera que no tiene fundamento legal la disposición contenida en el artículo 6 de acuerdo demandado, según la cual en los procesos para el cobro coactivo

del impuesto de industria y comercio que se origine en relación con tales bienes o actividades, el mandamiento de pago se puede proferir contra la sociedad fiduciaria, para los efectos de su obligación de atender el pago de las deudas tributarias vinculadas al patrimonio autónomo, con los recursos de ese mismo patrimonio, pues, el mandamiento de pago debe dirigirse contra el deudor y en este caso, como se determinó, la sociedad fiduciaria no es deudora de las obligaciones del patrimonio autónomo, ni el patrimonio autónomo es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, por lo cual, de su actividad no surge obligación tributaria sustancial ni formal, que dé lugar a un proceso de cobro coactivo.

Por las anteriores razones, los actos demandados (artículo 6 del Acuerdo 105 de 2003, proferido por el Concejo Distrital de Bogotá y el Concepto 1043 de 26 de julio de 2004 expedido por la Administración Distrital) transgredieron los principios de legalidad y predeterminación tributaria, pues, si el legislador no le atribuyó expresamente titularidad pasiva a los patrimonios autónomos en el impuesto de industria y comercio, la Administración, no podía, so pretexto de interpretar un vacío legal, extender dicha titularidad como consecuencia de la realización de actividades comerciales e industriales a tales patrimonio, toda vez que respecto de ellos no surge obligación fiscal a su cargo. No prospera el recurso de, apelación.

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 apelada.

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

**Bogotá D.C., veintiséis (26) de enero
de dos mil nueve (2009)**

**Consejera ponente: MARTHA
TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**Radicación número: 41001-23-31-
000-2000-03650-01(16274)**

**Actor: DISTRIBUIDORA DE DROGAS
LA REBAJA NEIVA S.A. EN
LIQUIDACION.**

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación incoado por la parte demandada contra la sentencia de agosto 31 de 2006 proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, parcialmente estimatoria de las súplicas de la demanda contra los actos administrativos que modificaron la declaración de renta y complementarios del año gravable de 1996.

ANTECEDENTES

La sociedad actora presentó declaración de renta y complementarios por el año gravable 1996, el 11 de abril de 1997, en donde liquidó un total saldo a pagar de \$207.262.000.

El 9 de julio de 1999, la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Neiva expidió el Requerimiento

Especial No. 0044, en el que propuso la modificación de la liquidación privada para adicionar ingresos por intereses presuntos por préstamos a los socios de conformidad con lo establecido en el artículo 35 del E.T., por aprovechamiento económico y ajustes de la diferencia de créditos y débitos de la cuenta de corrección monetaria por un valor total de \$43.596.000; rechazo de la deducción del valor del Know How de \$1.096.000.000 y de gastos de años anteriores de \$315.819; sanción de inexactitud por \$655.424.000, para un total saldo a pagar de \$1.272.326.000.

Previa respuesta al acto de proposición referido, el 7 de abril de 2000 se profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 057, en la que aceptó que no era procedente adicionar ingresos por aprovechamiento al revisar los saldos del Balance de Comprobación, por lo que disminuyó el saldo a pagar a \$1.249.464.000.

La actuación mencionada fue demandada directamente en atención a lo previsto en el artículo 720 del Estatuto Tributario.

DEMANDA

La sociedad actora en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho demandó los actos administrativos mediante los cuales se modificó la declaración de renta y complementarios del año gravable 1.996. Como restablecimiento del derecho solicitó que se deje en firme la liquidación privada,

Invocó como normas violadas los artículos 209 y 363 de la Constitución Nacional, 3° del Código Contencioso

Administrativo, 75, 688 inciso 2, 730, 779 inciso final, 782 del Estatuto Tributario, 28 del Decreto Ley 1693 de 1997 y 3º de la Resolución de la DIAN No. 26 de 1997.

El concepto de violación se resume así:

El requerimiento especial se notificó por correo en forma extemporánea, porque si bien dicho acto y la inspección contable se introdujeron al correo el 12 de julio de 1999, su principal soporte que es el Acta de Inspección Tributaria fue notificada el día martes 13 de julio del mismo año. De manera que el plazo máximo para notificar todas estas actuaciones era hasta el 11 de julio de 1999, que por ser día festivo se prolongaba hasta el lunes 12 de julio siguiente.

Además, el Requerimiento Especial 044 es nulo porque éste y demás documentos en que se basa, fueron elaborados y firmados por el señor Jairo Rodríguez Hernández, funcionario incompetente al no estar comisionado legalmente, y quien nunca estuvo físicamente en la oficina de Drogas la Rebaja para la práctica de las inspecciones tributaria y contable que elabora y firma.

El Jefe de División de Control Tributario comisionó para realizar las anteriores inspecciones a las funcionarias Martha Cecilia Lurduy Charry, economista y como contadora responsable a Yineth Castillo Rubiano, quienes fueron las únicas que físicamente se presentaron en la sociedad y posteriormente revisaron algunos documentos tributarios y contables.

No existe oficio donde se revoque la comisión a las doctoras Castillo y Lurduy y en su lugar se comisione al Sr. Jairo Rodríguez, y si existiera no fue notificado como lo establecen los artículos 779 y 782 del Estatuto Tributario, por lo tanto todas las actuaciones, trámites y actas de aquél son nulos.

Resulta paradójico y extraño que la DIAN después de conocer el argumento de falta de competencia del Sr. Rodríguez para tratar de legalizar todas sus actuaciones, expidiera el Auto No. 4848 comisionándolo un día después de terminado el plazo para levantar el acta de inspección tributaria, es decir, el 9 de julio de 1999, cuando el término legal finalizó el 8 de julio de ese año.

Otro aspecto que invalida las actas de inspección contable y tributaria, es que ni éstas, ni el requerimiento especial fueron firmados por las funcionarias legalmente comisionadas y responsables de adelantar el trabajo. Igualmente tales actas fueron hechas en la DIAN y no en las instalaciones de la empresa.

De la misma forma, el requerimiento especial y su anexo explicativo fueron firmados por el Sr. Álvaro Montero Quintero como Jefe asignado de la División de Control y Penalización Tributaria, quien en la enumeración de las normas legales que lo facultaban para firmar dicho documento, no cita el número de la resolución que debió proferir el Administrador de impuestos de Neiva autorizándolo para reemplazar al titular.

En lo de fondo, la Liquidación Oficial de Revisión No 057 de abril 7 de 2000 desatiende el texto del artículo 75 del

Estatuto Tributario al no reconocerle ningún costo a la venta del intangible formado por el contribuyente [know How], consistente en el crédito mercantil reconocido a la razón social "Drogas la Rebaja".

De la norma citada y el Concepto de la DIAN 55788 de julio 14 de 1998 sobre el costo en la venta de intangibles formados, se concluye que así sea de creación intelectual del contribuyente, el bien incorporeal tiene un costo que el legislador presume hasta en un 50% del valor de enajenación. Sin embargo, por ser de naturaleza legal puede ser desvirtuada por el afectado al tenor de lo dispuesto en el artículo 761 del mismo ordenamiento legal, que establece que si pretende hacerlo con la contabilidad deberá acreditar las pruebas conducentes y adecuadas, de lo contrario prevalecerá la presunción allí consagrada.

En el acto de revisión se confunden e igualan los intangibles adquiridos y los intangibles formados, al otorgarles el mismo tratamiento tributario.

El intangible formado o crédito mercantil, se logra a través de muchos años de incursionar en un negocio, en el que poco a poco se va capacitando al personal, se hace publicidad, se elaboran planes estratégicos, etc. Lo anterior hace que una empresa funcione y sea exitosa, y que por lo tanto, tenga la capacidad de atraer muchos clientes y mantenerlos cautivos, lo que da como resultado un ente social capaz de generar flujos de fondos futuros.

El crédito mercantil adquirido simplemente es lo que paga un empresario que no inicia una empresa,

sino que prefiere comprar una constituida y generando ingresos, lo que le permite minimizar el riesgo y recuperar más rápido su inversión.

Con base en lo anterior, es imposible pretender que el precio de una empresa sea la sumatoria del valor de cada uno de los activos y pasivos que aparecen en el balance (que es lo que sostiene la Administración de Impuestos de Neiva), pues se desconoce la organización de la empresa y su capacidad para generar fondos.

Esa organización y funcionamiento (empresa en marcha) es un intangible que se podría denominar KNOW HOW (saber cómo), que en el caso de Distribuidora de Drogas la Rebaja Neiva se ha formado a través de más de 20 años de funcionamiento exitoso y le ha generado además un buen nombre entre la comunidad de todo el Departamento del Huila (clientes potenciales), cuyo activo intangible formado tiene un precio de venta y un costo reconocido por la ley.

La Sociedad Distribuidora de Drogas la Rebaja Neiva S.A. el 31 de julio de 1996 vendió a una empresa de Bogotá [Cooperativa Copservir Ltda.] todos sus establecimientos de comercio (droguerías), propiedad industrial, nombre, enseñas, marcas, activos intangibles, pasivos, etc., por un valor total de \$4.056.000.000.

El valor contable a julio 30 de 1996, de todos los activos y pasivos de la empresa ascendía a la suma neta de \$1.862.655.000, que comparada con el precio de venta de \$ 4.056.000.000 se obtuvo una diferencia de \$2.193.345.000 que vendría a ser el precio de venta del crédito mercantil o

valor intangible que se genera por ser una empresa acreditada y en marcha, con capacidad de generar flujos futuros de ingresos.

Y al aplicar la presunción establecida en el artículo 75 del Estatuto Tributario, el costo fiscal de cualquier intangible formado es del 50% del precio de venta, o sea que sobre \$2.193.345.000 da como resultado la suma de \$1.096.672.500 y esta fue la cifra que solicitó como costo en la declaración de renta del año gravable de 1.996.

Para la Administración Tributaria cuando una empresa se vende, el costo lo constituye el valor contable de los activos tangibles, muebles, computadores, inventarios etc., comparado con el precio de venta, todo lo demás es ganancia. Aceptar esta posición sería admitir que el trabajo de organización de los activos y de la empresa no tiene ningún valor.

La certificación de revisor fiscal de la sociedad da fe de los activos y pasivos, y de cómo se obtuvo el monto del intangible formado. La contabilización de la transacción se hizo en julio 31 de 1996, con base en los saldos que arrojaban a julio 30 de 1996 cada una de las cuentas, y no con los saldos a junio 30, como erróneamente liquidó el funcionario que proyectó el requerimiento especial.

Precisamente el revisor fiscal certifica que la suma de \$39.303.105 que aparecía en el balance corresponde a un saldo diferido acumulado a junio 30 de 1996 en la cuenta intangible pagado - good will, que corresponde al valor de las primas en la adquisición de droguerías efectivamente pagadas

por Drogas la Rebaja, cada vez que compraba a un pequeño comerciante una droguería ya establecida y funcionando. Esto lo hizo la empresa a través de muchos años para acrecentar sus cadenas de droguerías, o sea que constituyen intangible pagado o adquirido distinto a los \$2.193 millones de intangible formado.

De acuerdo con lo anotado por la Administración de Impuestos de Neiva en la página 19 de la Liquidación Oficial, no reconoce la contabilización del intangible formado el cual entró a formar parte del patrimonio social (incrementándolo en la suma de \$1.096.672.500), y por esta razón se presenta la diferencia de los \$62.317.688 de más que liquida el contribuyente en los ajustes por inflación al patrimonio líquido.

El patrimonio de Drogas la Rebaja Neiva aumentó a partir de julio 31 de 1996 cuando se contabilizó la negociación y se originó un superávit de capital, tal como lo prescribe el artículo 15 del Decreto 2650 de 1993 o Plan Único de Cuentas para comerciantes.

Este superávit de capital por valor de \$1.096.672.500 entra a formar parte del patrimonio de la empresa y como tal fue ajustado por inflación, generando un ajuste de \$62.317.688 que sumado a los \$320.088.692 del ajuste al patrimonio inicial (el que había antes de la negociación), acumula un gran total de ajuste al patrimonio por valor de \$382.406.360, que es la suma que aparece en la declaración de renta, en el renglón AB - ajuste por inflación al patrimonio líquido. Por lo tanto, es correcto el total de los saldos débitos de la cuenta corrección monetaria que por valor de

\$1.402.679.000 aparece en el renglón SS de la privada y está equivocado el cálculo que hace la Administración de Impuestos Neiva.

En el Requerimiento Especial No. 044 de julio 9 de 1999 se propone modificar el renglón IC - Intereses y rendimientos financieros de la declaración, para adicionar la suma de \$13.997.000, pero en ninguno de sus apartes sustenta jurídicamente como se determinó dicha cifra.

No constituyen inexactitud las diferencias que se originan en errores de apreciación o en diferencias de criterio, entre las oficinas de impuestos y el declarante, de ahí que sea improcedente su aplicación.

En la **adición de la demanda** la actora sostuvo que de acuerdo con el artículo 279 del Estatuto Tributario, el valor de los bienes incorpóreos se estima por su costo de adquisición demostrado, para lo cual los contratos de compraventa de los establecimientos de comercio de Drogas la Rebaja y Copservir Ltda. dan certeza del valor representativo de los bienes incorpóreos formados que se presume constituido en un 50% del precio de enajenación (art. 75 E.T.). Sustentó su posición en sentencia de marzo 31 de 2000, expediente 9899 del Consejo de Estado.

LA OPOSICIÓN

El apoderado de la entidad demandada contestó la demanda en los términos que se resumen.

La Administración de Impuestos inició una extensa investigación tributaria a la sociedad actora, comisionando a las

funcionarias Martha Cecilia Lurdúy Charry y Yaneth Castillo Rubiano mediante al auto de inspección contable No 0019 del 8 de abril de 1999, acto que fue notificado mediante correo certificado ese mismo día, según plantilla No. 210 de la fecha.

El Acta No. 26 de Julio 10 de 1996 sirve de base para detectar la irregularidad en la declaración privada, y contradice plenamente lo manifestado por el actor en el sentido de que los funcionarios no estuvieron en las instalaciones de Drogas la Rebaja y que éstos no fueron atendidos por el contador de la empresa, lo que en últimas no es necesario para tener como válida la inspección contable, pues la diligencia puede ser atendida por el representante legal o cualquier persona debidamente autorizada para ello.

El libelista plantea que el acta de inspección contable y tributaria fue elaborada por funcionario incompetente, argumento que carece de fundamento, al obrar dentro del expediente la Resolución No 0274 del 7 de julio de 1999, donde por necesidades del servicio se comisionó por el término de dos días al señor Jairo Rodríguez Hernández para que cumpliera con las funciones propias señaladas en el artículo 45 del Decreto 1725 de 1997.

En virtud de esta resolución, fue asignado a la investigación tributaria adelantada contra la demandante por el año gravable de 1996 mediante oficio comisorio No. 4848 del 9 de julio de 1999, para efectuar las diligencias ordenadas por Auto de Inspección Contable No 019 del 8 de abril de 1999 y Auto de Inspección Tributaria No 035

de la misma fecha que no debía ser notificado por ser un acto de trámite.

Tanto el acta de inspección tributaria No 053 como el acta de inspección contable No 0036 fueron notificadas debidamente con explicación de las pruebas allegadas al proceso, sin que fuese necesaria su notificación según el artículo 783 del Estatuto Tributario.

El Requerimiento Especial No. 0044 del 9 de julio de 1999 fue firmado por funcionarios debidamente facultados, como eran los señores Jaira Rodríguez Hernández y Álvaro Montero Quintero, asignado como Jefe de la División de Control y Penalización Tributaria de esta Administración mediante la Resolución No. 0246 de junio 18 de 1999.

Aunque en el requerimiento especial, no se mencione la resolución con que se delegó al funcionario Montero Quintero, esta situación no invalida la actuación, por cuanto se indicaron expresamente los fundamentos legales para proferir el requerimiento especial [artículos 684 y 688 del Estatuto Tributario y 45 del Decreto 1725 de 1997].

Respecto a la pretendida extemporaneidad en la notificación de dicho acto, éste fue notificado dentro del término consagrado en los artículos 705 y 714 del Código Fiscal, pues la fecha de vencimiento del término para declarar era el 11 de abril de 1997, por lo que su firmeza en principio era hasta el 11 de abril de 1999, pero al notificarse el Auto de Inspección Tributaria No 0035 del 8 de abril de 1999, se suspendió el término por tres meses, es decir, hasta el 11 de julio de 1999, fecha en la que el

acto de proposición se comunicó al contribuyente.

No puede considerarse violado el artículo 75 del Estatuto Tributario puesto que la sociedad enajenó a Coopservir Ltda., su nombre comercial y no el Know How, situación que fue utilizada para disminuir el valor de la utilidad que le generó la venta de los establecimientos de comercio.

El objeto social de la actora es "la venta al por menor de productos farmacéuticos, medicinales, cosméticos y artículos de tocador", actividad en la cual no se elabora ningún producto que requiera de un conocimiento técnico, sino que se limita a la compra y venta de productos ya terminados, por lo cual no se podría entender que existió el concepto de Know How que se relaciona con el sector industrial.

Según las notas de contabilidad no se utilizó ningún método para valuar el intangible y no fue indicado en qué forma se obtuvo su cuantía, incumpléndose con el requisito para determinar el valor patrimonial de los intangibles formados conforme a lo previsto en el artículo 27 del Estatuto Tributario y 66 del Decreto 2649 de 1993, esto es, por el monto de las erogaciones claramente identificables en que efectivamente se incurra en formarlos.

Por consiguiente se desconoció el valor del costo intangible por el valor de \$1.096.000.000, al no ser reconocida la suma correspondiente al presunto Know How, por tanto, el patrimonio líquido no sufrió ninguna modificación, por ende el ajuste integral por inflación corresponde al presentado en la declaración de renta

y complementarios del año gravable 1995.

En cuanto a la falta de correspondencia entre el requerimiento especial y el acto administrativo liquidatorio, se observa que la glosa referente a la inclusión de ingresos por rendimientos financieros por valor de \$13.997.000, contenía la respectiva explicación sumaria al verificar que la sociedad actora había concedido préstamos, hecho que de conformidad con el artículo 35 del Estatuto Tributario genera intereses presuntos a favor de la empresa.

Respecto al tema de la sanción de inexactitud, ésta se ajusta a la preceptiva del artículo 647 del Estatuto Tributario, puesto que entre las conductas constitutivas de inexactitud en las declaraciones tributarias, se encuentra precisamente, " ... la omisión de ingresos, la inclusión de (...) costos y deducciones (...) inexistentes ...", en la cual encaja perfectamente la situación fáctica del expediente.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Huila mediante la sentencia de agosto 31 de 2006, se inhibió de pronunciarse sobre el requerimiento especial, anuló parcialmente el acto oficial de revisión y fijó a cargo de la Sociedad Drogas la Rebaja por impuesto de renta del año gravable de 1996, la suma de \$251.490.000, con los siguientes fundamentos.

A pesar de que el Requerimiento Especial No 0044 del 9 de julio de 1999 es un acto de trámite, el argumento de la parte actora carece de fundamento porque el funcionario que

realizó la inspección contable y tributaria fue comisionado mediante Resolución No 0274 de julio 7 de 1999 y el Oficio Comisorio No. 4848 del 9 de julio de dicho año.

El término de firmeza de la declaración se suspendió por tres meses con motivo de la expedición del Auto de Inspección Tributaria No. 035 de abril 8 de 1999, y por consiguiente, el requerimiento cuestionado fue expedido por la autoridad competente y notificado dentro del término señalado por la Ley.

No le asiste razón a la Administración cuando considera que no es posible aceptar el intangible formado Know How, porque no se utilizó ningún método para valuar el intangible ni se indicó en que forma se obtuvo, puesto que si bien el artículo 279 del E.T. establece como parámetro para determinar el valor del bien intangible el "*costo de adquisición demostrado*", lo que lleva implícito un carácter negociativo, el mismo se va formando a través de la vida de la sociedad y no siempre se adquiere por medio de una determinada negociación. Así lo ha señalado el Consejo de Estado en Sentencia del 31 de marzo del 2000.

En cuanto a las demás glosas, se evidencia que está mal liquidado el patrimonio líquido informado en la cuenta de corrección monetaria, dado que debe disminuirse el débito de corrección monetaria fiscal en \$40.021.000, que arroja un valor real de \$1.362.958.000 y no \$1.402.979.000, como se consignó en la declaración de renta cifra de control 1.

Igual ocurre con la utilidad declarada de \$114.596.000, cuando en realidad

es de \$158.192.000, que se obtiene de deducir del crédito de \$1.521.150.000 menos \$1.362.958.000 de utilidad por exposición a la inflación, resultando un mayor valor de \$43.496.000.

En las anteriores condiciones se reconoce el valor del intangible know how, con las modificaciones que ello produce en el establecimiento del impuesto y la sanción, con la conservación de los demás valores del acto que se ajustan a la legalidad, de esta manera la sociedad actora deberá cancelar un total a cargo de \$251.490.000.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada interpuso recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, para lo cual solicitó que se tengan en cuenta los argumentos de defensa plasmados en la contestación de la demanda y el anexo explicativo de la liquidación oficial de revisión. En síntesis señaló:

El costo tomado por la sociedad contribuyente era improcedente en atención a que el Know How no fue objeto de negociación, sino la enseña o nombre comercial.

No se puede aceptar que existió enajenación de un intangible " Know How" en razón a la naturaleza del objeto social de la empresa, el cual es la comercialización de drogas para la salud humana, por tanto, al no requerirse ningún tipo de conocimiento técnico para desarrollar la actividad, lo que existió fue la transferencia de la razón social.

La sociedad demandante no presentó explicación alguna sobre el método

aplicado para tasar el costo del Know How, en abierta vulneración del artículo 74 del Estatuto Tributario, por tanto, no puede surgir de unas notas de contabilidad.

Como no se utilizó ningún método para valuar el intangible, incumplió con lo previsto en los artículos 27 del Estatuto Tributario y 66 del Decreto 2649 de 1993, en relación con el requisito para determinar su valor patrimonial, esto es, el monto de las erogaciones identificables en que efectivamente se incurra, ajustadas por inflación de acuerdo con el artículo 336 del Estatuto Tributario.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandante solicita se confirme la sentencia impugnada con base en los siguientes argumentos:

Los contratos de compra venta suscritos entre Drogas la Rebaja Neiva S.A. y Coopservir Ltda., disponen "venta en bloque comprende todos los elementos integrales, tales como (...)", de manera que con base en lo consagrado en el artículo 525 del Código del Comercio, por tratarse de una venta en bloque incluye todos los bienes que hicieran parte del establecimiento enajenado, así no se mencionaran en forma individual cada uno de ellos, incluidos los intangibles.

Es equivocado que por el objeto social de la entidad contribuyente se afirme que no existe un intangible denominado Know How, pues dicha figura incluye conocimientos relacionados con procedimientos prácticos, con habilidades y experiencias de orden comercial y empresarial que surten aplicación en el

campo de la comercialización y distribución de los productos y no solo en su fabricación.

Existió una enajenación de un bien intangible llámese "Know How", "good will" o "crédito mercantil", situación innegable si se tiene en cuenta que el valor de la venta fue mucho más alto del que se hubiese obtenido al enajenar únicamente los bienes muebles, inventarios existentes y los derechos producto de contratos de arrendamiento.

No era necesario que existieran unos registros contables previos a la enajenación, porque al tratarse de un intangible formado se aplica lo establecido en el artículo 75 del Estatuto Tributario vigente para la época, en donde se presume que tiene un costo correspondiente al 50% del valor de su venta, sin exigir ningún requisito adicional para efectos de evaluar el costo del bien incorporal.

La suma de \$39.303.105 correspondiente a "intangible pagado - good will", corresponde a un saldo acumulado a junio 30 de 1996, que representa los adquiridos cuya amortización fue pactada de manera diferida y no con la formación de un bien incorporal por parte de la misma sociedad. Por esa razón nada tiene que ver ese valor con la compraventa realizada en julio de 1996, ni con la enajenación del activo formado por la sociedad contribuyente y su correspondiente costo.

Para efectos contables y tributarios, no era necesario que existiera un soporte histórico o registro contable previo para establecer el valor del intangible, pues el único requisito exigido para declararlo es el registro relacionado

con la operación de compraventa de dicho bien.

La comprobación del valor de enajenación del activo intangible se encuentra en el expediente en las notas de contabilidad Nos. CF 06906, CF 06907 y CF 06908.

La parte demandada solicita se revoque la sentencia apelada, y se reconozca la legalidad de los actos administrativos, porque según el contrato de compraventa lo que la actora vendió fue la enseña comercial y no el know how, siendo dos conceptos diferentes, por tanto, el costo solicitado no es el aplicable, toda vez que éste no es un intangible, sino un derecho sobre el nombre mercantil.

Las notas contables no son prueba suficiente para demostrar la existencia de los bienes intangibles, pues se constituye con erogaciones efectivas en que haya incurrido el ente económico para adquirirlo o formarlo, para que en el momento de la venta se puedan apreciar en dinero y haga parte de la operación de venta.

No existe claridad frente al intangible que la actora afirma que vendió, ya que el actor registra un costo en su contabilidad por un intangible denominado know how, y en la demanda cambia este concepto por el de good will y en el contrato de venta se señala que lo que se vende es el signo o enseña comercial.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

La Procuradora Sexta Delegada ante el Consejo de Estado estimó que debía confirmarse la sentencia apelada, dado

que en los contratos de compraventa celebrados el 22 de julio de 1996 con la Cooperativa Multiactiva de Empleados de Distribuidores Coopservir Ltda., en la cláusula segunda estipula que vendió además de la enseña o nombre comercial, el know how y se consagró que forma parte del convenio el balance general a 31 de julio de 1996 debidamente certificado por el representante legal y revisor fiscal, junto con sus respectivos anexos.

El balance incluye dentro del capital social un superávit - know how por valor de \$1.096.670.603, respaldado con la nota de contabilidad 06906 de julio 30 de 1996, que la sociedad solicitó como deducción en la declaración de renta de 1996, con fundamento en el artículo 75 del Estatuto Tributario, sin que fuera necesario acompañar el estudio sobre el método de valuación y la forma de adquisición, pues la norma no establecía dicha exigencia para ese periodo fiscal, y el bien intangible lo había formado la sociedad en el ejercicio de su objeto social.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

De acuerdo con los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, la Sala debe determinar si procede el reconocimiento de la suma de \$1.096.672.000 como costo presunto por la enajenación de un intangible [bien incorporal formado] a la luz del artículo 75 del Estatuto Tributario.

La Sala observa que mediante el Acta No. 26 de julio 10 de 1996 [fl. 152 c.a. #2] se expresa que *"debido a la difícil situación que atraviesa la empresa por*

el bloqueo bancario y comercial y ante la impotencia para continuar con el desarrollo de nuestro objeto social, nos vemos en la imperiosa necesidad de estudiar seriamente esta propuesta. Debatido lo anterior entre todos y cada uno de los accionistas se aprueba por unanimidad la venta de todos los establecimientos de comercio a la Cooperativa Multiactiva de Empleados de Distribuidores de Drogas "Copservir Ltda." La negociación será por la suma de cuatro mil cincuenta millones de pesos (\$4.056.000.000)..."

En cumplimiento de la decisión referida, el 22 de julio de 1996 se suscribieron seis (6) contratos de compraventa (fls. 18 a 105 c.a.2) con la COOPERATIVA MULTIACTIVA DE EMPLEADOS DE DISTRIBUIDORES DE DROGAS "COPSERVIR LTDA" sobre los distintos establecimientos de comercio (droguerías) de propiedad de la actora, respaldados con las facturas números 1251 por \$174.410.000, 1253 por \$2.822.980.000, 1254 por \$373.150.000, 1255 por \$279.860.000, 1256 por \$141.960.000 y 1257 por \$263.640.000, para un valor total de \$4.056.000.000.

En la cláusula segunda de los convenios se pactó: *"Que esta venta en bloque comprende todos los elementos integrales tales como enseña o nombre comercial, inventario de mercancías, los créditos, el mobiliario, las mejoras locativas, muebles y equipo, los contratos de arrendamiento y el derecho a la renovación o prórroga de los locales en que funciona y las indemnizaciones que conforme a la ley tenga el arrendatario. Si los inmuebles son de propiedad de terceros, se cede el derecho de la renovación de los contratos de arrendamiento como lo dispone el Código de Comercio*

(Artículo 523). El derecho a impedir la desviación de la clientela y la protección de la fama comercial. Los derechos y obligaciones mercantiles derivados de la actividad. La cesión de los contratos con proveedores en los mismos términos y condiciones suscritas. (...) **PARÁGRAFO SEGUNDO: Forma parte de este contrato el Balance General al treinta y uno (31) de julio de Mil Novecientos Noventa y Seis (1996), debidamente certificado por el Representante Legal y Revisor Fiscal, junto con sus respectivos anexos.**" (Negrilla fuera de texto)

Y en el Balance General (fl. 72 c.a.#2) se encuentra un SUPERÁVIT DE CAPITAL - **Know How** por la suma de **\$1.096.670.603**, debidamente suscrito por el liquidador y revisor fiscal de Drogas la Rebaja.

Así mismo, en la certificación expedida por revisor fiscal se lee:

5. Que examinadas las Notas de Contabilidad elaboradas para registrar la transacción de Venta se pudo establecer que los valores de los Activos y Pasivos vendidos se detallan así: (Cifras acumuladas a Julio30/96 en miles de pesos)

EFFECTIVO	
	375.247
INVENTARIOS	2.369.198
CUENTAS POR COBRAR	
	226.380
ACTIVOS FIJOS NETOS	
	423.910
INTANGIBLE FORMADO	2.193.345
OBLIGACIONES FINANCIERAS	(141.226)

PROVEEDORES	(1.013.540)
CTAS x PAGAR	(115.090)
PASIVOS ESTIMADOS	(128.524)
OTROS PASIVOS	(93.700)
SUMAN	4.056.000

6. Que de acuerdo con el Art. 75 del Estatuto Tributario "El costo de los BIENES INCORPORABLES **formados** por el Contribuyente...tales como patentes de invención, marcas, GOOD WILL u OTROS INTANGIBLES, **se presume constituido por el 50% del valor de enajenación.**" En el caso que nos ocupa el Costo de los intangibles Formados por Distribuidora de Drogas la Rebaja Neiva S.A. ascendió a la suma de \$1.096.672.500

7. Que para contabilizar la venta simplemente se acreditaron las cuentas del Activo y de debitaron las cuentas del Pasivo. En cuanto al intangible Formado se produjeron los siguientes asientos contables:

a) VENTA DEL INTANGIBLE

138095- CUENTAS POR COBRAR COPSERVIR	\$2.193.
424805- P/G INGRESOS NO OPERAC. VENTA DE INTANGIBLE	

Con este asiento se causa el ingreso por la venta del Intangible formado y se contabiliza la respectiva Cuenta por Cobrar

b) VENTA DEL INTANGIBLE

1630-CUENTAS POR COBRAR KNOW HOW	\$1.096.672.500
3220- PATRIMONIO SUPERAVIT DE CAPITAL	\$1.096.672.500

En los antecedentes administrativos (fls. 304 y 305 ib) figuran las notas de contabilidad números 06908 y 06907 ambas de julio 30 de 1996, en donde aparece el registro de la negociación de venta del intangible por \$2.193.345.000 y de su costo presunto por \$1.096.672.500.

La DIAN en la Liquidación de Revisión (fl.90 e.) rechazó el costo del intangible formado (Know How), dado que esta figura se refiere a la experiencia secreta sobre la manera de hacer algo, acumulada en un arte o técnica, y como se trataba de la venta de establecimientos de comercio que no elaboraban ningún producto, ni requerían de sabiduría técnica para fabricarlos, no era susceptible enajenarse este tipo de intangible. Además no se encuentra contabilizado el monto de las erogaciones en que incurrió para formarlo y así demostrar su existencia (art. 74 intangibles adquiridos), unido a que en los contratos de compraventa lo que la sociedad vendió fue la enseña o nombre comercial, con un saldo a junio 30 de 1996 de \$39.303.105.

Por su parte, la sociedad actora sostiene que si bien denominó el intangible como know how (saber cómo) en los asientos contables, lo cierto es que enajenó el good will o crédito mercantil formado por más de sus veinte años de funcionamiento exitoso, lo que le generó un buen nombre entre la comunidad del Departamento del Huila, al tratarse de una empresa acreditada y en marcha con capacidad de generar flujos futuros de ingresos. Aclaró que la suma de \$39.303.105 que la Administración entendió como venta del nombre comercial, corresponde a

un saldo diferido acumulado a junio 30 de 1996 en la cuenta intangible pagado - good will, que corresponde al valor de las primas en la adquisición de droguerías a pequeños comerciantes.

Vistos los elementos fácticos que reposan en el proceso y los argumentos aducidos por las partes, la Sala encuentra que la sociedad actora en los contratos de enajenación de las droguerías, no solamente negoció la venta de la enseña o nombre comercial del ente social (Drogas la Rebaja) como lo entendió la Agencia Fiscal, sino que fue una venta en bloque respaldada en el Balance General a 31 de julio de 1996, en donde se relacionan la totalidad de los activos y pasivos en la constitución del respectivo haber patrimonial.

Y es allí en donde se menciona como un superávit de capital el know how, que corresponde al 50% del valor de enajenación del intangible [\$2.193.345.000], aspecto corroborado con la certificación de revisor fiscal de acuerdo con los respectivos asientos contables extendidos para el registro de la operación económica.

De manera que si bien es cierto que el intangible que vendió la accionante no encaja dentro del concepto de "know how", que como lo indicó la Corporación¹ responde a *la totalidad de los conocimientos, del saber especializado y de la experiencia volcados en el procedimiento y en la realización técnica de la fabricación de un producto* y que el Plan Único de Cuentas [Decreto 2650 de 1993] define

¹ sentencia de Sala Plena fechada el 10 de julio de 1997, expediente 10229, C.P. Dr. Ricardo Hoyos Duque.

como un intangible apreciable en dinero, del conocimiento práctico sobre la forma de hacer o lograr algo con facilidad y eficiencia, aprovechando al máximo los esfuerzos y experiencias acumuladas en un arte o técnica, lo cierto es que recibió un valor monetario por un activo intangible que representa la potencialidad de los establecimientos comerciales de generar frente a sus competidores, un mayor margen o flujo de ingresos.

Y es que los intangibles comprenden aquellos recursos obtenidos por la empresa que carecen de naturaleza material, e implican un derecho o privilegio oponible a terceros, de cuyo ejercicio o explotación se obtienen beneficios económicos, como patentes, marcas, derechos de autor, good will, crédito mercantil, franquicias etc.²

El good will o crédito mercantil³ consiste en la reputación de que gozan algunas empresas, lo cual les permite tener ciertas ventajas comerciales sobre sus competidores, en términos financieros se entiende como el valor actual de las futuras actividades en exceso de las ganancias o sea mayores utilidades en promedio de establecimientos de la misma clase, no sólo por el buen trato a los clientes, sino por otros factores intangibles como ubicación, entregas oportunas, servicios, calidad y garantía de los productos.

Ese excedente de productividad de un negocio frente a negocios similares, su valoración se funda en el exceso de rendimiento y tiempo probable de subsistencia, sin que se asigne valor

alguno en su contabilidad a menos que se haya realizado un desembolso para adquirirlo⁴.

En efecto, la Superintendencia de Valores mediante la Circular Externa No. 004 de marzo 9 de 2005, instruyó acerca del "crédito mercantil formado" entendido como el activo intangible que corresponde a la estimación de futuras ganancias en exceso de lo normal, o a la apreciación de la valoración anticipada de la potencialidad del negocio, sin que sea procedente su registro en los estados financieros, puesto que la determinación del costo o valor de registro de un hecho económico debe estar ligado a erogaciones claramente identificables, lo que no ocurre en esta clase de bien, sin que quiera decir que no exista, sólo que no está sujeto a reconocimiento contable, posición reiterada por el Consejo Técnico de la Contaduría.

De ahí que el crédito mercantil sólo es objeto de registro en la contabilidad de la empresa si procede de una adquisición, en donde se contabiliza como un mayor valor del costo o como intangible, es decir, siempre que no se trate de un crédito mercantil generado internamente en el ente social⁵.

Es más la Sección⁶ al tratar el tema del "good will" señaló que éste se va formando a través de la vida de la sociedad y se refleja por la confianza y

² Sistema Polanco-Harvey Henao. Editorial Kipres Ltda, Edición Tercera.

³ Ibídem.

⁴ Diccionario de Términos Financieros. Rafael Barandiarán, Editorial Trillas. Cuarta Edición.

⁵ Revista Internacional de Legis de Contabilidad y Auditoría No. 27. Julio – Septiembre de 2006 Bogota

⁶ Sentencia de marzo 31 de 2000, expediente 9899, Consejero Ponente Dr. Julio E. Correa Restrepo.

credibilidad de los consumidores hacia los bienes o servicios producidos por ella, y no siempre se adquiere por medio de una determinada negociación, por lo que para determinar su valor y por ende ser apreciado en dinero, es necesario que se realice una transacción sobre el mismo.

Así las cosas, la Sala aprecia que a pesar de que la actora denominó el intangible como "Know How", al enajenarse el buen crédito de los establecimientos comerciales y su potencialidad de producir un margen de utilidad superior a negocios similares, lo que verdaderamente fue objeto de negociación fue el good will o crédito mercantil, que a la luz de las directrices contables no debía aparecer registrado en la contabilidad, toda vez que este se reconoce contablemente en el momento en que es adquirido o comprado, luego es un requisito que no podía ser exigido por la entidad fiscal para su procedencia.

Ahora bien, por tratarse de un activo intangible **formado y no adquirido**, tampoco era viable demostrar su costo de adquisición menos las amortizaciones (art. 74 y 279 del E.T, costo y valor patrimonial) en la medida en que se materializa en el momento en que es objeto de transacción (venta), porque los estudios de mercadeo y financieros realizados por la empresa sobre la capacidad de generar utilidades y flujo de efectivo en años posteriores que comprobarían el "good will" o "crédito mercantil" llevarían a una sobreestimación del patrimonio.

De suerte que los medios de prueba [contratos de compraventa, el balance y certificación de revisor fiscal] demuestran que la sociedad

DISTRIBUIDORA DE DROGAS LA REBAJA NEIVA S.A. le vendió a la COOPERATIVA MULTIACTIVA DE EMPLEADOS DE DISTRIBUIDORES DE DROGAS "COPSERVIR LTDA" un activo intangible [good will o crédito mercantil] por la suma de \$2.193.345.000, diferente a la enseña, nombre o razón social de la entidad.

Verificado lo anterior, la Sala debe establecer si es imputable a lo obtenido por la enajenación del intangible, el costo de los bienes incorporales formados dispuesto en el artículo 75 del Estatuto Tributario.

El precepto en comento en la versión contemplada en el artículo 75 de la Ley 223 de 1995, aplicable a la vigencia fiscal discutida [año 1996] rezaba:

*"Artículo 75. Costo de los Bienes Incorporales Formados. El costo de los bienes incorporales formados por el contribuyente, concernientes a la propiedad industrial y a la literaria, artística y científica, tales como patentes de invención, marcas, **good-will, derechos de autor u otros intangibles, se presume constituido por el cincuenta por ciento (50%) del valor de la enajenación**⁷". (Negrilla fuera de texto)*

⁷ Modificado por el artículo 16 de la Ley 788 de diciembre 27 de 2002 que dice: Artículo 16. *Costo de bienes incorporales formados.* Modifícase el artículo 75 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: "Artículo 75. *Costo de los bienes incorporales formados.* El costo de los bienes incorporales formados por los contribuyentes concernientes a la propiedad Industrial, literaria, artística y científica como patentes de invención, marcas, good will, derechos de autor y otros intangibles, se presume constituido por el treinta por ciento (30%) del valor de la enajenación. Para que proceda el costo previsto en

En la norma transcrita el legislador tributario contempló para los bienes incorporeales formados, entre ellos, el good will u otros intangibles, un costo presunto constituido por el cincuenta por ciento (50%) del valor de la enajenación. En otras palabras, el costo de un intangible formado por el contribuyente para efectos fiscales, se presume conformado por la mitad (50%) del precio de venta.

Como en el caso en estudio se trata de la formación de un intangible relacionado con el good will o crédito mercantil que la accionante enajenó en la suma de \$2.193.345.000 en el año gravable de 1996, se aplica el costo presunto para "bienes incorporeales formados" [art. 75 del E.T.] que correspondería a \$1.096.672.000, cifra declarada en su liquidación privada.

Por tanto, siendo este el único punto de apelación, la Sala comparte lo decidido en primera instancia al modificar los actos oficiales para reconocer el costo presunto del intangible enajenado, por lo cual se confirmará la decisión de primera instancia.

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:

CONFIRMASE la sentencia apelada.

este artículo, el respectivo intangible deberá figurar en la declaración de renta y complementarios del contribuyente correspondiente al año inmediatamente anterior al gravable y estar debidamente soportado mediante avalúo técnico"

La anterior providencia fue discutida y aprobada en la sesión de la fecha.

CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCION CUARTA

**Bogotá, D.C., veintiséis (26) de
enero de dos mil nueve (2009)**

**Consejero ponente (E): HECTOR J.
ROMERO DIAZ**

**Radicación número: 23000-23-27-
000-2004-00920-01(15984)**

**Actor: CONSORCIO METALURGICO
NACIONAL S.A. COLMENA
FALLO**

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 8 de febrero de 2006, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, desestimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos que modificación el impuesto de renta del año gravable 2000.

ANTECEDENTES

La sociedad Consorcio Metalúrgico Nacional S.A. COLMENA presentó la declaración del impuesto de renta del año gravable 2000, en la cual registró como deducción la suma de \$207'030.000 que fue objeto de hurto.

La Administración de Impuestos de Bogotá previo requerimiento especial, profirió la Liquidación Oficial de Revisión 310642002000095 de 4 de

octubre de 2002, para rechazar dicha deducción e imponer sanción por inexactitud.

El acto anterior fue confirmado en reconsideración mediante la Resolución 310662003000061 de 20 de octubre de 2003.

DEMANDA

La sociedad solicitó la nulidad de los actos administrativos que modificaron el impuesto de renta del año gravable de 2000. A título de restablecimiento del derecho pidió que se declarara la firmeza de la declaración privada.

La actora alegó como violados los artículos 107, 148, 647 y 683 del Estatuto Tributario y expuso en el concepto de violación, lo siguiente:

La Administración sustentó el rechazo en la vía gubernativa inicialmente, en que la deducción sólo procedía por pérdida de activos fijos y posteriormente, en la ausencia de fuerza mayor que interpretó erradamente.

El hurto de dinero en efectivo destinado al pago de nómina, constituyó una pérdida deducible que no tiene el tratamiento de expensa como lo refirió la Administración.

No procede la sanción por inexactitud cuando no se omiten datos ni se incluyen informaciones falsas, como tampoco por diferencias de criterio.

La omisión del hurto para rechazar la deducción desconoció el espíritu de justicia y el principio de capacidad contributiva.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La demandada se opuso a las pretensiones por las siguientes razones:

La pérdida sufrida por fuerza mayor de bienes usados en el negocio o actividad productora de renta es deducible, pero el dinero no tiene esa categoría.

El hurto del dinero no constituye un hecho de fuerza mayor o caso fortuito para efectos de establecer el costo en el impuesto de renta, puesto que era previsible a través de las medidas de seguridad que debió tomar la demandante.

La naturaleza de activo fijo o movable de un bien, esta dada por su destinación específica.

La sanción por inexactitud debe mantenerse porque la deducción solicitada es inexistente y la diferencia de criterios no surgió de una interpretación que permitiera considerar el hurto de dinero como una deducción.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones por las siguientes razones:

El dinero destinado al pago de nómina constituye un costo de producción distinto de la noción de activo, cuya pérdida debió asumir la demandante como un mayor valor por dicho concepto y no como una deducción porque ello implica un doble reconocimiento.

La pérdida del dinero por hurto es diferente de la que sufre un activo movable, porque no está destinado para

ser enajenado dentro del giro ordinario del negocio de la actora; además, no existe norma que permita la deducción por dicho concepto, por lo cual es irrelevante la prueba relativa a la fuerza mayor.

La demandante al darle el tratamiento de deducción cambió a su favor el sentido de la ley, dando lugar a una deducción inexistente que justifica la sanción por inexactitud.

APELACIÓN

La actora interpuso el recurso de apelación con fundamento en lo siguiente:

El dinero es un activo de conformidad con lo dispuesto por los artículos 663 del Código Civil, 339 del Estatuto Tributario y su contabilización en el PUC.

Aceptar la deducción del dinero hurtado no significa una doble depuración de la base gravable, junto con el costo que se reconoce por estar destinado al pago de nómina, porque este tratamiento no se cumplió.

La sentencia citada por el Tribunal sobre el rechazo de la deducción de activos movibles dados de baja, no es aplicable al presente caso (expediente 14301).

El dinero no se puede clasificar en un activo fijo o movable por su carácter de fungible, pero constituye un activo usado en el negocio por estar destinado al pago de nómina y por tanto, su pérdida es deducible conforme al artículo 148 del Estatuto Tributario.

Existe una diferencia de criterio sobre el tratamiento tributario de la pérdida del dinero.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante precisó que el artículo 148 del Estatuto Tributario no consagra que solamente la pérdida de activos fijos sea deducible; reiteró las razones de improcedencia de la sanción por inexactitud expuestas en el recurso de apelación.

La demandada señaló que las únicas pérdidas deducibles son aquellas sufridas sobre bienes usados en la actividad productora de renta y ocurridas por fuerza mayor, así como las obtenidas en la enajenación de activos.

El Ministerio Público solicitó confirmar parcialmente la sentencia por considerar que no era viable otorgar a los recursos hurtados el carácter de activos movibles objeto de enajenación, teniendo en cuenta que su destino era el pago de la nómina y que en todo caso no se presentó fuerza mayor.

Estimó que se debía levantar la sanción por inexactitud porque el rechazo de la deducción no significa que los hechos en que se fundamentó no hubieran existido o estuvieran desfigurados.

CONSIDERACIONES

En los términos del recurso de apelación la Sala debe establecer si el dinero tiene el carácter de activo para efectos de la deducción por la pérdida del mismo.

El artículo 148 del Estatuto Tributario, invocado en la demanda, autoriza la

deducción de las pérdidas sufridas durante el período gravable, de los bienes usados en la actividad productora de renta y ocurridas por fuerza mayor.

Para efectos fiscales los activos movibles son los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporeales que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, a diferencia de los activos fijos que no tienen esta destinación [artículo 60 del Estatuto Tributario].

Aunque el apelante no clasifica el dinero como activo movable o fijo, en todo caso le otorga el carácter de activo para efectos de la deducción consagrada en el artículo 148 citado, a pesar de reconocer que es un bien fungible.

El artículo 663 del Código Civil, clasifica los bienes muebles en fungibles y no fungibles y establece que las especies monetarias en cuanto perecen para el que las emplea como tales, son cosas fungibles.

La doctrina ha clasificado los bienes en *consumibles* como aquellos que desaparecen con el primer uso y *no consumibles* los que por el contrario, permiten una reiterada utilización^{8[1][1]}, caso en el cual se encuentra el dinero si se tiene en cuenta que se puede seguir usando sin causar su destrucción.

De acuerdo con lo anterior, al dinero no se le puede dar el tratamiento de un bien susceptible de valoración para ser enajenado dentro del giro ordinario del

negocio, porque no tiene esa finalidad y el hecho de formar parte del patrimonio de una persona no cambia su naturaleza.

Si bien, a través del dinero el contribuyente realiza operaciones con el fin de producir renta, esa circunstancia evidencia que lo utiliza como medio de pago, no como un bien del cual espera obtener una utilidad.

De tal manera que la finalidad de pagar la nómina que en el presente caso esperaba cumplir la demandante con el dinero que le fue hurtado, no justifica el tratamiento de bien deducible que le dio porque contradice lo dispuesto en el artículo 148 citado.

En esas condiciones, es irrelevante examinar las pruebas allegadas para determinar si el hurto de la suma deducida, correspondió a un hecho de fuerza mayor o caso fortuito.

De otra parte, la sanción por inexactitud debe mantenerse por cuanto no existe la diferencia de criterio cuando se presenta un desconocimiento del derecho como el presente caso.

La discrepancia entre el fisco y la contribuyente debe consistir en una argumentación sólida que aunque equivocada, permita concluir que su interpretación en cuanto al derecho aplicable le permitió creer que su actuación estaba amparada legalmente y no cuando se presentan argumentos que a pesar de su apariencia jurídica carecen de fundamento objetivo y razonable.^{9[2][2]}

La demandante a pesar de reconocer el carácter fungible del dinero y que no se clasifica en movable o fijo, en todo caso le otorga la calidad de activo (fl. 188 c.p.) sin respaldo legal, para insistir en la deducción solicitada.

Las razones anteriores 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 objeto de apelación.

ASPECTOS DOCTRINALES

DOCTRINA DE LA DIAN

CONCEPTO N° 002376

14-01-2009

Dian

Solicita reconsideración de la doctrina contenida en el Concepto 35197 del 10 de junio 10 de 2005 y reiterada en el Oficio 012519 del 19 de febrero de 2007, mediante los cuales la Oficina Jurídica, al interpretar uno de los aspectos del artículo 158-3 del Estatuto Tributario y su Decreto Reglamentario 1766 de 2004 relativos a la deducción especial por adquisición de activos fijos reales productivos precisó, respectivamente, que la deducción citada no procede respecto de las reparaciones, mejoras o adiciones efectuadas sobre activos fijos reales productivos del contribuyente, ni de los

que utilice en condición de arrendatario.

Como argumento de su solicitud indica que el término inversión, entendido como la aplicación de recursos financieros para la creación, renovación, ampliación o mejora de la capacidad operativa de la empresa, en su criterio coincide con la realización de una mejora o reparación de un activo para ponerlo en condiciones de utilización y producción. Cita como apoyo el artículo 64 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993 que indica que “el valor histórico se debe incrementar con el de las adiciones, mejoras y reparaciones, que aumente significativamente la cantidad o calidad de la producción o la vida útil del activo” y que estos mayores valores son tangibles tanto en las mejoras como en las reparaciones y que por ello participan de manera directa en la producción de la renta haciendo parte de los procesos de producción y/o comercialización y también se deprecian y/o amortizan fiscalmente. Por ello, considera “procedente la deducción especial por adquisición de activos fijos reales productivos por mejoras y reparaciones”.

Dentro del marco de la competencia atribuida a esta dirección por el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, se emite el presente pronunciamiento.

El artículo 158-3 del Estatuto Tributario, que consagra la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, fue modificado por el artículo 8° de la Ley 1111 de 2006 estableciendo que a partir del 1° de enero de 2007 las personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta podrán deducir no el 30% sino el 40% del valor de las inversiones efectivas realizadas solo en activos fijos reales productivos adquiridos, aun bajo la modalidad de

leasing financiero con opción irrevocable de compra. La Ley 1111 de 2006 mantuvo incólume la finalidad primordial de la disposición inicial, cual es la reactivación de la economía a través de la **adquisición** de activos fijos reales productivos, siempre y cuando pasen a formar parte del patrimonio del contribuyente que va a solicitar la deducción.

Por su parte el artículo 2º del Decreto 1766 de 2004 se encargó de definir los activos fijos reales productivos, como 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.

Como se observa, tanto la norma legal como la reglamentaria exigen para la procedencia de la deducción especial no el mejorar, reparar o acondicionar un activo fijo que el contribuyente tenga en su patrimonio y que haya estado utilizando en su actividad productiva, sino de manera expresa y por demás clara condicionan la procedencia de la misma a la adquisición de activos del carácter que la norma exige.

Así lo reconoció el honorable Consejo de Estado, al resolver una acción de nulidad contra el artículo 2º del Decreto 1766 de 2004 en Sentencia 15153 del 26 de abril de 2007 (C.P. María Inés Ortiz Barbosa):

“(…)

Se colige que el propósito del legislador al establecer la deducción en comento, fue la adquisición de bienes tangibles que participen de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente, es decir, que el elemento determinante de la prerrogativa fiscal, es que el activo fijo real se involucre

directamente en el proceso productivo para generar ingresos y ejercer efectos positivos en la producción y el empleo y así en tal definición deben ser tenidos en cuenta, por ser elementos sustanciales a la productividad, los fenómenos de la depreciación y/o la amortización...”.
(subrayado fuera de texto)

Por las mismas razones el Concepto 35197 del 10 de junio de 2005 al referirse al requisito no solo de la ley sino del decreto reglamentario señaló:

“... es una condición esencial para acceder al beneficio de la deducción especial la adquisición, es decir, la incorporación de nuevos activos en el patrimonio de la empresa y no, simplemente, la reparación o mejora de los activos existentes.

Por lo anterior es claro que el valor de las erogaciones que corresponden a adiciones, mejoras o reparaciones, efectuadas con el propósito de mejorar la producción o aumentar la vida útil de los activos fijos reales productivos de propiedad del contribuyente, no tienen el carácter de inversión para efectos de la deducción especial consagrada en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario”.

Y bajo la misma argumentación el Oficio 012519 del 19 de febrero de 2007 precisó:

“(…)

El fundamento de la anterior interpretación, es plenamente aplicable a la situación de quien realiza las mejoras en bienes de

terceros; circunstancia en la que además, surge otro impedimento para la utilización del beneficio mencionado, toda vez que, no se cumple con la premisa del mismo, cual es que se trate de la “adquisición de activos fijos reales productivos”, pues es evidente que el registro contable como activo que se efectúa para los efectos tributarios de la deducción por amortización de inversiones que permite el artículo 142 del Estatuto Tributario, no implica un cambio en la naturaleza de la operación para convertirla en activo fijo real productivo...”.

Cierto es como lo afirma la consultante que el valor histórico de los activos puede incrementarse con el valor de las reparaciones y/o mejoras, y que estas pueden generar valor a la infraestructura que utiliza el contribuyente en el proceso generador de renta; eso no lo pone en duda este despacho, pero esto bajo ninguna circunstancia puede llevar a afirmar que tales mejoras o reparaciones configuran una “adquisición” de activos fijos —al contrario suponen y evidencian la existencia previa de estos— y en tal medida permitir que sobre el valor de las mismas proceda la deducción especial aquí estudiada.

Al respecto es preciso recordar que el Decreto 1766 de 2004 en el artículo 3° indica que la deducción prevista en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario se deberá solicitar en la declaración del Impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable en que se realiza la inversión, y que la base de su cálculo corresponde al costo de adquisición del bien; es decir, el costo que debe tomarse es el del momento en que se

realiza el hecho económico de la adquisición.

Diferente cuando se trate de obras de infraestructura para el montaje o puesta en funcionamiento de los activos fijos reales productivos y tales obras deban ser activadas para ser depreciadas o amortizadas de acuerdo con la técnica contable, el costo de las mismas hará parte de la base para calcular la deducción del 40%. Cuando tales obras tomen más de un período gravable para su confección o construcción, la deducción se aplicará sobre la base de la inversión efectuada en cada año gravable.

Y, cuando los activos fijos reales productivos sean construidos o fabricados por el contribuyente, la deducción se calculará con base en las erogaciones incurridas por la adquisición de bienes y servicios que constituyan el costo del activo fijo real productivo.

Situaciones que como se ve, son diferentes de la consultada en donde, se reitera, no se trata ni de obras de infraestructura, ni de construcción o fabricación del activo fijo real productivo, sino de “mejoras” en el mismo; aspecto no permitido para acceder a la deducción especial por inversión que consagra el mencionado artículo 158-3 del Estatuto Tributario.

No debe olvidarse que los activos fijos se definen fiscalmente como aquellos “bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporeales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente” (E.T., art. 60) y que la deducción especial fue limitada por la ley a los bienes “reales”, carácter que únicamente se predica de los “corporales”, definidos en el artículo 653 del Código Civil, como las cosas “...que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos...”.

En este contexto y considerando que en materia tributaria los beneficios fiscales son de aplicación restrictiva únicamente a los hechos y situaciones previstas por el legislador, no es viable vía interpretación extenderlo a situaciones no contempladas legalmente.

Por lo expuesto y dado que no existen modificaciones legales que ameriten la modificación de la doctrina planteada en el Concepto 035197 del 10 de junio de 2005, reiterada en el Oficio 012519 del 19 de febrero de 2007, este despacho ratifica la interpretación expuesta en los mencionados pronunciamientos.

Concepto N° 006184
28-01-2009
Dian

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 este despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional; en materia aduanera o de comercio exterior en lo de competencia de la DIAN; y en materia de control cambiario por importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las mismas, financiación en moneda extranjera de importaciones y exportaciones, y subfacturación y sobrefacturación de estas operaciones.

Consulta sobre la competencia para resolver un recurso de queja contra un acto administrativo de rechazo de una solicitud de devolución y/o compensación o contra el auto

inadmisorio. Al respecto se informa lo siguiente.

Conforme con lo establecido por el artículo 50 del Código Contencioso Administrativo por regla general contra los actos que pongan fin a las actuaciones administrativas procederán los recursos de reposición, apelación y el de queja cuando se rechace el de apelación.

No obstante lo anterior, en tratándose de los trámites relativos a las devoluciones y/o compensaciones en materia tributaria y aduanera existen normas de carácter especial que regulan su trámite las cuales se aplican de manera preferente conforme con lo ordenado por el Código Contencioso Administrativo en su artículo 1°, inciso 2°, el cual dispone que los procedimientos administrativos regulados por leyes especiales se regirán por estas, en lo no previsto en ellas se aplicarán las normas de esta primera parte que sean compatibles.

En materia tributaria, el rechazo de las solicitudes de devolución y/o compensación está regulado de manera expresa en el artículo 857 del Estatuto Tributario en consonancia con lo dispuesto por el artículo 857-1 ibídem.

Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 720 ibídem contra los actos administrativos producidos en relación con los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial - Dirección de Impuestos Nacionales, **tales como el de rechazo de las solicitudes de devolución y/o compensación** — entre otros— procede el recurso de reconsideración el cual deberá interponerse ante la oficina competente, para conocer los recursos

tributarios, de la administración que hubiere practicado el acto respectivo, dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación del mismo. Cuando el acto haya sido proferido por el administrador de impuestos o sus delegados, el recurso de reconsideración deberá interponerse ante el mismo funcionario que lo profirió.

Por su parte y sobre la naturaleza del auto inadmisorio en materia de devoluciones o compensaciones, el honorable Consejo de Estado ha manifestado:

“El Auto inadmisorio de la solicitud de devolución o compensación es un acto de trámite que no pone fin a la actuación administrativa, no tiene carácter de definitivo, sino que indica el camino a seguir para que el peticionario subsane las deficiencias y presente una nueva solicitud, en consecuencia, no está sujeto al control jurisdiccional, salvo que no sea posible continuar la actuación, o cuando se profieren autos sucesivos que son la causa del rechazo definitivo de la solicitud y su validez está siendo cuestionada” (se subraya) (Sent. de mar. 13/2008, Exp. 16058, Sec. Cuarta del H. C.E., C.P. Dra. LIGIA LÓPEZ DÍAZ). Igualmente, conforme con nuestra jurisprudencia, los actos de trámite no son susceptibles de revocatoria directa, conforme lo señalado por el Consejo de Estado mediante sentencia de 13 de octubre de 1995, Expediente 3078, magistrado ponente Dr. Yesid Rojas Serrano, reiterada en sentencia

de la misma corporación, de fecha 3 de febrero de 1995, Expediente 2749, magistrado ponente Dr. Ernesto Rafael Ariza.

Así las cosas, no cabe duda que el del auto inadmisorio indica el camino a seguir para que el peticionario subsane los errores o deficiencias advertidas, dentro del mes siguiente a su notificación, de acuerdo con lo dispuesto por el parágrafo 1° del artículo 857 del Estatuto Tributario, sin contener un pronunciamiento de fondo que determine en forma definitiva un resultado a favor o en contra del contribuyente, o que impida la continuación de tal procedimiento.

Por lo cual se concluye que el mismo no es susceptible de recurso alguno, de acuerdo con lo establecido por el artículo 49 del Código Contencioso Administrativo, que en su tenor literal señala: “No habrá recurso contra los actos de carácter general, ni contra los de trámite, preparatorios, o de ejecución excepto en los casos previstos en norma expresa”. (subrayado fuera de texto)

La doctrina de la entidad ha precisado que:

“El auto inadmisorio es un acto de trámite, contra el cual no procede recurso alguno...” (Ofi. 025207/2006).

Tratándose de las solicitudes de devolución en materia aduanera, el rechazo de las mismas está consagrado en el artículo 553 del Decreto 2685 de 1999 y la inadmisión en el artículo 554 ibídem y en materia

de devoluciones aduaneras el artículo 561 del Decreto 2685 citado prevé que en los aspectos no regulados específicamente, para la devolución o compensación de tributos aduaneros y pagos en exceso, originados en obligaciones aduaneras, se aplicarán las normas pertinentes del Estatuto Tributario; en consecuencia la notificación y los recursos deben enmarcarse dentro de los presupuestos legales del Estatuto Tributario lo que significa que aplican los comentarios efectuados respecto del acto de rechazo y del auto inadmisorio de la solicitud de devolución y/o compensación en materia tributaria.

Acorde con lo anterior, este despacho concluye que el recurso de queja al que se refiere el consultante, no procede contra los actos administrativos que rechazan las solicitudes de devolución y/o compensación, o de inadmisión en materia tributaria y aduanera.

Finalmente le recordamos que según lo dispuesto por el artículo 47 del Código Contencioso Administrativo es deber de la administración en el texto de toda notificación o publicación, indicar los recursos que legalmente proceden contra las decisiones, las autoridades ante quienes deben interponerse y los plazos para hacerlo, esto con el fin de garantizar el debido proceso y el derecho de defensa consagrados como derechos fundamentales en el artículo 29 de nuestra Constitución Política.

CONCEPTO N° 006185

28-01-2009

Dian

Solicita, en el marco del Decreto 4048 de 2008 y la Resolución 007 de noviembre 4 del mismo año, se precise

la dependencia competente para resolver el recurso de reconsideración interpuesto el 24 de noviembre de 2008, contra una resolución que reconoció una devolución y que fue proferida por la anterior Administración Especial de Aduanas de Cartagena antes del 31 de octubre de 2008; lo anterior considerando que las funciones de recaudo, cobranzas y devoluciones fueron asumidas por la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena.

De conformidad con los artículos 19 y 20 del Decreto 4048 de 2008, es función de esta dirección absolver en sentido general y abstracto las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, en materia aduanera o de comercio exterior, en lo de competencia de la DIAN y en materia, de control cambiario por importación y exportación de bienes y servicios. Por tanto dentro del marco de generalidad se considera.

El Decreto 4048 de noviembre 4 de 2008 que modificó la estructura de la DIAN, suprimió las administraciones de Impuestos, y/o de Aduanas para en su lugar establecer las diferentes direcciones seccionales. El artículo 39 estableció las funciones de estas direcciones seccionales de Impuestos, direcciones seccionales de Aduanas y direcciones seccionales de Impuestos y Aduanas Nacionales, consagrando en el parágrafo una disposición de carácter transitorio que permitiera atender el proceso de reorganización de la entidad sin traumatismos, así:

“ART. 39.—DIRECCIONES
SECCIONALES DE
IMPUESTOS, DIRECCIONES
SECCIONALES DE ADUANAS
Y DIRECCIONES
SECCIONALES DE

IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

... PAR. TRANS.—Las actuaciones y procesos que actualmente se encuentran en curso en las Administraciones de Impuestos, Administraciones de Aduanas y Administraciones de Impuestos y Aduanas serán de conocimiento de la Dirección Seccional respectiva de acuerdo con su jurisdicción y competencia”.

Concordante con esta disposición, Resolución 00007 del 4 de noviembre de 2008, por la cual se determina la competencia funcional y territorial de las direcciones seccionales consagró en el artículo 12:

“... ART. 12.—Transitoriedad. Los procesos de carácter tributario, aduanero y cambiario iniciados antes de entrar en vigencia la presente resolución continuarán rigiéndose hasta su culminación por las reglas de competencia definidas para las antes Administraciones de Impuestos, de Aduanas y de Impuestos y Aduanas vigentes al momento de su iniciación. Lo anterior en armonía con lo dispuesto en el párrafo transitorio del artículo 39 del Decreto 4048 de octubre 22 de 2008...”.

En consonancia con lo anterior, para el caso de la etapa de discusión, el Decreto 4048 de 2008 reguló de manera especial la competencia funcional del recurso de reconsideración en el capítulo V, señalando en el artículo 40 las reglas para definirla, tanto para la nueva Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, como para las divisiones de

Gestión Jurídica de las mencionadas direcciones seccionales.

El párrafo 1° prevé igualmente que la competencia atribuida a las dependencias mencionadas en el artículo comprende también “...la de resolver los recursos interpuestos contra los actos proferidos por la Administración o Administraciones cuyos asuntos y procesos fueron asumidos por la Dirección Seccional respectiva, de acuerdo con la competencia que se le atribuya...”.

De la lectura de estas disposiciones se observa que la dirección seccional que haya asumido las funciones de la anterior administración o administraciones, será la competente para resolver los recursos interpuestos contra los actos proferidos en su momento por estas; no obstante, acorde con el citado artículo 40, deberá tenerse en cuenta la cuantía del acto recurrido para establecer si la competencia puede corresponder a la nueva Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos.

Concepto N° 009406**05-02-2009****Dian**

De conformidad con el artículo 20 del Decreto ,4048 de 2008, esta Subdirección es competente para absolver las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, de carácter nacional, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Me refiero a la consulta elevada por usted ante el Banco de la República, remitida a esta Entidad por el

Departamento de Cambios Internacionales mediante Oficio DCIN-22681 del 20 de noviembre de 2008, en la cual solicita aclaración sobre las disposiciones de la Resolución Externa 7 de 2008 de la Junta Directiva del Banco de la República en cuanto dispone que las operaciones entre residentes en el país y usuarios de zonas francas o entre éstos últimos deberán pagarse en moneda legal colombiana.

En su escrito pregunta por la tasa representativa del mercado que debe tenerse en cuenta para efectos de convertir la factura emitida en moneda legal colombiana a dólares al momento de realizar la exportación, considerando que son usuarios de sistemas especiales de importación - exportación Plan Vallejo en zona franca.

En cuanto a la tasa representativa del mercado que debe utilizarse para convertir el valor en moneda legal colombiana consignado en la factura para efectos de la exportación, me permito manifestar que en la cartilla de instrucciones publicada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se dispone para el Formulario 600 Declaración de Exportación que, cuando la moneda de negociación sea diferente al dólar americano, para determinar el valor en dólares se utilizará el tipo de cambio vigente en la fecha de solicitud de la autorización de embarque.

En cuanto a las inquietudes sobre las disposiciones de la Resolución Externa 7 de 2008 de la Junta Directiva del Banco de la República, le informo que ella modificó en su totalidad el Capítulo X de la Resolución Externa 8 de 2000 referente a las Zonas Francas,

eliminando el régimen especial que las regulaba.

Entre las modificaciones realizadas se encuentra que las operaciones efectuadas entre Zonas Francas y el resto del mundo se someten al régimen cambiado general y las operaciones entre residentes y usuarios de Zona Franca o las realizadas entre estos últimos se consideran operaciones entre residentes independientemente de su tratamiento aduanero y con la obligación de ser pagadas en moneda legal colombiana.

Así mismo debe recordarse que con la excepción de la regulación contenida en el Parágrafo 5 de este artículo sobre pagos en divisas por concepto de cumplimiento de operaciones internas por parte de residentes a través de cuentas de compensación especiales abiertas para esos efectos, las operaciones entre residentes deben pagarse en moneda legal colombiana, con excepción de las señaladas en el artículo 76 de la citada Resolución Externa 8 de 2000.

De otra parte, me permito informarle 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-**, haciendo clic en el link **"Doctrina Dirección de Gestión Jurídica"**.

Concepto N° 009938**06-02-2009****Dian**

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina está facultada para absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, en materia aduanera o de comercio exterior, en lo de competencia de la DIAN, y en materia de control cambiarlo por importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las mismas, financiación en moneda extranjera de importaciones y exportaciones, y subfacturación y sobrefacturación de estas operaciones, razón por la cual su consulta se absolverá en el marco de la citada competencia.

Inquire usted si para la persona jurídica calificada como Usuario Industrial de una Zona Franca ubicada en la jurisdicción territorial de los municipios descritos en el artículo 1° de la Ley 218 de 1995, aplica la tarifa del 15% sobre la renta total generada por las operaciones preexistentes a la calificación o si solamente aplica para aquella renta obtenida de la actividad que se consideró para la calificación como usuario de la Zona Franca.

Argumenta que con la remisión del Oficio 062831 del 1 de julio de 2008, efectuada mediante Oficio 333 del 10 de octubre del mismo año, no se arroja suficiente claridad sobre el asunto.

Al respecto se precisa:

El parágrafo 30 del artículo 393-2 del Decreto 2685 de 1999, adicionado por el artículo 1° del Decreto 780 de 2008,

dispone:

"Podrá declararse como Zona Franca Permanente un área geográfica en la jurisdicción territorial de los municipios descritos en el artículo 1° de la Ley 218 de 1995 modificado por el artículo 42 de la Ley 383 de 1997, siempre y cuando en el área geográfica estuvieren operando más de cinco (5) empresas definidas por el artículo 1° del Decreto 890 de 1997, beneficiarias de la exención a que se refiere el artículo 2° de la Ley 218 de 1995 y sus modificaciones que se encuentren establecidas en la zona y en capacidad de cumplir con los requisitos señalados para ser calificados como Usuarios Industriales".

Armónico con lo anterior, el parágrafo 5 del Artículo 393-24 del Decreto 2685 de 1999, adicionado por el artículo 4 del Decreto 780 de 2008, establece:

Las personas jurídicas que estuvieren operando en la Zona Franca Permanente declarada al amparo del parágrafo 3° del artículo 393-2 deberán obtener la calificación como Usuarios Industriales cumpliendo los requisitos previstos en los numerales 1° a 11 del presente artículo y adicionalmente los siguientes:

1. Disponer de un área mínima de cinco mil metros cuadrados (5.000 m²) para ejercer las actividades propias de su calificación.

2. Tratándose de personas jurídicas que acrediten activos totales hasta de cinco mil salarios mínimos mensuales legales vigentes (5.000 smmlv) compromiso de realizar una nueva inversión equivalente a dos mil salarios mínimos mensuales legales vigentes (2.000 stntnlv) y de generar mínimo

veinte (20) nuevos empleos directos y formales, dentro de los tres (3) años siguientes a la calificación. (...)"

Así pues, enmarcado en el entorno normativo transcrito se puede dar la situación fáctica señalada por usted, en la que una persona jurídica respecto de la cual se agotó el beneficio de exención en renta contemplado por el artículo 2° de la Ley 218 de 1995, genera en un mismo periodo fiscal renta gravable sometida a la tarifa general del 33% y renta gravable a la tarifa especial del 15% con ocasión de su calificación como usuario industrial de Zona Franca, lo cual genera la obvia inquietud sobre la tarifa a aplicar al periodo gravable correspondiente.

Es por esto que el Oficio 062831 del 1 de julio de 2008 al cual hace usted mención, señala en su aparte pertinente:

*"En consecuencia, la tarifa de Impuesto sobre la renta a que hace referencia el artículo 5 de la Ley 1004 de 2005, que modificó el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, abarca el periodo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre, en los términos expuestos en párrafos anteriores y **por lo tanto, la tarifa diferencial es aplicable a los usuarios calificados como usuarios industriales de zona franca durante el respectivo año gravable**". (Énfasis añadido)*

Lo afirmado es consonante con lo manifestado mediante Oficio 079064 del 2 de Octubre de 2007, copia del cual se adjunta, y cuya parte pertinente señala:

"...Obsérvese que el artículo 240-1 consagra un tratamiento diferencial de carácter subjetivo y no objetivo, es

decir en función del sujeto pasivo y no de la base imponible. En efecto, de los usuarios enunciados en el artículo 3° de la Ley 1004 de 2005 únicamente se excluyen los usuarios comerciales de zona franca, a quienes se aplica la tarifa general vigente por expresa disposición del parágrafo del artículo 240-1.

Con base en lo expuesto, se concluye que a partir del año gravable 2007 a los usuarios industriales de servicios de zona franca les aplica la tarifa del Impuesto sobre la renta del quince por ciento (15%) independientemente del origen de sus ingresos". (Énfasis añadido)

Así pues, del tenor literal de la doctrina transcrita se desprende con claridad, para el caso sometido a consulta, que la tarifa del impuesto sobre la renta gravable del 15% imponible a las personas jurídicas calificadas como Usuarios Industriales de Zona Franca, aplica, sobre los ingresos constitutivos de renta gravable obtenidos durante un mismo periodo fiscal de manera previa y posterior a la calificación como usuario industrial de zona franca.

Ahora bien, no sobra precisar que este mecanismo solo aplica para el periodo fiscal en que el Usuario Industrial de Zona franca es calificado como tal, de tal suerte que en los periodos subsiguientes la base gravable en renta solo deberá corresponder a ingresos obtenidos del ejercicio de su actividad dentro de la Zona Franca.

Lo anterior es obvio si se tiene en cuenta que conforme con lo previsto en el artículo 393-22 del Decreto 2685 de 1999, las personas jurídicas que soliciten la calificación como usuario

industrial de bienes y usuario industrial de servicios, "deberán estar instaladas exclusivamente en las áreas declaradas como zona franca", lo cual determina forzosamente que la actividad productora de renta deberá desarrollarse en su totalidad dentro del área declarada como tal.

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 cambiada 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 DE LA SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES

Oficio 220-039060

11-02-2009

Superintendencia de Sociedades

Asunto: La sociedad por acciones simplificada solo está obligada a tener revisor fiscal, cuando supere los montos de activos o ingresos consagrados en el parágrafo 2º del artículo 13 de la Ley 43 de 1990

Me refiero a su escrito radicado en esta Entidad con el número 2009-01-005377, por medio del cual consulta, si de acuerdo al artículo 28 de la Ley 1258 de 2008, las sociedades por acciones simplificadas están obligadas a tener revisor fiscal, y para tal fin trae a colación los artículos 203 numeral 1º

del Código de Comercio y el parágrafo 2º del artículo 13 de la Ley 43 de 1990.

Sobre el particular, resulta pertinente transcribir las citadas disposiciones:

Artículo 28 Ley 1258 de 2008: "En caso de que por exigencia de la ley se tenga que proveer el cargo de revisor fiscal, la persona que ocupe dicho cargo deberá ser contador público titulado con tarjeta profesional vigente. (...)"

Artículo 203 Código de Comercio: "Deberán tener revisor fiscal:

Las sociedades por acciones. (...)"

Artículo 13 Ley 43 de 1990: "(...)"

Parágrafo 2º. Será obligatorio tener revisor fiscal en todas las sociedades comerciales, de cualquier naturaleza, cuyos activos brutos al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior sean o excedan el equivalente de cinco mil salarios mínimos y/o cuyos ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior sean o excedan al equivalente a tres mil salarios mínimos."

Vistas las anteriores disposiciones, surge la pregunta atinente a si cuando el artículo 28 de la Ley 1258 de 2008, utiliza la expresión "En caso de que por exigencia de la ley se tenga que proveer el cargo de revisor fiscal", la norma está remitiendo al artículo 203 numeral 1º del Código de Comercio, o si por el contrario lo está haciendo al artículo 13, parágrafo 2º de la Ley 43 de 1990.

Para resolver este cuestionamiento, es preciso detenerse en primer término en las razones que dieron lugar a la expedición de la ley de sociedades por acciones simplificadas, para lo cual viene al caso traer a colación algunos

aportes de la exposición de motivos de dicha ley, a saber:

“Aparte de la incidencia del programa de armonización de las leyes societarias, Francia ha aportado también sus propios desarrollos al Derecho Societario. Uno de los avances más sugestivos de los últimos tiempos ha sido el de la denominada Sociedad por Acciones Simplificadas (SAS). Esta subespecie asociativa, creada mediante ley del 3 de enero de 1994 y modificada más adelante en 1999 y 2001, se ha convertido en una opción asociativa de reveladoras ventajas para los empresarios de ese país⁴. Las características simplificadas del tipo implican que su regulación queda, en general, sujeta a las pautas contractuales que sus asociados escojan⁵. Así, las reglas legales de la sociedad anónima serán aplicables sólo en la medida en que no se hubiere pactado cosa distinta en los estatutos sociales. Es decir, que tienen, por lo común, carácter meramente dispositivo. No en vano ha sido denominada por Cozian y otros autores como sociedad-contrato⁶. Es precisamente esta característica la que permite conjugar los elementos beneficiosos de las sociedades de capital, con un acentuado intuitus personae, que hace muy propicia su utilización para negocios familiares o para otros emprendimientos de pequeñas y medianas dimensiones⁷.

(...)

Las anteriores razones, sumadas a la tradicional estrechez de los modelos societarios previstos en la legislación colombiana, recomiendan la introducción de una modalidad asociativa nueva, que siga –por regla general– las pautas y directrices

normativas establecidas para la sociedad anónima pero con un claro tinte dispositivo que facilite el desarrollo de pequeñas y medianas empresas. Las disposiciones que se transcriben procuran continuar el ejercicio de actualización normativa que se cumplió hace más de una década mediante la Ley 222 de 1995. Si bien el gran avance de esta ley consistió en la admisión de la empresa unipersonal de responsabilidad limitada, debido a la flexibilidad de la normativa mediante la cual ella se introdujo, debe reconocerse que hoy se justifica un paso adicional que reconozca las nuevas realidades empresariales. Es por ello por lo que la regulación que se propone recoge las tendencias más avanzadas en materia de Derecho Societario, que al introducirlas en el ámbito jurídico colombiano mediante un proceso de adaptación, facilita la actualización para nuevas realidades sociales de las reglas contenidas en el Código de Comercio, como aquellas otras previstas en la Ley 222 de 1995.” (Gaceta del Congreso No. 346 del 26 de julio de 2007, págs 50 y 51)

De lo expuesto es claro que la sociedad por acciones simplificada como su nombre lo indica reviste características de un tipo societario simplificado, en donde su regulación se sujeta a las estipulaciones de los accionistas, siendo aplicables las reglas legales de las sociedades anónimas solo ante la ausencia de consagración en los estatutos sociales, lo que denota el carácter dispositivo mas no imperativo de las mencionadas reglas.

Sentado lo anterior, procede ahora examinar si la expresión “En caso de que por exigencia de la ley” contenida en el comentado artículo 28 de la Ley

1258 de 2008, está remitiendo al numeral 1º del artículo 203 del Estatuto Mercantil o al párrafo 2º del artículo 13 de la Ley 43 de 1990.

Una primera tesis consistiría en que al ser la sociedad por acciones simplificada una sociedad por acciones, la misma estaría obligada a tener revisor fiscal por aplicación del numeral 1º del artículo 203 del Código de Comercio, tesis que en opinión de esta Superintendencia iría en contra de la naturaleza simplificada que caracteriza a la nueva clase de sociedad, pues no tendría sentido que por un lado se permitiera determinar libremente la estructura orgánica de la sociedad (artículo 17 Ley 1258 de 2008), y que por el otro se estuviere imponiendo la obligatoriedad del revisor fiscal al hacer aplicable el referido artículo 203 del Ordenamiento Mercantil.

Además, si el legislador hubiese querido que la figura de la revisoría fiscal fuere obligatoria en las sociedades por acciones simplificadas, simplemente lo hubiera dicho de forma expresa, sin necesidad de utilizar la fórmula que finalmente consagró en el artículo 28 bajo análisis.

Una segunda tesis, radica en que la remisión que el artículo 28 de la Ley 1258 de 2008 hace a la ley, debe ser entendida en el sentido de que la sociedad por acciones simplificada debe tener revisor fiscal cuando reúna los montos de activos o ingresos señalados en el párrafo 2º del artículo 13 de la Ley 43 de 1990. Ello, como quiera que la sociedad por acciones simplificada encuadra dentro de los presupuestos normativos consagrados en el citado párrafo, cuyo texto vale la pena recordar:

“Será obligatorio tener revisor fiscal en todas las sociedades comerciales, de cualquier naturaleza, cuyos activos brutos al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior sean o excedan el equivalente de cinco mil salarios mínimos y/o cuyos ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior sean o excedan al equivalente a tres mil salarios mínimos.”

La regla prevista en este precepto resulta aplicable a la sociedad por acciones simplificada, pues la misma es una compañía de carácter comercial y constituye un nuevo tipo societario en el ordenamiento jurídico colombiano (artículo 3º Ley 1258 de 2008), reuniendo de esta suerte los presupuestos contemplados en el párrafo 2º del artículo 13 de la Ley 43 de 1990.

En este orden de ideas, y para dar respuesta a su consulta, se ha de concluir que cuando el artículo 28 de la Ley 1258 de 2008 señala que “En caso de que por exigencia de la ley se tenga que proveer el cargo de revisor fiscal, el mismo está remitiendo a lo dispuesto en el párrafo 2º del artículo 13 de la Ley 43 de 1990, de forma que las sociedades por acciones simplificadas solo estarán obligadas a tener revisor fiscal cuando las mismas reúnan los montos de activos o ingresos a que alude el comentado párrafo.

En los anteriores términos damos respuesta a su consulta, manifestándole que el alcance del concepto expresado es el previsto en el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo.

**Concepto N° 220-000704
06-01-2009
Superintendencia de Sociedades**

Asunto: La vigilancia de las sucursales de sociedades extranjeras para el año 2009, se configura con base en estados financieros cortados al 31 de diciembre de 2008

Me refiero a su escrito radicado en esta entidad con el N° 2008-01-250273, por medio del cual pregunta: "¿Para el año 2008 las sucursales de sociedades extranjeras están obligadas a pagar contribución a la Superintendencia de Sociedades?".

Sobre el particular, esta superintendencia a través del Oficio 220-091844 del 12 de septiembre de 2008 manifestó:

"Como se puede observar, el primer inciso del artículo 1° hace referencia a las empresas que superen los umbrales señalados de conformidad con el cierre contable de los ejercicios posteriores y teniendo en cuenta que el Decreto 2300 de 2008 entró a regir a partir del 25 de junio de este año, el cierre contable posterior es el que corresponderá al 31 de diciembre de 2008, por lo cual, la vigilancia inicia el primer día hábil del mes de abril del año siguiente a aquel al cual corresponda el respectivo cierre contable, conforme a lo señalado literalmente por el mencionado parágrafo.

De conformidad con la normatividad transcrita, se desprende que las sucursales de sociedades extranjeras vigiladas en razón al registro de

activos o ingresos superiores a 30.000 SMLM, quedaran sometidas a la vigilancia de la Superintendencia de Sociedades a partir del primer día hábil del mes de abril de 2009, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 1° del Decreto 4350 de 2006, aplicable por remisión expresa del artículo 1° literal a) del Decreto 2300 de 2008.

Lo mismo se puede afirmar frente a la causal de vigilancia relacionada con las sociedades mercantiles que tengan pensionados a cargo, siempre y cuando se presenten las situaciones descritas en el artículo 2° del Decreto 4350 de 2006.

Sobre el particular el parágrafo 1° de la citada disposición señala textualmente que: "...La vigilancia iniciará el primer día hábil del mes de abril del año siguiente a aquel al cual corresponda el respectivo cierre contable, y cesará una vez transcurrido un año contado a partir de esa fecha, salvo que al vencimiento de este término subsista en los estados financieros siguientes alguna de las situaciones descritas, en cuyo caso la vigilancia se prorrogará sucesivamente por períodos iguales. Lo anterior sin perjuicio de que se registre otra de las causales previstas en este decreto, caso en el cual la vigilancia continuará en consideración a ella".

En este orden de ideas, las sucursales de sociedades extranjeras que tengan pensionados a su cargo entrarán en vigilancia a partir

del día hábil del mes de abril de 2009.

Hasta aquí la situación se concluye que las sucursales de sociedades extranjeras que resulten vigiladas por la Superintendencia de Sociedades de conformidad con las previsiones del Decreto 2300 de 2008, deberán pagar la correspondiente contribución de conformidad con la liquidación correspondiente al año 2009”.

De lo anterior se concluye que para el año 2009, la vigilancia de las sucursales de sociedades extranjeras por las causales de activos o ingresos o por la de pensionados, se configura con base en estados financieros cortados a 31 de diciembre de 2008. Dicha vigilancia inicia a partir del primer día hábil del mes de abril de 2009, momento desde el cual surgen las obligaciones emanadas de dicho grado de supervisión, como la atinente al pago de la contribución, la que en consecuencia habrá de cancelarse con base en la respectiva liquidación del 2009.

En los anteriores términos damos respuesta a su consulta, manifestándole que el alcance del concepto expresado es el previsto en el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo.