

Año IV

Octubre 15 de 2009

Número 20

**BOLETIN JURÍDICO,
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 POSTERGA ENTRADA EN VIGENCIA DEL PASAPORTE ANDINO. Mediante Decisión No. 719 de 24 de septiembre de 2009 la Comunidad Andina de Naciones decide postergar hasta el 31 de diciembre de 2010 el plazo establecido en el artículo 5 de la Decisión 504 respecto de la entrada en vigencia del pasaporte andino. *(Comunidad Andina de Naciones. Decisión No. 719 de 24 de septiembre de 2009. Pág. 7)*

DEDUCCIÓN POR APORTES OBLIGATORIOS A SALUD. SE MODIFICA EL INCISO 1 DEL ART. 3 DEL DECRETO 2271 DE 2009. Mediante Decreto 2365 de 23 de Septiembre de 2009, el Ministerio de Hacienda modifica el inciso primero del artículo 3 del Decreto 2271 de 2009. En tal sentido, el valor a cargo del trabajador en los aportes obligatorios al Sistema General de Seguridad Social en Salud es deducible para la disminución de la base de retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta. Para el efecto el valor a deducir mensualmente se obtiene de dividir el aporte total realizado por el trabajador asalariado en el año inmediatamente anterior o el aporte que aparezca en el certificado vigente entregado por el trabajador, por 12 o por el número de meses a que corresponda si es inferior a un año. *(Ministerio de Hacienda. Decreto 3655 de 23 de septiembre de 2009. Pág. 7)*

CERTIFICACIÓN DEL INTERÉS BANCARIO CORRIENTE PARA LAS MODALIDADES DE CRÉDITO DE CONSUMO Y ORDINARIO. La Superintendencia Financiera mediante la Resolución 1486 del 30 de septiembre de 2009, certificó el interés bancario corriente para las modalidades de crédito de consumo y ordinario en 17.28%; efectivo anual. Dicha tasa regirá para el trimestre comprendido entre el 1º de octubre y el 31 de diciembre del presente año. *(Resolución 1486 de 30 de septiembre de 2009. Pág. 8).*

IVA TRATÁNDOSE DE VISITANTES EXTRANJEROS EN LAS UNIDADES ESPECIALES DE DESARROLLO FRONTERIZO. Mediante Decreto 34 se reglamenta la devolución del Impuesto sobre las Ventas a visitantes extranjeros en las Unidades Especiales de Desarrollo Fronterizo. *(Ministerio de Hacienda. Decreto 3444 de 2009. Pág. 12)*

ASPECTOS JURISPRUDENCIALES

SENTENCIAS DEL CONSEJO DE ESTADO

CONSEJO DE ESTADO DENIEGA LA NULIDAD DEL NUMERAL 3º. DE LA CIRCULAR 69 DE 2006 EXPEDIDA POR LA DIAN. TASA DE INTERÉS MORATORIO PARA EFECTOS TRIBUTARIOS. El Actor demandó la nulidad del numeral 3º de la Circular 69 de 2006 expedida por la DIAN por considerar que la modificación que introdujo la Ley 1066 de 2006 tiene efecto respecto de la tasa de interés de mora, no frente a la base a la que se aplica. En su entender el acto acusado modifica la base para liquidar los intereses de mora, pues, incluye dentro de la misma, el capital más los intereses moratorios acumulados, es decir, el acto demandado pretende que el deudor pague intereses sobre intereses, dentro del contexto de interés compuesto. El Consejo de Estado niega la nulidad solicitada porque los intereses de mora corresponden a la tasa efectiva de usura y las tasas efectivas se determinan como interés compuesto, en oposición a las tasas nominales que son simples. Además, la intención del legislador fue la modificar el interés de mora para que la tasa permaneciera en el tiempo, lo que no se estaba cumpliendo, dado que se estaba determinando como interés simple. (*H. Consejo de Estado. Sentencia 16399 de 10 de septiembre de 2009. Pág.13*)

EL APARTAMENTO MODELO Y LA SALA DE VENTAS NO PUEDEN CONSIDERARSE PARA EFECTOS CATASTRALES Y DEL IMPUESTO PREDIAL COMO “OTRAS CONSTRUCCIONES O EDIFICIOS”. El H. Consejo de Estado, mediante Sentencia de 27 de agosto de 2009, confirma la Liquidación Oficial expedida por la Dirección Distrital de Impuestos, argumentando que como del material probatorio no se deduce que al 1 de enero de 2002 el predio objeto de la litis estuviera edificado o que hubo un “desarrollo por construcción”, con edificaciones viables y aptas para el desenvolvimiento de los usos permitidos, el cargo de violación a las normas invocadas en la demanda no prospera. Adicionalmente señala que de la Resolución 2555 de 1988 del IGAC se infiere que el apartamento modelo y la sala de ventas no pueden considerarse para efectos catastrales o bien del impuesto predial como “*otras construcciones o edificios*”, dado que no cumplen con la condición de permanencia. Por el contrario, el objeto de la construcción del apartamento modelo y de la sala de ventas se circunscribió a promocionar temporalmente la comercialización del proyecto de construcción. (*H. Consejo de Estado. Sentencia 16327 de 27 de agosto de 2009. Pág.21*)

LOS INGRESOS POR VENTA DE ACCIONES SÓLO ESTÁN GRAVADOS CON

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO SI LA ACTIVIDAD ES DEL GIRO ORDINARIO DE SUS NEGOCIOS. El H. Consejo de Estado en Sentencia del 13 de agosto de 2009 declaró la nulidad de una liquidación oficial expedida por la Secretaría de Hacienda Distrital en la que se pretendía gravar con impuesto de Industria y Comercio los ingresos recibidos por una sociedad producto de la venta de acciones contabilizadas como activo fijo. La Administración Distrital se amparaba entre otras cosas en el objeto social indeterminado de la sociedad contribuyente. El Consejo de Estado consideró que de la lectura del objeto social de la Inversora no se pudo derivar, como lo concluyó la demandada, que la enajenación de acciones fuera del giro ordinario de sus negocios, por el contrario de las pruebas llegadas se evidencia el carácter permanente de sus inversiones. De acuerdo con ello concluye que en los términos del artículo 60 del Estatuto Tributario Nacional la enajenación de las mencionadas acciones se clasifica como venta de activos fijos, por no representar una actividad propia del giro ordinario de los negocios de la sociedad. *(H. Consejo de Estado. Sentencia 16788 de 13 de agosto de 2009. Pág.29)*

ASPECTOS DOCTRINALES

DOCTRINA DE LA DIAN

TRATAMIENTO DE LOS CÁNONES O REGALÍAS EN VIRTUD DEL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN CON ESPAÑA. De acuerdo con el Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional y prevenir la evasión fiscal suscrito entre Colombia y el Reino de España, en relación con cánones o regalías los Estados contratantes comparten la jurisdicción impositiva, pero el Estado de la fuente la ejerce de manera limitada. *(Concepto 075126 del 15 de septiembre de 2009. Pág. 36)*

LA CAPITALIZACIÓN DE LA PRIMA EN COLOCACIÓN DE ACCIONES PAGADA POR LOS SOCIOS ORIGINALES Y LA POSTERIOR DISMINUCIÓN DEL CAPITAL SOCIAL EN UN MONTO QUE AFECTE EL VALOR CALCULADO PARA LA PRIMA, GENERA UN INGRESO GRAVABLE PARA LA SOCIEDAD. Por medio del concepto 66902 del 19 de agosto de 2009, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, precisó que la prima en colocación de acciones pagada por los socios originales tiene el mismo tratamiento jurídico de la sufragada por socios nuevos, de modo que cualquier disminución del capital social que afecte el monto de la prima en colocación de acciones capitalizada, constituye ingreso gravable para la sociedad. Aclarando que lo gravado no es la descapitalización o reembolso del capital sino las implicaciones de la operación, que indirectamente generan una distribución de la prima en colocación de acciones en franca violación del inciso 1 del artículo 36 del Estatuto Tributario. *(Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto de de 2009. Pág. 41)*

DEDUCCIÓN ESPECIAL POR ADQUISICIÓN DE ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS. TRATAMIENTO DEL IVA. La DIAN, ratificando el Concepto 068194 de 2008, señala que el artículo 6 del Decreto Reglamentario 1766 de 2004, estableció que el contribuyente cuando solicitara la deducción, podía optar por tratar el impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de activos fijos reales productivos como impuesto descontable en el impuesto sobre las ventas, como descuento tributario del impuesto sobre la renta, o como parte del costo de adquisición del activo, según el caso. No obstante el Decreto 1766 de 2004 del 2 de junio de 2004, fue expedido cuando el descuento especial de IVA contemplado en el Art.485-2 E.T., se encontraba vigente, razón por la cual dicho tratamiento se incluyó en el decreto en mención, pero al haber perdido vigencia la disposición legal que lo consagraba, no es viable aplicar el descuento que la misma ley limitó en el tiempo. En la actualidad, si el contribuyente solicita la deducción consagrada en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, no implica para él la posibilidad de acoger cualquiera de las opciones contempladas en el inciso 1 del artículo 6º del Decreto 1766 de 2004, porque de manera explícita el artículo 485-2 del Estatuto Tributario se ha dejado de aplicar en las adquisiciones posteriores al 30 de abril de 2007 inclusive, por disposición expresa del legislador –Art 73 Ley 1111 de 2006-. (Concepto 075126 del 15 de septiembre de 2009. Pág. 43)

DOCTRINA DEL MINISTERIO DE LA PROTECCIÓN SOCIAL

LIQUIDACIÓN DE VACACIONES TRATÁNDOSE DE EMPLEADOS QUE DEVENGAN COMISIONES. El Ministerio de la Protección Social, en Concepto 236661 de 2009 señala que una vez el trabajador cumple con el año de servicios, el empleador debe concederle el derecho a 15 días de vacaciones y pagarle estos días o los que corresponda, al momento en que el trabajador empiece a disfrutarlas, caso en el cual, deberán liquidarse con el salario ordinario que esté devengando el día en que comience a disfrutar de ellas, excluyendo sólo el valor del trabajo en días de descanso obligatorio y el valor del trabajo suplementario o de horas extras. Tratándose de comisiones, debe señalarse que si éstas hacen parte integrante del salario de conformidad con el artículo 127 del Código Sustantivo de Trabajo, deberán ser tenidas en cuenta para liquidar las vacaciones, caso en el cual éstas deben ser calculadas con el promedio de lo devengado por el trabajador en el año inmediatamente anterior a la fecha en que empiece a disfrutar del descanso remunerado, por tratarse de un salario variable. (Ministerio de la Protección Social. Concepto No. 23661 del 3 de agosto de 2009. Pág. 46)

DOCTRINA DE LA SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES

DIVIDENDO FIJO ANUAL EN LAS SOCIEDADES POR ACCIONES SIMPLIFICADAS (SAS). La Superintendencia de Sociedades en concepto 220-110048 del 24 de agosto de 2009. Preciso que las disposiciones contenidas en la Ley 1258 de 2008, tienen un carácter eminentemente dispositivo, de modo que pueden

ser reemplazadas por las disposiciones pactadas en el acto de constitución de las SAS, en tal razón, manifiesta que es posible estipular en los estatutos sociales, acciones con dividendo fijo anual equivalente a un porcentaje de las utilidades que puede ser superior o inferior al número de participaciones con que cuenta cada socio. (Concepto 220 115276 de 15 de septiembre de 2009. Pág. 48)

LOS PATRIMONIOS AUTÓNOMOS NO TIENEN CAPACIDAD PARA SER ACCIONISTAS EN UNA SOCIEDAD ANÓNIMA. En concepto No. 220 115276 de septiembre de 2009, la Superintendencia de Sociedades reitera que un patrimonio autónomo no puede detentar la calidad de accionista de una sociedad anónima toda vez que el mismo no goza de personalidad jurídica. Aclara igualmente que sí es viable afectar acciones mediante un contrato de fiducia mercantil, en cuyo caso, el fideicomitente podrá reservarse el ejercicio de derechos políticos o económicos. De no hacerlo, corresponderá ejercerlos al fiduciario como parte de los deberes a que alude la normatividad mercantil pertinente. (Concepto 220 115276 de 15 de septiembre de 2009. Pág. 49)

ASPECTOS LEGALES

Comunidad Andina de Naciones

Decision N° 719 24-09-2009

EL CONSEJO ANDINO DE
MINISTROS DE RELACIONES
EXTERIORES,

VISTOS: Los Artículos 3 y 16 del Acuerdo de Cartagena, codificado mediante Decisión 563, la Decisión 504 "Creación del Pasaporte Andino", las Decisiones 625, 655, 678 y 709; y la Propuesta 232, y,

CONSIDERANDO: Que, mediante la Decisión 709 el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores amplió el plazo de entrada en vigencia del "Pasaporte Andino", creado mediante la Decisión 504, hasta el 31 de diciembre de 2009; y,

Que, es necesario brindar un plazo adicional para la entrada en vigencia del Pasaporte Andino en los Países Miembros que aún no lo han hecho;

DECIDE:

Artículo Único.- Postergar hasta el 31 de diciembre de 2010 el plazo establecido en el artículo 5 de la Decisión 504.

Dada en la ciudad de Nueva York, Estados Unidos de América, a los

veinticuatro días del mes de setiembre del año dos mil nueve.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Decreto N°3655 23-09-2009

Por el cual se modifica parcialmente el Decreto 2271 de 2009

EL MINISTRO DEL INTERIOR Y DE
JUSTICIA DE LA REPUBLICA DE
COLOMBIA,

DELEGATARIO DE FUNCIONES
PRESIDENCIALES MEDIANTE
DECRETO N°3542
DEL 16 DE SEPTIEMBRE DE 2009

En uso de sus facultades constitucionales y legales, en especial las conferidas por los numerales 11 y 20 del artículo 189 de la Constitución Política, y en desarrollo de los artículos 365 y 387 del Estatuto Tributario

DECRETA

ARTICULO 1. Modifícase el inciso primero del artículo 3 del Decreto 2271 de 2009, el cual queda así:

"Artículo 3. Deducción de los aportes obligatorios. El valor a cargo del trabajador en los aportes obligatorios al Sistema General de Seguridad Social en Salud es

deducible. Para la disminución de la base de retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta, el valor a deducir mensualmente se obtiene de dividir el aporte total realizado por el trabajador asalariado en el año inmediatamente anterior o el aporte que aparezca en el certificado vigente entregado por el trabajador, por doce (12) o por el número de meses a que corresponda si es inferior a un año."

ARTÍCULO 2. Vigencia y derogatorias. El presente Decreto rige a partir de la fecha de su publicación y deroga las disposiciones que le sean contrarias, en especial el artículo 5 del Decreto 2271 de 2009.

**Ministerio de Hacienda y Crédito
Público**

**DECRETO N° 3444
10-09-2009**

Por el cual se reglamenta la devolución del Impuesto sobre las Ventas a visitantes extranjeros en las Unidades Especiales de Desarrollo Fronterizo

**EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA
DE COLOMBIA**

En ejercicio de sus facultades constitucionales y legales, en especial las consagradas en los numerales 11 y 20 del artículo 189 de la Constitución Política y en el artículo 28 de la Ley 191 de 1995

DECRETA

ARTICULO 1. Devolución de IVA a los visitantes extranjeros no residentes en Colombia por la compra de bienes en las Unidades Especiales de Desarrollo Fronterizo.

De conformidad con lo previsto en el artículo 28 de la Ley 191 de 1995, los visitantes extranjeros no residentes en Colombia podrán solicitar ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, la devolución del impuesto sobre las ventas (IVA) que cancelen por la adquisición de bienes gravados en las Unidades Especiales de Desarrollo Fronterizo, siempre y cuando se cumplan los términos y requisitos señalados en el presente Decreto.

ARTICULO 2. Visitantes extranjeros no residentes en Colombia.

Para los efectos del presente Decreto, se entiende por visitante extranjero no residente en Colombia, el nacional de otro país que ingresa en tránsito fronterizo a la Unidad Especial de Desarrollo Fronterizo sin el ánimo de establecerse en ella o en el resto del territorio nacional.

Conforme con lo previsto en el artículo 22 de la Ley 43 de 1993, los nacionales colombianos que ostenten doble nacionalidad no se consideran visitantes extranjeros y por ende no tienen derecho a la devolución del impuesto sobre las ventas prevista en este decreto.

ARTICULO 3. Bienes que dan derecho a la devolución del IVA.

Solamente otorgan derecho a la devolución del IVA los bienes que se relacionan a continuación, adquiridos en las Unidades Especiales de Desarrollo Fronterizo, por los visitantes extranjeros no residentes en Colombia, en efectivo o mediante tarjeta de

crédito internacional, emitida fuera del país, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos en el presente Decreto y los bienes adquiridos se retiren definitivamente del territorio nacional:

- Confecciones
- Calzado
- Perfumes
- Marroquinería
- Discos compactos
- Artesanías
- Alimentos de consumo humano
- Juguetería
- Esmeraldas
- Joyería artesanal colombiana
- Electrodomésticos

Parágrafo. La compra de bienes gravados que otorga derecho a la devolución deberá realizarse a comerciantes inscritos en el régimen común del impuesto sobre las ventas, ubicados dentro del territorio de las Unidades Especiales de Desarrollo Fronterizo, estar respaldada con las respectivas facturas de venta que contengan la discriminación del impuesto sobre las ventas, la identificación del adquirente extranjero y los requisitos exigidos en los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario y demás normas legales vigentes.

ARTICULO 4. Montos objeto de devolución y unidades máximas de un mismo artículo. Los visitantes extranjeros de las Unidades Especiales de Desarrollo Fronterizo podrán solicitar la devolución del impuesto sobre las ventas (IVA) por la compra de los bienes señalados en el artículo anterior cuando la cuantía de la solicitud, incluido el IVA, sea igual o superior a diez (10) Unidades de Valor Tributario (UVT).

El monto máximo a devolver será hasta por un valor igual a cien (100) Unidades de Valor Tributario (UVT).

Las unidades de un mismo artículo que dan derecho a la devolución del IVA a que se refiere el presente Decreto, serán máximo diez (10) por cada mes calendario.

ARTICULO 5. Requisitos para la procedencia de la devolución. Para la procedencia de la devolución del IVA de los bienes adquiridos en las Unidades Especiales de Desarrollo Fronterizo, el visitante extranjero no residente en Colombia, deberá exhibir ante la Dirección Seccional de Impuestos, de Aduanas o de Impuestos y Aduanas Nacionales competente para conocer la solicitud, el pasaporte original y el permiso de ingreso para tránsito fronterizo otorgado por el Departamento Administrativo de Seguridad DAS de conformidad con el artículo 59 del Decreto 4000 de 2004, y entregar el original de la factura en la cual figure el visitante extranjero solicitante de la devolución como titular de la factura, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7 del Decreto 3050 de 1.997.

ARTICULO 6. Procedimiento para realizar la devolución. Para efectos de la devolución del impuesto sobre las ventas a que se refiere el presente Decreto, deberá adelantarse el siguiente procedimiento:

a) El visitante extranjero no residente en el país, en el momento de su salida del territorio nacional, se presentará personalmente ante la oficina competente de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales ubicada en la Unidad Especial de Desarrollo Fronterizo, con el original del

pasaporte y el permiso de ingreso expedido por la autoridad migratoria, entregando el original de las facturas de venta, con el formato de solicitud de devolución que para el efecto prescriba la misma entidad mediante Resolución, debidamente diligenciado. El visitante extranjero presentará una solicitud de devolución en la que incluya las compras realizadas durante el mes.

b) El funcionario encargado de la revisión de los documentos, verificará que se cumplan los requisitos legales de identificación, fechas, valores, conceptos, legibilidad y demás aspectos relacionados con los mismos.

c) Una vez diligenciado el formato, el funcionario competente, con fundamento en criterios basados en técnicas de análisis de riesgo o aleatoriamente, podrá determinar la práctica de la revisión de los bienes que otorgan derecho a devolución para establecer que efectivamente saldrán del país, utilizando para el efecto las disposiciones establecidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para realizar inspecciones físicas.

ARTICULO 7. Rechazo de la solicitud de devolución. La solicitud de devolución se rechazará en forma parcial o total, cuando:

1. No se cumpla alguno de los requisitos exigidos en este Decreto.
2. El solicitante de la devolución tenga nacionalidad colombiana.
3. La operación sea ficticia o fraudulenta, en todo o en parte.
4. Se liquide el impuesto sobre las ventas a bienes excluidos, exentos o con tarifa superior a la que corresponda

5. A la presentación de la solicitud, las facturas tengan más de un mes (1) de haber sido expedidas.

6. Los documentos exhibidos por el visitante extranjero sean ilegibles, enmendados o sus contenidos no concuerden con los bienes que se trasladan fuera del país.

7. No se entreguen los originales de la factura de venta que dan derecho a la devolución.

Quando se presente rechazo de la devolución en el momento de verificación de los documentos exhibidos por el visitante extranjero, el funcionario competente levantará un acta de no devolución, en la que se registrará la causal de rechazo, la cual será suscrita por las partes.

Parágrafo. Toda factura de venta que no cumpla la totalidad de los requisitos establecidos por la norma tributaria nacional, será de plano rechazada en el momento de la revisión de los documentos que hacen parte de la solicitud de devolución, por parte del funcionario encargado de la verificación, anexando las mismas a la planilla de informe que se remitirá a la División de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos, de Aduanas o de Impuestos y Aduanas Nacionales de la jurisdicción, para adelantar programa de control al responsable que la expidió.

ARTICULO 8. Término y mecanismo para realizar la devolución. La devolución del Impuesto sobre las ventas prevista en este Decreto, se realizará dentro de los tres (3) meses siguientes a la fecha de radicación de la solicitud en debida forma en el puesto de control fronterizo o en la Dirección Seccional de Impuestos, de Aduanas o de Impuestos y Aduanas

Nacionales ubicada en la Unidad de Desarrollo Fronterizo correspondiente, mediante abono a la tarjeta de crédito internacional emitida fuera del país, correspondiente a la tarjeta con la cual se realizó el mayor número de compra de bienes objeto de la devolución del IVA, o a la cuenta bancaria del otro país indicada en la solicitud, cuando el pago se haya realizado en efectivo.

Previamente a la devolución y de manera aleatoria, la División de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos, de Aduanas o de Impuestos y Aduanas Nacionales, en cuya jurisdicción se haya presentado la solicitud, realizará una revisión para establecer la autenticidad de las facturas de venta, el cumplimiento de los requisitos de las mismas, la verificación de los datos del solicitante con la información suministrada por el DAS y la clase de productos adquiridos.

Una vez realizada dicha verificación, constatada y validada esta información con la suministrada mensualmente por los respectivos establecimientos de comercio situados dentro del territorio de las Unidades especiales de Desarrollo Fronterizo, procederá a enviar los antecedentes de la solicitud de devolución con las observaciones del caso a la División competente, para que se genere la Resolución de devolución correspondiente si es procedente.

Del valor a devolver se descontarán los costos financieros y gastos de avisos en que se incurra para abonar a la tarjeta de crédito internacional o a la cuenta bancaria, el impuesto sobre las ventas objeto de devolución.

Cuando el visitante extranjero haya cumplido la totalidad de los requisitos exigidos en el presente Decreto y en las demás normas legales vigentes, la oficina competente generará una Resolución de devolución masiva en la que incluirá a todos los solicitantes de devolución con indicación del nombre, identificación y valor objeto de devolución.

Parágrafo 1. La devolución a que se refiere este Decreto se realizará con cargo a los recursos del Fondo Rotatorio de Devoluciones, de acuerdo con los cupos establecidos para el efecto por parte de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Parágrafo 2. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales realizará los convenios necesarios con las entidades bancarias o instituciones a que haya lugar, para adelantar en debida forma los abonos a las tarjetas de crédito, y/o cuentas bancarias, por concepto de devolución del impuesto sobre las ventas a los visitantes extranjeros de la Unidades Especiales de Desarrollo Fronterizo, que así lo soliciten

ARTICULO 9. Notificación. La notificación de la aceptación de la solicitud de devolución se entenderá surtida en la fecha de envío de los archivos de autorización de giro a la entidad financiera para el correspondiente abono en la cuenta bancaria o tarjeta de crédito indicada por el solicitante. En el caso de devolución parcial o rechazo de la misma, la respectiva Resolución se notificará de conformidad con el artículo 565 del Estatuto Tributario y/o

al correo electrónico que informe el visitante extranjero en la solicitud, advirtiéndolo que contra la misma proceden los recursos a que se refiere el artículo 50 del Código Contencioso Administrativo.

En la misma forma se realizará la notificación a los turistas extranjeros solicitantes de la devolución del impuesto sobre las ventas (IVA) a que se refiere el Decreto 2925 de 2008.

ARTICULO 10. Responsabilidad. Los solicitantes de la devolución del IVA de que trata el presente Decreto, serán responsables administrativamente ante la autoridad tributaria por la veracidad de la información y autenticidad de los documentos exhibidos para acceder a la misma; sin perjuicio de las infracciones de tipo penal que puedan presentarse y que deberán ser puestas en conocimiento de las correspondientes autoridades.

ARTICULO 11. Adiciónase el artículo 7 del Decreto 2925 de 2008 con el siguiente inciso:

"Cuando el turista extranjero haya cumplido la totalidad de los requisitos exigidos en el presente Decreto y en las demás normas legales vigentes, la oficina competente generará una Resolución de devolución masiva en la que incluirá a todos los solicitantes de devolución con indicación del nombre, identificación y valor objeto de devolución."

ARTICULO 12. Control de las devoluciones. Los responsables del IVA que realicen ventas a visitantes extranjeros que ingresan a las Unidades Especiales de Desarrollo Fronterizo, deberán remitir a la DIAN mensualmente la información de las

ventas realizadas a los visitantes extranjeros, de conformidad con los términos y requisitos que establezca la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. El incumplimiento de esta obligación por parte de los responsables del IVA, dará lugar a la aplicación de la sanción por no informar a que se refiere el artículo 651 del Estatuto Tributario.

ARTICULO 13. Vigencia y derogatorias. El presente decreto rige a partir de la fecha de su publicación y deroga el Decreto 1595 de Septiembre 20 de 1995.

Superintendencia Financiera de Colombia

**Resolución N° 1486
30-09-2009**

Por la cual se certifica el interés bancario corriente para las modalidades de crédito de consumo y ordinario.

**EL DIRECTOR DE INVESTIGACIÓN Y
DESARROLLO DE LA
SUPERINTENDENCIA FINANCIERA
DE COLOMBIA**

En ejercicio de las atribuciones conferidas por el artículo 884 del Código de Comercio, en concordancia con el Decreto 519 de 2007, los artículos 12, numeral 8 y 93 del Decreto 4327 de 2005, y

CONSIDERANDO:

PRIMERO: Que el artículo 884 del Código de Comercio establece que cuando en los negocios mercantiles haya de pagarse réditos de un capital, sin que se especifique por convenio el interés, éste será el bancario corriente, el cual se probará con certificado expedido por la Superintendencia Bancaria.

SEGUNDO: Que el artículo 93 del Decreto 4327 de 2005 señala que a partir de la entrada en vigencia del presente decreto, todas las referencias que hagan las disposiciones legales vigentes a la Superintendencia Bancaria, a la Superintendencia Bancaria de Colombia o a la Superintendencia de Valores se entenderán efectuadas a la Superintendencia Financiera de Colombia.

TERCERO: Que según lo establecido en el Decreto 519 de 2007 corresponde a la Superintendencia Financiera de Colombia la obligación de certificar el interés bancario corriente correspondiente a las modalidades de microcrédito y crédito de consumo y ordinario, conforme a las definiciones consagradas en el artículo 2º del citado decreto.

CUARTO: Que para el desarrollo de la citada función, el artículo 1º del Decreto 519 de 2007, dispone que la Superintendencia Financiera contará con la información financiera y contable que le sea suministrada por los establecimientos de crédito pudiendo ser exceptuadas aquellas operaciones que por sus condiciones particulares no resulten representativas del conjunto de créditos correspondientes a cada modalidad.

QUINTO: Que en cumplimiento de lo establecido en el inciso 3º del artículo 1 del mencionado Decreto 519 de 2007 la metodología para el cálculo del interés bancario corriente que mediante la presente resolución se certifica, fue publicada en la página de Internet de la Superintendencia Financiera de Colombia: www.superfinanciera.gov.co, el 29 de marzo de 2007.

En virtud de lo anterior,

RESUELVE:

ARTICULO PRIMERO: Certificar en un **17.28 %** efectivo anual el interés bancario corriente para la modalidad de crédito de consumo y ordinario. La tasa certificada para crédito de consumo y ordinario regirá para el trimestre comprendido entre el 1º de Octubre y el 31 de Diciembre de 2009.

ARTICULO SEGUNDO: Remitir la certificación correspondiente a las Cámaras de Comercio para lo de su cargo y publicar en un diario de amplia circulación.

ARTICULO TERCERO: La presente Resolución rige a partir del 01 de Octubre de 2009.

ASPECTOS JURISPRUDENCIALES

SENTENCIAS DEL CONSEJO DE ESTADO

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

SECCIÓN CUARTA

Bogotá, D.C., diez (10) de
septiembre de dos mil nueve (2009)

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

REF: 110010327000200700006 00

Número Interno: 16399

**MARIA CONSUELO LÓPEZ OROZCO
contra LA DIAN**

FALLO

En ejercicio del artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, la actora pidió la nulidad parcial del numeral 3 del acápite “Tasa de interés moratorio” de la Circular DIAN 00069 de 11 de agosto de 2006, “*Por la cual se imparten instrucciones para aplicar los cambios introducidos por la Ley de Normalización de Cartera*”, expedida por el Director de Impuestos, el Jefe de la Oficina Jurídica y la Subdirectora de Cobranzas de la demandada.

Los apartes acusados del numeral en mención son los que a continuación se resaltan:

“Circular Número 00069

“Por la cual se imparten instrucciones para aplicar los cambios introducidos por la Ley de Normalización de Cartera”

[...]

Tasa de interés moratorio

[...]

“3. La nueva tasa de interés moratorio se calculará dentro del contexto del interés compuesto,

utilizando como referencia la Tasa de Usura, la cual es certificada como una Tasa Efectiva Anual (E.A.), por lo que se hace necesario utilizar la fórmula que de acuerdo con la técnica financiera permite obtener el resultado esperado. La tasa de usura a que hace referencia la Ley, es aquella máxima permitida por la Ley y certificada en forma mensual por la Superintendencia Financiera de Colombia”.

DEMANDA

La actora citó como violados los artículos 634 y 635 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 12 de la Ley 1066 de 2006, por las razones que se compendian de la siguiente manera:

La modificación que introdujo la Ley 1066 de 2006 fue en cuanto a la tasa de interés de mora, no frente a la base a la que se aplica, esto es, al monto de la deuda o capital por los conceptos que enumera el artículo 634 [1] del mismo Estatuto.

Sin embargo, el acto acusado modifica la base para liquidar los intereses de mora, pues, incluye dentro de la misma, el capital más los intereses moratorios acumulados. Es decir, el acto demandado pretende que el deudor pague intereses sobre intereses, dentro del contexto de interés compuesto.

Para corroborar sus argumentos, la actora presentó tres anexos con los que pretende demostrar que la DIAN liquida y cobra intereses de mora a una tasa superior a la de la usura.

De manera coherente, el acto demandado también infringe el artículo

634 [1] del Estatuto Tributario, que señala como base de liquidación de los intereses, el capital o monto de la deuda por los conceptos que enumera.

Por auto de 16 de agosto de 2007 la Sala negó la suspensión provisional de los efectos del acto acusado.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones por las razones que siguen:

De los antecedentes legislativos del artículo 12 de la Ley 1066 de 2006, se advierte que antes de la expedición de dicha ley, el artículo 635 del Estatuto Tributario establecía una tasa de interés simple y que con el fin de desestimular la morosidad, la sanción por mora debía ser equivalente a la tasa de interés moratorio más alta que la que rige para el sistema financiero y que dicha tasa permaneciera en el tiempo.

Para lograr estos objetivos, debía ajustarse la manera de liquidar la tasa, para lo cual ésta debe ser equivalente a la tasa efectiva de usura certificada por la Superintendencia Bancaria para el respectivo mes de mora.

Después de definir las tasas nominal, equivalente y efectiva, afirmó que si bien es cierto ni el artículo 635 del Estatuto Tributario ni sus antecedentes se refieren a la tasa de interés compuesto, debe tenerse en cuenta que el interés simple generaba distorsiones resultando ser menor y que si la intención del legislador era cambiar la forma de determinar el interés moratorio, forzoso es concluir que la modificación se dirigía a adoptar la tasa de interés compuesto, que se

calcula sobre el principal, más los intereses capitalizados periódicamente.

La voluntad legislativa quedó plasmada en el artículo 635 del Estatuto Tributario al emplear los términos tasa efectiva y tasa equivalente. La tasa efectiva, supone la aplicación del interés compuesto y la equivalente, implica que independientemente de la tasa nominal del período o de su liquidación anticipada o vencida, debe llegarse financieramente al mismo resultado.

Luego, si de acuerdo con la citada norma, la tasa de interés moratorio se expide en términos de efectivo anual, ya que así viene expresada la tasa que sirve de base para su determinación, dado que las reglas de tasa efectiva de interés tienen en cuenta la composición de réditos, para la tasa equivalente es imperativo usar la fórmula matemática del interés compuesto.

Para calcular los intereses moratorios con base en la tasa efectiva, debe tenerse en cuenta que las fórmulas preestablecidas para su aplicación se desarrollan dentro del contexto de interés compuesto, para lo cual debe preverse que los intereses generados son reinvertidos en el momento de ser recibidos o causados; la tasa efectiva anual se caracteriza por liquidar intereses al final de cada año; para el manejo matemático de la tasa efectiva, la misma sólo puede operar exponencialmente y que para aplicar la tasa efectiva en períodos inferiores a un año, se debe encontrar una tasa equivalente, con la cual se pueda realizar la operación requerida para el cálculo del interés de mora.

La demandada presentó una fórmula para obtener el interés periódico, a

partir de la tasa de interés efectivo anual y otra determinar el interés por el tiempo de la mora. Al poner un ejemplo, precisó que debe determinarse una tasa periódica equivalente a una efectiva anual, para finalmente obtener los intereses correspondientes al período de mora, mediante la utilización de la fórmula de interés efectivo.

Además, expuso otra fórmula que arrojó el mismo resultado y concluyó que con el cálculo de los intereses con la fórmula del interés compuesto, se garantiza al Estado que siempre recibirá los intereses que ordena la norma y no estará expuesto a que los intereses generados en un período se queden estancados ni se pierda la efectividad de la tasa. A su vez, se asegura que no se cobrarán intereses moratorios por un monto superior al que deba cobrarse de acuerdo con la tasa que certifique la Superintendencia Financiera.

Sobre el ejemplo de la actora, sostuvo que ésta no tuvo en cuenta que en el interés compuesto se presenta reinversión de intereses, ya que parte de una tasa nominal periódica calculada con la fórmula de interés periódico, la cual da como resultado un factor de aplicación diario, que al ser multiplicado por el número de períodos de capitalización de intereses (365 días), se obtiene una tasa nominal anual, que es inferior a la efectiva de la cual se obtuvo, lo que indica que hizo falta reinvertir los intereses para alcanzar la tasa efectiva que es la que debe aplicarse.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La actora insistió en los planteamientos de la demanda y la DIAN en los de la contestación.

El Ministerio Público solicitó denegar las súplicas de la demanda por los motivos que se resumen así:

De la exposición de motivos de la Ley 1006 de 2006 se desprende que la intención del legislador no fue la de liquidar el interés moratorio con base en un interés simple; por lo tanto, la única manera de garantizar la finalidad de la norma de que el interés moratorio sea equivalente a la tasa de interés efectiva de usura, es la aplicación del interés compuesto.

De lo contrario, se liquidarían y pagarían intereses sobre el capital adeudado al momento en que el contribuyente pagara, esto es, en forma simple, lo cual no corresponde a la tasa efectiva establecida en el artículo 635 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, el acto acusado atiende lo dispuesto en la ley, dado que el capital depende de lo adeudado por el contribuyente y del retardo en que incurra en su pago. Cosa distinta es que la base se incremente como consecuencia de desarrollar el interés compuesto, por lo cual no puede afirmarse que el acto modificó la base para liquidar los intereses.

El legislador ha mantenido la tasa efectiva como referente para la liquidación y pago de intereses de mora, como se advierte en las dos últimas reformas del artículo 635 del Estatuto Tributario.

CONSIDERACIONES

Decide la Sala sobre la legalidad del numeral 3 del acápite "Tasa de interés

moratorio” de la Circular DIAN 00069 de 11 de agosto de 2006, “*Por la cual se imparten instrucciones para aplicar los cambios introducidos por la Ley de Normalización de Cartera*”.

Los apartes acusados de la norma en mención son los que se subrayan:

“Circular Número 00069

“Por la cual se imparten instrucciones para aplicar los cambios introducidos por la Ley de Normalización de Cartera”

[...]

Tasa de interés moratorio

[...]

“**3. La nueva tasa de interés moratorio se calculará dentro del contexto del interés compuesto, utilizando como referencia la Tasa de Usura, la cual es certificada como una Tasa Efectiva Anual (E.A.), por lo que se hace necesario utilizar la fórmula que de acuerdo con la técnica financiera permite obtener el resultado esperado.** La tasa de usura a que hace referencia la Ley, es aquella máxima permitida por la Ley y certificada en forma mensual por la Superintendencia Financiera de Colombia”.

A pesar de que la actora pidió la nulidad de dos frases de la norma, la Sala únicamente analizará si la expresión “**La nueva tasa de interés moratorio^[11] se calculará dentro del contexto del interés compuesto**” se ajusta a los artículos 634 y 635 del Estatuto Tributario.

No estudiará si es legal la frase “**por lo que se hace necesario utilizar la fórmula que de acuerdo con la técnica financiera permite obtener el resultado esperado**”, por cuanto

respecto de la misma, la demandante no precisó concepto alguno de violación, y si bien el juez debe interpretar la demanda (artículos 37 [1] y 86 del Código de Procedimiento Civil, aplicables a este asunto por el artículo 267 del Código Contencioso Administrativo), y dar prelación al derecho sustancial (artículo 228 de la Constitución Política), no puede llegar al extremo de suplir la carga del demandante de indicar por qué el acto administrativo que acusa no se ajusta a derecho (artículo 137 [4] del Código Contencioso Administrativo), y suponer lo que el actor en manera alguna manifestó ni dejó entrever.

Pues bien, el artículo 635 [1] del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 12 de la Ley 1066 de 2006, señala que para efectos tributarios y frente a obligaciones cuyo vencimiento legal sea a partir del 1 de enero de 2006, la tasa de interés moratorio será la equivalente a **la tasa efectiva de usura** certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia para el respectivo mes de mora.

Antes de la modificación en comentario, el artículo 635 [1] del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 56 de la Ley 863 de 2003, disponía que la tasa de interés moratorio era la equivalente a la tasa promedio efectiva de usura, menos cuatro puntos, determinada con base en la certificación de la Superintendencia Bancaria durante el cuatrimestre anterior. La norma también preveía que la tasa de interés moratorio era determinada por el Gobierno Nacional cada cuatro meses. En la ponencia para primer debate al proyecto de ley número 296 de 2005 Cámara, “*por la (sic) cual se dictan normas para la normalización de la*

cartera pública y se dictan otras disposiciones”, se presentó un pliego de modificaciones a la iniciativa del Gobierno Nacional. En dicho pliego se introdujo un artículo nuevo (artículo 12, modificatorio del artículo 635 del Estatuto Tributario), en el que, entre otras previsiones, se disponía que en las deudas cuyo vencimiento fuera a partir del 1 de enero de 2006, “la tasa de interés moratorio será la tasa equivalente a la tasa efectiva de usura certificada por la Superintendencia Bancaria para el respectivo mes de mora” ^{[2][2]}. La explicación de dicha modificación fue la siguiente^{[3][3]}:

“Artículo 12 del pliego de modificaciones

Se propone la modificación del artículo 635 del ordenamiento tributario, disposición mediante la cual se señala la forma de determinar el interés moratorio para efectos tributarios. La norma como hoy está diseñada permite establecer que la tasa de interés para efectos tributarios **sea una tasa simple, pese a que se determina por el Gobierno Nacional con base en la tasa promedio de usura registrada durante los cuatro meses anteriores, reducida en cuatro puntos, tasa que rige para los cuatro meses siguientes.**

Resulta necesario, **con el ánimo de desincentivar la morosidad**, que la sanción por mora reúna dos características fundamentales: la primera de ellas, que sea equivalente a una tasa de interés moratorio **más alta** que la que rige para el sistema financiero en general y, en segundo lugar, que **la tasa de interés se mantenga en el tiempo**. Para lograr el primer objetivo resulta necesario ajustar la manera como la tasa se liquida estableciendo que esta sea la equivalente a la tasa efectiva de usura certificada por la Superintendencia

Bancaria para el respectivo mes de mora.”.

En segundo lugar, y frente a la necesidad de que la tasa de interés a la cual debe cancelarse la obligación **se mantenga en el tiempo, resulta necesario establecer en forma inequívoca en la disposición, que la tasa para efectos tributarios es una tasa efectiva**, lo cual garantizará que independientemente de la oportunidad en que el contribuyente cancele las sumas a su cargo, siempre la tasa nominal aplicada en cualquier momento sea la equivalente a la respectiva tasa efectiva. **La manera como hoy se hace, esto es, en forma simple, crea distorsiones que hacen predicar una total inequidad en su aplicación**, pues para el primer año la tasa en la práctica resulta ser más alta, alcanza su punto medio al completar los doce meses y de allí en adelante el efecto comparativo es que la tasa, por el transcurso del tiempo, resulta ser menor, de tal suerte que al término de cinco años, la tasa presuntamente aplicable se encuentra disminuida en aproximadamente 6 puntos.

[...] teniendo en cuenta que para efectos tributarios el interés moratorio se encuentra contemplado como una sanción [...] **la aplicación de una tasa efectiva solo se podrá predicar hacia el futuro, conservando para las obligaciones que se han vencido con anterioridad una tasa simple[...]**” (Subraya la Sala).

Así pues, al modificar el artículo 635 [1] del Estatuto Tributario, la intención del legislador fue **la de desestimular la morosidad**, mediante la implantación de una tasa de interés moratorio más alta que las demás que se aplican en el sistema financiero **y que se mantuviera en el tiempo**, situación que, se insiste, no se presentaba en la

práctica, dado que la tasa se cobraba en forma simple, a pesar de que estaba legalmente prevista como efectiva. En consecuencia, era necesario que **de manera inequívoca el interés se cobrara como efectivo** y por lo mismo dejara de calcularse como interés simple y **empezara a calcularse como compuesto**, esto es, el que produce un capital que se aumenta a intervalos regulares de tiempo, debido a que los intereses de cada período se suman al capital para que junto con él se devenguen nuevos intereses^{[4][4]}. En consecuencia, el interés compuesto se calcula sobre la base inicial más los intereses acumulados en períodos anteriores; es decir, **los intereses recibidos son reinvertidos y pasan a convertirse en nuevo capital**^{[5][5]}.

Cabe anotar que, a diferencia del interés compuesto, el interés simple es el pagado sobre el capital primitivo que permanece invariable, por lo que el interés obtenido en cada intervalo unitario de tiempo es el mismo. Es decir, *“la retribución económica causada y pagada no es reinvertida, por cuanto, el monto del interés es calculado sobre la misma base”*^{[6][6]}.

De otra parte, existen la tasa nominal y la efectiva. La primera, es el interés convencional o de referencia y lo fija el Banco Central o Federal de un país para regular las operaciones activas (préstamos y créditos) y pasivas (depósitos y ahorros) del sistema financiero^{[7][7]}. **Además es una tasa de interés simple**^{[8][8]}.

Por su parte, la **tasa de interés efectiva** es aquella a la que realmente está colocado el capital y representa globalmente el pago de intereses, impuestos, comisiones y cualquier otro

tipo de gastos que la operación financiera implique^{[9][9]}. Así, mientras la tasa nominal no es real y es simple, la efectiva, **que es opuesta a la nominal, es genuina y compuesta** y tiene en cuenta el valor del dinero en el tiempo y la frecuencia con la cual se capitaliza el interés^{[10][10]}.

Además de que fue intención del legislador que el interés de mora se determinara **inequívocamente como una tasa efectiva**^{[11][11]}, y por lo mismo, se calculara **en la forma de interés compuesto**, tal voluntad legislativa quedó claramente plasmada en el artículo 635 del Estatuto Tributario, con la modificación del artículo 12 de la Ley 1066 de 2006, conforme al cual la tasa de interés moratorio es la *“equivalente a la tasa efectiva de usura”*^{[12][12]} certificada por la Superintendencia Financiera para el respectivo mes de mora.

Con fundamento en el artículo 305 del Código Penal, la tasa de usura es el resultado de multiplicar el interés bancario corriente por uno punto cinco (1.5). A su vez, **el interés bancario corriente**, es el aplicado por las entidades crediticias en sus operaciones de crédito en una plaza, durante un lapso determinado y corresponde *“al interés promedio cobrado como práctica general, uniforme y pública en cuanto al pacto de intereses en el crédito ordinario otorgado por los establecimientos bancarios”*^{[13][13]}.

Por su parte, el Decreto 519 de 2007 asignó a la Superintendencia Financiera de Colombia la función de certificar el interés bancario corriente correspondiente a las modalidades de microcrédito, crédito de consumo y ordinario (artículo 1). La misma norma señala que las tasas certificadas deben expresarse en **términos efectivos**

anuales y rigen por el período correspondiente, previa publicación del acto administrativo.

El artículo 3 del Decreto 519 de 2007 dispone que en los eventos en que los intereses se encuentren **definidos en la ley** o el contrato en función del interés bancario corriente, **tales como los intereses de mora que se deban por concepto de tributos**, obligaciones parafiscales u obligaciones mercantiles de carácter dinerario diferentes de las provenientes de las operaciones activas de crédito, **“únicamente deberá tenerse en cuenta el interés bancario corriente certificado para el crédito de consumo y ordinario”**.

En desarrollo del Decreto 519 de 2007, la Superintendencia Financiera expidió la Resolución 388 de 2009 en virtud de la cual certificó en un 20.28% efectivo anual, el interés bancario corriente para la modalidad de crédito de consumo y ordinario para el trimestre comprendido entre el 1 de abril y el 30 de junio de 2009.

Como para fines tributarios, la tasa de interés moratorio es la **tasa efectiva de usura** (artículo 635 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 12 de la Ley 1066 de 2006), y, esta, a su vez, se obtiene con base en la **tasa efectiva de interés corriente**, la cual fue certificada para el trimestre de julio a septiembre de 2009 en el 18.65% efectiva anual (Resolución 937 de 2009), **la tasa efectiva de usura para septiembre de este año es el 27.98% efectiva anual**.

De manera coherente, la circular acusada prevé que la nueva tasa de interés moratorio **se calculará dentro del contexto del interés compuesto**,

utilizando como referencia la tasa de usura, la cual es certificada **como una tasa efectiva anual (E.A.)**.

Como, según se precisó, el interés de mora en materia tributaria corresponde a **la tasa efectiva de usura certificada por la Superintendencia Financiera** y ésta, a su vez, **se determina en la forma de interés compuesto**, en contraposición a la tasa nominal, que es simple, la Circular acusada en cuanto prevé que el interés de mora debe determinarse dentro del contexto de interés compuesto, se ajusta no sólo al texto del artículo 635 del Estatuto Tributario sino al propósito del legislador.

A su vez, no asiste razón a la demandante cuando sostiene que el acto acusado varió la base de liquidación de los intereses de mora, a pesar de que la modificación que introdujo el artículo 12 de la Ley 1066 de 2006 fue respecto de la tasa de los intereses moratorios.

Ello, porque la norma en mención, modificatoria del artículo 635 del Estatuto Tributario, no dispuso base alguna para liquidar los intereses de mora y es evidente que al determinarse los intereses de mora con base en la tasa de interés de usura, **que es efectiva**, necesariamente los intereses deben **calcularse como compuestos** y no en forma simple, lo que, por definición, implica el aumento de la base, por cuanto en la fórmula de interés compuesto, los intereses recibidos se reinvierten y pasan a convertirse en nuevo capital, con lo cual se mantiene la tasa de interés en el tiempo.

Cabe advertir que el ejemplo allegado por la actora (folio 18) no demuestra

que la DIAN cobre intereses moratorios por encima de la tasa efectiva de usura, pues, por el contrario, la determinación de la demandada respeta el límite legal (folio 17). Además, dicho ejemplo parte de una tasa nominal periódica que es inferior a la efectiva que debe tenerse en cuenta, lo que significa que no se reinvirtieron los intereses para alcanzar la tasa efectiva que conforme a la ley, es la que debe aplicarse.

El acto acusado tampoco desconoce el artículo 634 *ibídem*, modificado por el artículo 3 de la Ley 788 de 2002, dado que dicha norma no prevé que los intereses moratorios se calculen sólo sobre capital, como erróneamente lo afirma la demandante.

Lo que dice el artículo 634 en mención, es que el no pago oportuno de impuestos, anticipos y retenciones a cargo de los contribuyentes y responsables de los impuestos administrados por la DIAN, da lugar a la liquidación y pago de intereses moratorios por cada día calendario de retardo en el pago. Y, que los mayores valores de impuestos, anticipos o retenciones, determinados oficialmente, generan intereses de mora desde cuando venza el plazo en que debieron cancelarse por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, de acuerdo con los plazos del respectivo año o período gravable al que se refiera la liquidación oficial [14][14].

Las razones que anteceden son suficientes para negar las pretensiones de la demanda.

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

DENIÉGANSE las súplicas de la demanda.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA

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

**Bogotá, D.C., trece (13) de agosto de
dos mil nueve (2009)**

**Radicación: 25000-23-27-000-2005-
00771-01**

Número Interno: 16788

Actor: INVERSORA 2020 S.A.

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por; la demandante contra la sentencia de 28 de junio de 2007 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, desestimatoria de las pretensiones de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra el acto por el cual la Administración Distrital de Impuestos de Bogotá le modificó a la actora la liquidación privada del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros del sexto bimestre de 2002.

ANTECEDENTES

El 19 de junio de 2003 la actora corrigió por última vez la declaración del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros del 6° bimestre de 2002 con un impuesto a cargo de \$4.298.000 (fl. 7 Cdo. Antecedentes).

Dentro de la investigación tributaria adelantada contra la actora como resultado del Programa Inexactos Supersociedades ICA 2002, el 8 de octubre de 2003 la Administración Distrital de Impuestos profirió requerimiento de información (fl. 1 ib.) con fundamento en que revisadas las bases de datos y lo informado por dicha Superintendencia se estableció inexactitud en las declaraciones del impuesto de industria y comercio correspondientes al período gravable 2002, investigación en la que concluyó que la actora excluyó de la base gravable del impuesto del sexto bimestre de 2002 ingresos por la venta de acciones por \$16.975.314.000.

El 30 de septiembre de 2004 la misma Administración profirió requerimiento especial (2004 EE 102880) en el que propuso modificar la declaración privada del tributo por el mencionado bimestre, para incluir como gravados los ingresos por la venta de acciones para un total de ingresos ordinarios y extraordinarios del período de \$18.552.801.000, un impuesto a cargo de \$178.107.000 y sanción por inexactitud de \$257.693.000 (fls. 18 a 35 Cdo. Ppal.).

La actora respondió el requerimiento el 28 de diciembre de 2004 y señaló que conforme a su actividad principal enajenó inversiones

permanentes en acciones que considera activos fijos y que los ingresos por la venta de éstas se restan de los netos obtenidos en el período (Decreto 352 del 2002 [42]). Adujo que no procedía la sanción por inexactitud porque existía diferencia de criterios y porque los hechos y datos que declaró son completos y verdaderos [64 ib].

El 9 de febrero de 2005 la Administración Distrital profirió la Liquidación Oficial de Revisión 11-104 en la que modificó la liquidación privada así: total ingresos ordinarios y extraordinarios del período \$18.199.581.000, ingresos netos gravables \$17.362.947, impuesto a cargo \$166.684.000 y sanción por inexactitud \$259.818.000 (fls. 41 a 50 Cdo. Ppal.).

La contribuyente no interpuso recurso de reconsideración de conformidad con el Decreto 807 de 1993 [104].

LA DEMANDA

INVERSORA 2020 S.A., solicitó la nulidad de los actos administrativos que modificaron su liquidación privada del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros del sexto bimestre de 2002. A título de restablecimiento del derecho pidió que se declare en firme la declaración de corrección que presentó el 19 de junio de 2003.

Invocó como vulnerados los artículos 99 del Código de Comercio; 60 del Estatuto Tributario; 64 del Decreto Distrital 807 de 1993 y 42 del Decreto Distrital 352 de 2002, cuyo concepto de violación desarrolló así (fls. 5 a 12 Cdo. Ppal.):

Conforme al artículo 42 del Decreto 352 del 2002, vigente para el 6° bimestre de 2002, para efectos de la liquidación del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, de los ingresos netos obtenidos en el período se restan, entre otros conceptos, los ingresos por la venta de activos fijos, definidos en el artículo 60 del Estatuto Tributario como los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente.

El objeto social de la actora consiste en *"la inversión en toda clase de bienes muebles e inmuebles los cuales tendrán el carácter de activos fijos, con el objeto de tener de ellos utilidades periódicas, tales como dividendos, participaciones, arrendamientos, rendimientos financieros, etc."*, lo que significa que el giro ordinario de sus negocios o su actividad principal está en la adquisición de este tipo de bienes y no en su enajenación, más aún cuando sus estatutos hablan de inversión con carácter permanente (activos fijos), esto es, de la adquisición de bienes para su conservación en el patrimonio social.

Un bien se considera activo fijo según la intención que se tiene cuando se adquiere y del tratamiento que el contribuyente da al mismo durante su posesión; además, conforme al artículo 99 del Código de Comercio debe distinguirse entre el objeto social -en el caso inversión con carácter permanente en bienes muebles e inmuebles- y las actividades que la sociedad puede realizar para desarrollarlo como adquirir, enajenar, administrar y arrendar toda clase de

bienes muebles e inmuebles, según los Estatutos-.

En efecto, de acuerdo con éstos, la actora no está constituida para comprar y vender bienes sino para invertir en una serie de ellos que tienen carácter de activos fijos y obtener de los mismos utilidades periódicas (por ejemplo dividendos), sin perjuicio de que eventualmente pueda enajenar tales bienes en desarrollo de su objeto, como comprar y vender acciones, sin que por tal motivo sean necesariamente considerados activos movibles.

La actora había venido considerando sus inversiones en las sociedades **Banco Davivienda, Provinsa S.A. y Seguros Comerciales Bolívar S.A.**, como de carácter permanente, es decir como activos fijos, tal como lo demostró en vía gubernativa con fotocopias autenticadas de su Balance General a 31 de diciembre de 2001 y con dictamen del revisor fiscal presentado a la Asamblea de Accionistas, documentos de los que se establece que la contabilidad de la compañía se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable, que las acciones en cuestión son inversiones de carácter permanente que aparecen discriminadas en la nota 4 del Balance y que en el Anexo 1 del mismo balance están los registros sobre valorización o desvalorización de tales inversiones, lo que es propio de inversiones permanentes.

Se debe revocar la sanción por inexactitud porque la adición de ingresos efectuada en los actos acusados, que era el supuesto de su aplicación, no procedía (Decreto 807 de 1993 [64] [1]) y porque los hechos y

datos que declaró la actora son completos y verdaderos.

Y, aunque se concluyera que procede la adición, la actora quedaría exonerada de la sanción toda vez que lo actuado obedece a una diferencia de criterio jurídico (Decreto 807 de 1993 [64] [3]).

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La demandada solicitó que se desestimaran las pretensiones de la demanda y se mantuviera la legalidad del acto acusado, por las siguientes razones (fls. 5 a 12 Cdo. Ppal.):

La actora es sujeto pasivo del impuesto: de industria y comercio, avisos y tableros, pues, ejerce actividad comercial en la Jurisdicción del Distrito Capital, conforme a la definición que de ella contiene el Decreto 353 del 2002 [34], toda vez que su objeto social la faculta para adquirir, enajenar, administrar, arrendar toda clase de bienes muebles e inmuebles y para girar, aceptar, endosar, descontar y negociar toda clase de títulos valores y valores mobiliarios, actividades en cuyo desarrollo percibe ingresos, como la venta de acciones que, por realizarse dentro del giro ordinario de sus negocios, deben necesariamente considerarse ingresos operacionales, los cuales están gravados con el tributo [32 ib]

Para calificar la naturaleza mercantil de la actividad no tiene incidencia su ejercicio permanente o eventual, pues, en cualquiera de los casos surge el hecho generador del impuesto, el cual se liquida tomando como base todos los ingresos sin deducir el costo de adquisición de las

acciones o títulos valores, por cuanto no se grava la utilidad sino el ingreso producto de la realización de los hechos generadores del mismo; además, de acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado y el artículo 60 del Estatuto Tributario, si la actividad está descrita dentro del objeto social hace parte del giro ordinario de los negocios de la actora, por lo que la venta de acciones no configura la enajenación de activos fijos sino movibles, incluidos dentro de la base gravable (Decreto 353 del 2002 [42]).

Se configuró la sanción por inexactitud porque la actora omitió ingresos obtenidos por la venta de acciones sin que pudiera demostrar que correspondían a la venta de activos fijos (Decreto 807 de 1993 [101]) y sin que se presente la diferencia de criterios que adujo, por cuanto no existe vacío interpretativo sobre el derecho a aplicar, además de que, por su especialidad, la actora debía conocer las normas que regulan el ejercicio de su actividad [21 ib.].

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las súplicas de la demanda con fundamento en las consideraciones que pueden sintetizarse, así (fls. 135 a 144 Cdo. Ppal.):

Aunque las acciones que la actora poseía en las sociedades **Banco Davivienda, Provinsa S.A. y Seguros Comerciales Bolívar S.A.** fueron tratadas contablemente como inversiones permanentes (Activos fijos), según certificado del Revisor Fiscal aportado al proceso (fls. 53 y 54 Cdo. Ppal.), así como en los

demás documentos contables del expediente administrativo, no pueden tomarse como tales por el solo hecho de su mención o tratamiento contable, porque, conforme a la jurisprudencia del Consejo de Estado¹, lo relevante para determinar si un activo es fijo o movable es su destinación o no a la enajenación dentro del giro ordinario de los negocios de la sociedad.

Del objeto social principal de la actora se determina fácilmente que la venta o realización de una de sus inversiones (acciones) hace parte del mismo objeto y que no es una actividad distinta a la realizada ordinariamente en el curso de sus negocios, aunque se efectúe eventualmente, por lo que el beneficio o ingreso obtenido en la misma debe tenerse en cuenta para la determinación de la base gravable del impuesto de industria y comercio, por cuanto se trata de venta de activos movibles.

Procede, en consecuencia, la sanción por inexactitud, dado que la actora excluyó ingresos gravables de la base del tributo y no existe diferencia de criterios, pues, presentó una declaración de ingresos carente de respaldo legal y probatorio al calificar como activos fijos los movibles, con lo que desconoció el contenido de su objeto social.

EL RECURSO DE APELACION

La actora solicitó que se revocara la sentencia y, en su lugar, se accediera a las pretensiones de la demanda, para lo cual adujo los

¹ Sentencias de 12 de abril y 7 de noviembre de 2002, Exps. 12175 y 13058, respectivamente.

mismos argumentos de dicho escrito (fls. 153 a 161 Cdo. Ppal.):

ALEGATOS DE CONCLUSION

La demandante reiteró las razones en que sustentó la demanda e insistió en la solicitud de que se revoque el fallo del a *quo* y, en su lugar, se acceda a sus peticiones (fls. 168 a 176 ib.).

La demandada también reiteró los argumentos de su oposición y pidió que se confirmara la sentencia apelada (fls. 166 y 167 ib.).

El Ministerio Público no intervino en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES

En los términos del recurso de apelación, la Sala precisa si se ajusta a derecho la actuación administrativa mediante la cual la Administración Distrital modificó la liquidación privada del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros del sexto bimestre de 2002 presentada por Inversora 2020 S.A.

Concretamente, se establecerá la procedencia de la adición de ingresos a la base gravable del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros efectuada en el acto acusado por la enajenación de acciones que la actora poseía en las sociedades **Banco Davivienda, Provinsa S.A. y Seguros Comerciales Bolívar S.A.**, consideradas por la demandada como activos movibles de acuerdo con el objeto social de la contribuyente.

A partir del Decreto 1421 de

1993 y los decretos distritales compilatorios², la base gravable del mencionado tributo en el Distrito Capital está representada por los ingresos netos obtenidos por el ejercicio de actividades industriales, comerciales y de servicios, con exclusión de los ingresos por actividades no sujetas, exentas y por algunos ingresos que, a manera de exclusiones, quiso conservar el legislador extraordinario en relación con los previstos desde antes por la Ley 14 de 1983³. Es así como mantuvo como ingresos a excluir los correspondientes a las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la venta de activos fijos.

Esta Corporación ha sostenido que de la base gravable del impuesto de industria y comercio están excluidos los ingresos por la utilidad en la venta de activos fijos, entre los cuales están las acciones, **cuando éstas no constituyen el giro ordinario de los negocios del contribuyente.**

En efecto, en la citada sentencia de 22 de septiembre de 2004 dijo la Sección Cuarta:

"Como lo señala la normatividad en comento, la utilidad debe derivarse de la venta o enajenación de activos que tengan la naturaleza de activos fijos, bienes para los cuales la normatividad del impuesto de industria y comercio, no los ha definido,

como tampoco lo ha hecho la legislación contable a pesar de la abundante regulación que se tiene prevista para su manejo y contabilización. En tales condiciones, es necesario acudir a la definición que la normatividad tributaria del impuesto de renta y complementarios, tiene dispuesto en el artículo 60 del Estatuto Tributario en los siguientes términos:

"ARTICULO 60. Clasificación de los activos enajenados. Los activos enajenados se dividen en movibles y en fijos o inmovilizados.

Son activos movibles los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente e implican ordinariamente existencias al principio y al fin de cada año o período gravable.

Son activos fijos o inmovilizados los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente (se ha subrayado)".

"De la norma transcrita se observa que son activos fijos o inmovilizados aquellos bienes que ordinariamente no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, es decir que su venta no corresponde con el desarrollo del objeto social principal del contribuyente o ente económico, de manera

² Decreto 352 de 2002 [42].

³ Así lo consideró el Consejo de Estado en sentencia de 22 de septiembre de 2004, Exp. 13726, C.P. doctora Marra Inés Ortiz Barbosa.

que tales ventas sean ocasionales y en tal caso los posibles ingresos obtenidos en su enajenación son considerados como extraordinarios, dentro de la normatividad de los impuestos de renta (E. T artículo 26) y de industria y comercio (D. 1421 de 1993 artículo 154 numeral 5º) así como también en el Plan Único de Cuentas (PUC) para los comerciantes se encuentra prevista en la cuenta 4245 (Ingresos no Operacionales - Utilidades en venta de propiedades planta y equipo).

"Por último, es pertinente también aclarar que respecto de las clases de activos fijos además de las previstas ordinariamente en la doctrina contable y señaladas en el PUC para comerciantes, como son los terrenos, construcciones y edificaciones, maquinaria y equipo, equipo de oficina y equipo de computación, entre otros, la Sala considera que las acciones o participaciones societarias pueden considerarse también como activos fijos, dado precisamente el carácter permanente que ordinariamente ostentan al no enajenarse dentro del objeto social del ente económico, como es propio de los activos movibles. Así pues, para la Sala dentro del concepto de activos fijos para efectos de industria y comercio deben entenderse las acciones cuando no se enajenan dentro del giro ordinario del negocio, dando aplicación a la norma reglamentaria del artículo 60 del

Estatuto Tributario (Decreto 2053 de 1974 artículo 20) que aunque previsto para el impuesto de renta, dada la ausencia de normatividad sobre el particular en el citado impuesto municipal, resulta pertinente el artículo 12 del decreto 3211 de 1979 que a la letra dice:

"ARTICULO 12. De conformidad con el artículo 20 del Decreto 2053 de 1974, las acciones que se adquieren v no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente son activos fijos. Las acciones que se enajenen dentro del giro ordinario de los negocios son activos movibles" (se ha subrayado).

"De todo lo anterior se tiene que en el Distrito Capital a partir del año gravable de 1994, la base gravable del impuesto de industria y comercio está constituida por los ingresos netos percibidos en cada período bimestral, obtenidos de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios disminuidos entre otros con los ingresos por la utilidad en la venta de activos fijos, entre los cuales están las acciones cuando éstas no constituyen el giro ordinario de los negocios del contribuyente".

Conforme al certificado de existencia y representación legal de la actora se advierte que su objeto social consiste en "la inversión en toda clase de bienes muebles e inmuebles los cuales tendrán el carácter de activos fijos, con el objeto de obtener de ellos

utilidades periódicas, tales como dividendos, participaciones, arrendamientos, rendimientos financieros, etc. [...]" (fl. 15 Cdo. Ppal.).

De otra parte, prueban que las acciones en cuestión se contabilizaron como inversiones permanentes e hicieron parte del activo fijo de la actora por más de dos años (E.T. [300]) los certificados de su Revisor Fiscal que aparecen en los antecedentes administrativos (fl. 20) y el aportado con la demanda (fl. 57).

Además, de la lectura del objeto social de la demandante no se puede derivar, como lo concluyó la demandada en el acto acusado, que en desarrollo de su objeto principal la enajenación de acciones sea del giro ordinario de sus negocios, pues, del mismo se colige el carácter permanente de sus inversiones, lo cual se respalda con las pruebas allegadas al proceso, conforme a las cuales, se reitera, las referidas acciones se contabilizaron como inversiones permanentes e hicieron parte de su activo fijo.

De acuerdo con lo expuesto, en los términos del artículo 60 del Estatuto Tributario Nacional la enajenación de las mencionadas acciones se clasifica como venta de activos fijos, la cual no hace parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, según lo dispuesto en el Decreto 352 del 2002 [42], vigente para la época...

En ese orden de ideas, como en su liquidación privada correspondiente al sexto bimestre de 2002 la actora excluyó de la base gravable del tributo los ingresos que percibió por la

enajenación de dichas acciones, por cuanto se trató de una venta de activos fijos, es claro que su actuación se ajustó a la ley, circunstancia que hace evidente la improcedencia de la sanción por inexactitud que le fue impuesta por exclusión de ingresos, dado que, como se vio, la misma sí era procedente.

En consecuencia, se revocará la sentencia apelada y, en su lugar, se declarará la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión demandada. A título de restablecimiento del derecho, se declarará en firme la declaración privada del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros del sexto (6°) bimestre de 2002 presentada por la actora⁴.

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:

REVÓCASE la sentencia apelada, proferida el 28 de junio de 2007 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B" dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho de Inversora 2020 S.A. contra el **Distrito Capital de Bogotá - Dirección de Impuestos Distritales.**

En su lugar, declárase la nulidad de la Liquidación Oficial de

⁴ La Sala se pronunció en el mismo sentido en sentencias de 4 de septiembre de 2008, Exp. 16206, C.P. doctora Marra Inés Ortiz Barbosa y de 2 de abril de 2009, Exp. 16790, C.P. doctora Martha Teresa Briceño de Valencia

Revisión 11104 de 9 de febrero de 2005, expedida por la Administración Distrital de Impuestos de Bogotá, mediante la cual se modificó a la actora la liquidación privada del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros del sexto (6°) bimestre de 2002 y, en consecuencia, como restablecimiento del derecho, declárase en firme la mencionada declaración privada.

Se reconoce al abogado Juan Carlos Becerra Ruiz como apoderado de la parte demandada, en los términos y para los fines del poder conferido que obra a folio 185 de este cuaderno.

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

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

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

**Bogotá, D.C., Veintisiete (27) de
Agosto de Dos mil nueve (2009)
Consejero Ponente: HUGO
FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**Radicación: 25000 23 27 000 2005
00707 01**

No. Interno: 16327

**Demandante: PEDRO GÓMEZ Y CIA
S.A**

**Demandado: SECRETARIA DE
HACIENDA DISTRITAL**

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia de 20

de septiembre de 2006, proferida por el Tribunal Contencioso Administrativo de Cundinamarca, dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos proferidos por la Dirección de Impuestos Distritales de la Secretaría de Hacienda por medio de los cuales estableció el impuesto predial unificado por el año gravable 2002 por el inmueble ubicado en la carrera 35 A # 168 38 IN 2 de esta ciudad.

ANTECEDENTES

El 8 de noviembre de 2002, PEDRO GOMEZ Y CIA S.A, presentó la liquidación privada del impuesto predial por el año gravable 2002, correspondiente al predio ubicado en la Carrera 35 168-38 IN 2 matrícula inmobiliaria 50N-20357719, chip AAA01640EXS en la que registró como destino 13 y tarifa 7 por mil .

Previo requerimiento especial, la Dirección Distrital de Impuestos de la Secretaría de Hacienda de Bogotá, profirió el 31 de enero de 2005, la liquidación oficial de Revisión LOR-2005PEEE-8567, notificada el 10 de febrero de 2005, con la cual clasificó el inmueble en destino 38 y tarifa de 33 por mil por tratarse de inmueble "Urbanizables no urbanizados y Urbanizados no edificados" y liquidó oficialmente el impuesto.

DEMANDA

LA SOCIEDAD PEDRO GOMEZ Y COMPAÑÍA demandó la nulidad de la liquidación oficial de revisión LOR-2005PEE-8567 de 31 de enero de 2005, practicada por la Secretaría de Hacienda Distrital, por medio de la cual se estableció el impuesto predial por el año gravable 2002, correspondiente al

predio ubicado en la carrera 35 A 168-38 IN 2, matrícula inmobiliaria 50N-20357719 CHIP AAA 01640EXS.

A título de restablecimiento del derecho solicitó se declare en firme la liquidación privada del impuesto predial por el año gravable 2002.

Invocó como normas vulneradas los artículos: 64 del Decreto Distrital 807 de 1993, 14 y 21 del Decreto Distrital 400 de 1999 y 54 del Acuerdo 6 de 1990.

En el concepto de violación, en síntesis expuso:

Que el predio objeto de la litis clasifica como inmueble residencial, destino 13 con una tarifa del 7 por mil, conforme con el artículo 21 del Decreto Distrital No. 400 de 1997 vigente al 1º de enero de 2002.

Que el predio no clasifica como “urbanizable no urbanizado o urbanizado no edificado”, destino 38, con una tarifa del 33 por mil por cuanto, con las pruebas aportadas^[1] demostró que a 1º de enero de 2002, en dicho predio se encontraba construido un apartamento modelo y una sala de ventas, para un total de área construida de 76 m2.

Que conforme con el fallo proferido por el Consejo de Estado, sección cuarta, el 4 de abril de 1997, mediante el cual anuló los parágrafos de los artículos 4 y 5 del Acuerdo Distrital 039 de 1993, un predio se entiende construido cuando en este se levanta una edificación permanente, sin importar cuál es su área de construcción en relación con el área total del predio.

Que no procede la sanción por inexactitud por cuanto se demostró que en la declaración del impuesto predial no se consignó dato o factor falso, equivocado, incompleto o desfigurado y porque se configuró una diferencia de criterio en la interpretación de las normas entre las partes.

CONTESTACIÓN

La Administración Distrital, se opuso a la prosperidad de las pretensiones y dijo que el predio del demandante clasifica como predio “urbanizable no urbanizado o urbanizado no edificado”, destino 38, con una tarifa del 33 por mil por cuanto, a 1º de enero de 2002, fecha de causación del impuesto, tal predio no había sido aún edificado.

Dijo que tal hecho se prueba con la licencia de construcción que suministró el contribuyente porque fue expedida con posterioridad a la fecha de causación del impuesto, esto es, el 10 de abril de 2002. Además, con los documentos que allegó como prueba y los verificados por la administración.

Explica que de conformidad con la Ley 288 de 1997 y el Decreto Reglamentario 1052 de 1998, la licencia de construcción se debe obtener previamente a la realización de una obra y, en consecuencia, la licencia de construcción proferida con posterioridad a la fecha de causación del impuesto, constituye la prueba del estado o características que el predio tenía para determinada fecha.

Señaló que conforme con la información catastral que se consultó no apareció información que permitiera establecer que el predio en cuestión correspondía a un predio residencial estrato 4 destino 13 como lo registró el

contribuyente en la declaración vigencia 2002.

Concluyó que, como consecuencia de lo anterior, hay lugar a imponer la sanción por inexactitud

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, en síntesis por las siguientes razones:

De acuerdo con el material probatorio, para la fecha de causación del impuesto predial por el año gravable 2002, el predio objeto de la litis no clasificaba como residencial porque el apartamento modelo y sala de ventas construidos en el predio no son de carácter permanente sino temporal para efectos comerciales y de exhibición, su existencia es efímera, pues sólo se mantienen hasta el momento en que el proyecto específico requiera de tales obras.

La sanción por inexactitud es procedente por que el demandante desconoció el derecho aplicable al caso concreto.

APELACIÓN

La demandante apeló el fallo referido y para el efecto reiteró los fundamentos de la demanda y agregó:

Que para determinar la obligación tributaria por concepto de impuesto predial de un inmueble determinado debe atenderse a sus realidades físicas, jurídicas, fiscales y económicas (Resolución 2555 de 1988 del IGAC) al 1 de enero de cada año, fecha en la cual se causa el impuesto predial.

Que de acuerdo con la definición general de área construida plasmada en el Plan de Ordenamiento Territorial de Bogotá, la noción de predio construido no tiene que ver con la expedición de la respectiva licencia de construcción, sino a las características reales del predio.

Que el hecho de que la licencia de construcción se hubiere expedido el 10 de abril de 2002, no es prueba de que al 1 de enero de 2002 el predio no estuviere construido.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La actora no se pronunció.

La demandada, insistió en los planteamientos de la contestación.

El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia, para lo cual argumentó:

Que de conformidad con la Resolución 2555 de 1998 y el Acuerdo 6 de 1990 y en concordancia con la jurisprudencia del Consejo de Estado, en el caso de autos, la construcción consistente en un apartamento modelo y una sala de ventas no se enmarca dentro de la definición de edificación ya que su finalidad es de exhibición de un proyecto que se va a desarrollar y que en el futuro estará destinado para vivienda.

Que de acuerdo con el informe del 1 de octubre de 2003 de Catastro Distrital y, ante la ausencia de material probatorio, para el 1 de enero de 2002 el predio no se encontraba construido.

Que en lo que respecta a la sanción por inexactitud, es procedente toda vez que no existió una diferencia de criterio

entre las partes, sino que hubo un desconocimiento del derecho aplicable.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Decide la Sala sobre la nulidad de la liquidación oficial de revisión LOR-2005PEE-8567 de 31 de enero de 2005 mediante la cual, la Secretaría de Hacienda del Distrito, reliquidó el impuesto predial declarado por la demandante por el año gravable 2002, correspondiente al predio ubicado en la carrera 35 a 168-38 IN 2, matrícula inmobiliaria 50N-20357719.

En los términos del recurso de apelación le corresponde a la Sala establecer si, al primero de enero de 2002, el predio objeto de la litis clasificaba como “urbanizable no urbanizado o urbanizado no edificado”, destino 38, con una tarifa del 33 por mil o, como “residencial”, destino 13, con una tarifa del 7 por mil.

La discusión se centra en determinar si puede considerarse un predio como edificado cuando en aquel se construye un apartamento modelo y una sala de ventas cuyo objeto es la exhibición temporal con el ánimo de promover las ventas del proyecto cuya construcción fue autorizada.

Sobre el tema en discusión, la Sala se ha pronunciado en varias oportunidades^{[2][2]} posición jurisprudencial que se reitera, en el sentido de señalar que la sala de ventas y/o el apartamento modelo no pueden considerarse como edificio.

El impuesto predial unificado lo regula la Ley 44 de 1990, que grava la propiedad inmueble o su posesión, bien sea en áreas urbanas, rurales o suburbanas.

El artículo 4 ibídem regula la tarifa del impuesto predial, señalando que sería fijada por los respectivos concejos municipales entre el 1‰ y el 16‰ de la base gravable, atendiendo los estratos socioeconómicos, los usos del suelo en el sector urbano y la formación o actualización del catastro. Los terrenos urbanizables no urbanizados y los urbanizados no edificados pueden estar sujetos a tarifas superiores, sin que excedan del 33 por mil.

Para estos efectos, los inmuebles han sido clasificados en las normas tributarias distritales como rurales, suburbanos y urbanos, y, entre estos últimos: residenciales, industriales, comerciales, entidades del sector financiero, empresas industriales y comerciales del Estado, cívico institucional y urbanizados no edificados y urbanizables no urbanizados.

El impuesto predial se causa el primero de enero de cada año gravable y para determinar la forma correcta de tributar, se debe tener en cuenta su realidad física jurídica y económica a la fecha de causación, en forma individual.

Para establecer las circunstancias particulares de cada uno de los predios sujetos al impuesto al momento de su causación, es imperativo acudir a las autoridades de catastro, como quiera que tienen como función llevar el “(...) inventario o censo, debidamente actualizado y clasificado de los bienes inmuebles pertenecientes al Estado y a los particulares, con el objeto de lograr su correcta identificación física, jurídica, fiscal y económica.”

La función catastral es una función pública especial desarrollada por las autoridades encargadas de adelantar la formación, actualización y conservación de los catastros del país conforme con el procedimiento especial administrativo previsto en la Ley 14 de 1983, el Decreto Reglamentario No. 3496 de 1983 y la Resolución No. 2555 de 1988 de la Dirección General del Instituto Geográfico Agustín Codazzi que reglamentó los procesos de formación, actualización de la formación y conservación del catastro nacional.

Las etapas de "formación", "actualización" y "conservación" de los catastros, se encuentran diferenciadas y definidas por los artículos 11, 12 y 13 del Decreto Reglamentario 3496 de 1983.

El catastro permite contar con una información actualizada y clasificada de los inmuebles, que tiene una incidencia fundamental para la determinación del impuesto predial. A partir de tal información, los distritos y municipios pueden obtener los datos que permiten fijar el impuesto predial.

En todo caso, en la etapa de conservación catastral hay lugar a revisar y rectificar los errores cometidos en la formación o actualización^[3], o bien, pueden presentarse las llamadas mutaciones catastrales, que son los cambios sobrevinientes respecto de los elementos físicos, jurídicos o económicos del predio, los cuales deben ser informados por los propietarios o poseedores a las oficinas de catastro^[4].

La revisión del avalúo catastral permite rectificarlo para que se tenga en cuenta como base gravable mínima del

impuesto predial, sobre la situación real del inmueble a 1° de enero del respectivo año.

Cuando se presentan mutaciones catastrales, como el cambio de propietario o poseedor; modificaciones en los límites de los predios; nuevas construcciones, edificaciones o la demolición de las existentes; pueden ser acreditadas ante el fisco dentro del proceso de determinación del impuesto predial, pero en estos eventos, la carga probatoria le corresponde a quien esté interesado en demostrar que la información catastral no está actualizada o es incorrecta, toda vez que en virtud del artículo 187 del Decreto 1333 de 1986, los propietarios tienen la obligación de informar los terrenos, edificaciones y mejoras que no estén incorporadas en el catastro y, a su vez, la autoridades deben formar y actualizar los respectivos catastros.

El proceso catastral no es una actividad unilateral, sino de mutuo aporte entre el propietario o el poseedor y la Administración pública y ésta debe ofrecer mecanismos accesibles al público para la actualización de los datos.

Concordante con lo anterior, las tarifas del impuesto predial vigentes para el periodo en discusión, estaban contenidas en el artículo 21 del Decreto Distrital 400 del 28 de junio de 1999, "que compiló las normas sustanciales vigentes de los tributos distritales", para los predios urbanizados no edificados y urbanizables no urbanizados con área superior a 100 m.² a los cuales les correspondía un impuesto del 33%.

Esta disposición señalaba en su parágrafo primero que se aplicarían en lo pertinente las definiciones

contenidas en el Acuerdo 6 de 1990, expedido por el Concejo de Bogotá, “por medio del cual se adopta el Estatuto para el Ordenamiento Físico del Distrito Especial de Bogotá, y se dictan otras disposiciones”.

De acuerdo con los artículos 403, 404, 406, 407 y 443 del Acuerdo 6 de 1990, los predios “urbanizables no urbanizados” son los terrenos situados en áreas urbanas o suburbanas que **no** han tenido un proceso de desarrollo por urbanización o por construcción^{[5][5]}, esto es, que no han sido dotados de servicios de infraestructura ni de los demás servicios básicos, inherentes a la actividad que se va a desarrollar y no están aptos para construir edificaciones idóneas para el funcionamiento de los usos urbanos allí permitidos.

Los predios situados dentro de terrenos que han cumplido su proceso de desarrollo por urbanización, pero en los que no se han levantado construcciones o edificios, se denominan “predios urbanizados no edificados”

Estos terrenos son los que en el lenguaje popular han sido denominados “lotes de engorde”, para los cuales el artículo 4° de la Ley 44 de 1990 previó una tarifa de impuesto predial mucho mayor frente a la de los demás predios edificados, con amparo en la Constitución Política cuyo artículo 58 dispone que “La propiedad es una función social que implica obligaciones” y como una manera de desmotivar el enriquecimiento inactivo por el simple incremento del valor de la propiedad raíz gracias al desarrollo de los predios y vías aledañas.

Dentro de las obligaciones a cargo de los propietarios de inmuebles urbanos

se encuentra la de permitir el desarrollo urbano, que los bienes sean productivos tanto para el titular, como para el conjunto de la sociedad, de suerte que los predios cumplan con los usos urbanos previstos o autorizados.

Los terrenos ociosos que no acatan estos fines sociales, son gravados más fuertemente que los demás, con el fin que se estimule el desarrollo urbano y para restringir fenómenos de especulación sobre la tierra, así como los problemas ambientales, de salubridad y de seguridad que regularmente se presentan con los llamados “lotes de engorde”.

Para el caso que nos ocupa es necesario analizar los elementos físicos y jurídicos del predio objeto de la litis a primero de enero de 2002, con el fin de establecer la realidad fiscal. Por lo tanto, es relevante la definición de los conceptos de “edificio” y de “otras construcciones” establecidas en el artículo 69 de la Resolución 2555 de 1988 expedida por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi:^{[6][6]}

1. Edificios: *A la reunión de materiales consolidados de carácter permanente destinada a proteger contra la intemperie a personas, animales o cosas;*

2. Otras construcciones: *A la reunión de materiales consolidados con carácter de permanencia, sea en la superficie del suelo o en su interior, con destinación diferente a la señalada en el numeral anterior;...*

De otra parte, el artículo 71 ibídem establece que los factores que inciden en el avalúo de edificios y construcciones en general son los materiales de construcción

propiamente dichos, el acabado de los trabajos, la vetustez, el estado de conservación y la ubicación.

En el presente caso, se encuentran probados los siguientes hechos:

- Que el 10 de abril de 2002 a la demandante le aprobaron la Licencia de construcción L.C. 2002-2-0117 con fecha de expedición 10 de abril de 2002, para el predio identificado con la matrícula inmobiliaria 50N-20357719 ubicado en la Carrera 35 A 168 – 38 Int II, urbanización Conjunto Residencial La Pradera.^[7]

- Que en dicho predio se construyeron una sala de ventas y un apartamento de ventas con el ánimo de promover la comercialización del proyecto de construcción.

- Que de conformidad con el boletín catastral expedido el primero de octubre de 2003, el predio en discusión está clasificado como “urbanizado no edificado”^[8].

Teniendo en cuenta el acervo probatorio, la entidad demandada concluyó que el demandante construyó el apartamento modelo y la sala de ventas una vez le fue aprobada la licencia de construcción, esto es, el 10 de abril de 2002 y, por lo tanto, al primero de enero de 2002, el predio no se encontraba edificado. Para el demandante a esa conclusión no se puede llegar por la fecha de otorgamiento de la licencia pues es posible construir sin licencia, incurriendo en sanciones.

La Sala arriba a la misma conclusión de la entidad demandada por cuanto lo legal es que se inicien las construcciones una vez obtenida la licencia. Si bien el contra argumento del demandante es cierto, le

correspondía a él demostrar que, incluso contraviniendo la ley, construyó sin la correspondiente licencia. Como el demandante no aportó prueba de tal hecho, lo propio es concluir que la construcción se efectuó una vez obtenida la licencia.

Ahora bien, como el demandante no cumplió con su deber de actualizar la situación fáctica del inmueble ante las autoridades catastrales, es menester dar crédito al certificado catastral aportado al expediente, del que se deriva que, incluso al año 2003, el predio figuraba como no edificado, salvo que demostrara lo contrario.

Como del material probatorio no se deduce que al 1 de enero de 2002 el predio objeto de la litis estuviera edificado o que hubo un “desarrollo por construcción”, con edificaciones viables y aptas para el desenvolvimiento de los usos permitidos^[9], el cargo de violación a las normas invocadas en la demanda no prospera.

Adicionalmente porque de la Resolución 2555 de 1988 del IGAC se infiere que el apartamento modelo y la sala de ventas no pueden considerarse para efectos catastrales o bien del impuesto predial como “*otras construcciones o edificios*”, dado que no cumplen con la condición de permanencia. El objeto de la construcción del apartamento modelo y de la sala de ventas se circunscribió a promocionar temporalmente la comercialización del proyecto de construcción.

Por lo expuesto, a juicio de la Sala, la sanción por inexactitud es procedente por cuanto quedó demostrado que en el caso concreto el contribuyente dejó de aplicar las normas que regulan el

impuesto predial para los predios "urbanizables no urbanizados".

La inexactitud en este caso, surgió por cuanto la contribuyente le dio el carácter de edificación a la sala de ventas y al apartamento modelo, que como se determinó, no corresponden a tal concepto.

En la declaración del impuesto predial presentada por la sociedad actora para el período gravable 2002, se incurrió en una conducta sancionable pues se incluyeron factores equivocados (destino y tarifa) que dieron lugar a un menor impuesto a pagar, sin que se hayan presentado, diferencias de criterio relativas a la interpretación del derecho aplicable.

En consecuencia se confirmará la sentencia apelada.

En mérito a 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.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

ASPECTOS DOCTRINALES DOCTRINA DE LA DIAN

**Concepto N° 075126
15-09-2009
Dian**

Sea primero manifestar, que al tenor de los artículos 19 y 20 del Decreto 1048

de 2008 que prevén la competencia funcional, a esta Dirección corresponde absolver en sentido general y abstracto las consultas que sobre la interpretación y aplicación de las normas relativas a los asuntos de competencia de la DIAN eleven por escrito tanto los particulares como los funcionarios. :

Como en su consulta no indica norma o normas específicas respecto de las cuales encuentre dificultad en su interpretación o aplicación, sino que se encamina a obtener pronunciamiento de esta Dirección en relación con la negociación particular y concreta en la que se encuentra la Sociedad que representa, es asunto que escapa a la esfera de nuestras facultades legales. Sin embargo, dentro del marco de generalidad preceptuado en las normas citadas, en relación con los temas tributarios mencionados en la consulta y sin que se pueda entender referida a caso particular alguno, consideramos:

PROBLEMA JURÍDICO

En el contexto del "CONVENIO ENTRE EL REINO DE ESPAÑA y LA República DE COLOMBIA PARA EVITAR LA DOBLE Imposición PREVENIR LA Evasión FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO", cuál es el régimen de los pagos que realicen las empresas residentes en Colombia a empresas residentes en España en virtud de contratos de franquicia que involucran usos de marcas con sus metodologías (método/técnica comercial sistemas/software), consultorías y licenciamientos de software?

TESIS JURÍDICA

De acuerdo con el Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional y prevenir la evasión fiscal suscrito entre Colombia y el Reino de España, en relación con cánones o regalías los Estados contratantes comparten la jurisdicción impositiva, pero el Estado de la fuente la ejerce de manera limitada.

INTERPRETACIÓN JURÍDICA

Prevé el artículo 20 del Estatuto Tributario, que salvo las excepciones especificadas en los pactos internacionales y en el derecho interno, las sociedades y entidades extranjeras de cualquier naturaleza son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios únicamente respecto de las rentas de fuente nacional que perciban. Por tanto, como entre Colombia y el Reino de España se suscribió el Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional y prevenir la evasión fiscal que en materia del impuesto sobre la renta se encuentra actualmente vigente, teniendo en cuenta la cláusula relacionada con su "ENTRADA EN VIGOR", respecto de los pagos o abonos en cuenta relativos a CÁNONES O REGALIAS" habrá de estarse a las disposiciones del artículo 12 del Convenio que prevalecen respecto de la legislación interna.

Consagra el artículo 12 citado:

"1. Los cánones o regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo sea un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2 No obstante, dichos cánones o regalías también podrán estar sometidos a imposición en el Estado Contratante de donde procedan y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los cánones o regalías es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por ciento del importe bruto de los cánones o regalías.

3. El término "cánones o regalías" en el sentido de este artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, Q la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de la imagen y el sonido, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por el uso, o la concesión de uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. Se considerarán incluidos en este concepto los servicios prestados por asistencia técnica, servicios técnicos y servicios de consultoría.

4. Las disposiciones del apartado 1 y 2 no se aplican si el beneficiario efectivo de los cánones o regalías, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado Contratante, del que proceden los cánones o regalías, una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, y el derecho o bien por el que se pagan los cánones o regalías está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tales

casos se aplicarán las disposiciones del artículo 7.

5. Los cánones o regalías se considerarán procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor sea un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los cánones o regalías, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en uno de los Estados Contratantes un establecimiento permanente en relación con el cual se hubiera contraído la obligación de pagar las regalías y que soporte la carga de los mismos, dichos cánones o regalías se considerarán procedentes del Estado donde esté situado el establecimiento permanente.

Cuando, por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de los cánones o regalías, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los cánones o regalías habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio. "

A su vez, en el momento de proceder a la firma del Convenio, los signatarios convinieron algunas disposiciones que forman parte integrante del Convenio, en las que, en relación con este mismo artículo se prescribe:

"VIII. Ad. Artículo 12

1. En el caso de Colombia, en relación con la definición comprendida dentro del apartado 3 del artículo, se entenderá que el concepto de asistencia técnica se refiere a la asesoría dada mediante contrato de servicios incorporales, para la utilización de conocimientos tecnológicos aplicados por medio del ejercicio de un arte o técnica.

2. En el caso de Colombia, el término "el impuesto así exigido" del apartado 2 del artículo 12 se refiere a la suma de los impuestos sobre la renta (35%) y sobre las remesas, en aquellos casos en los que la legislación interna de Colombia prevea la aplicación de estos dos conceptos para los cánones cobrados por un no residente en Colombia,

3. En el caso de que Colombia, después de firmado este presente Convenio, acordara con un tercer Estado un tipo impositivo sobre cánones o regalías inferior al establecido en el artículo 12 del presente Convenio, ese nuevo tipo impositivo se aplicará automáticamente al presente Convenio como si constara expresamente en el mismo; surtirá efectos desde la fecha en la que surtan efectos las disposiciones del Convenio firmado con ese tercer Estado"

En este contexto y específicamente cuando se trate del concepto a que se refiere el artículo 12^{en} comento, los pagos que una empresa colombiana efectúe y cuyo beneficiario efectivo de los cánones o regalías es un residente del otro Estado Contratante -que en el Convenio en comento es España-, están sometidos a retención en la fuente del diez por ciento (10%) del

importe bruto de los cánones o regalías.

Establecido lo anterior y de acuerdo con el significado de regalías previsto en la norma convencional, el interesado deberá determinarlo aplicable al caso particular que motiva la consulta.

Debe advertirse, que no obstante el tratamiento establecido para las regalías o cánones en el artículo 12 del Convenio suscrito con el Reino de España, el apartado 6 lb. transcrito contiene una cláusula de salvaguardia, según la cual, en el evento que por razón de las relaciones especiales entre el deudor y el beneficiario efectivo o de estos con terceros, el importe de los cánones exceda del que se habría convenido en ausencia de dichas relaciones, el exceso podrá estar sometido a imposición en cada uno de los Estados contratantes de conformidad con la legislación interna de éstos.

De otra parte, debe igualmente señalarse que el Convenio tiene aplicación solamente en relación con el impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, como claramente lo dispone el Artículo 2º, por lo que respecto de los demás impuestos que se generen en virtud de la suscripción de contratos de franquicia, debe darse aplicación a la legislación interna.

A manera de complemento le remito copia del Concepto N°026737 de Mayo 6 de 2002 que trata en términos generales y de acuerdo con la legislación interna el contrato de franquicia, del que se establece, que las prestaciones que derivan de un contrato de franquicia que como tal

comprende diversos aspectos, se enmarcan dentro del concepto de regalías. De igual manera este pronunciamiento contiene un detallado análisis frente a los impuestos nacionales, dentro de los cuales se encuentran los aludidos por el consultante. Concepto que, salvo en lo que corresponde al impuesto complementario de remesas, actualmente se encuentra vigente.

En cuanto al tratamiento tributario del impuesto sobre las ventas y la retención en la fuente a título de este mismo impuesto, el concepto que se remite hace también el análisis pertinente.

Así mismo, en relación con la tarifa del IVA, en el Concepto Unificado del impuesto sobre las ventas de 2003, tratándose de los servicios que pueden ser objeto del contrato de franquicia que se encuentran gravados, expresó:

"Así las cosas, si el objeto del contrato de franquicia celebrado entre una sociedad nacional con otras sociedades nacionales o extranjeras involucra diversas prestaciones, algunas de las cuales constituyen hechos generadores del impuesto sobre las ventas como son el servicio de arrendamiento de marcas, know how (intangibles) y los servicios de asistencia prestados en el país, se causa el impuesto a la tarifa general del 16% aplicable sobre el valor total de la remuneración que perciba el responsable por el servicio prestado, independientemente de su denominación (Art. 20. Dto. 1107 de 1992).

Cabe señalar, que si los bienes incorporales (marcas y know how) son cedidos en venta, dicha operación no

causa el impuesto sobre las ventas en cuanto que se trata de un acto que implica la transferencia del dominio sobre un intangible, esto es, una prestación de dar que no constituye servicio conforme con su definición reglamentaria. Debe observarse que la venta de intangibles no constituye hecho generador del impuesto sobre las ventas."

Ahora bien, respecto de la viabilidad de descontar los impuestos pagados en el contexto del ADT Colombia-España, es tema regulado en su artículo 22 que trata los métodos para eliminar la doble imposición jurídica, de la siguiente manera.

"La doble imposición se evitará bien de conformidad con las disposiciones impuestas por su legislación interna de los estados contratantes o conforme a las siguientes disposiciones:

a) Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, con arreglo a las disposiciones de este Convenio puedan someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado contratante mencionado en primer lugar permitirá, dentro de las limitaciones impuestas por su legislación interna:

i) la deducción o descuento del impuesto sobre la renta de ese residente por un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en el otro Estado contratante;

fi) la deducción o descuento del impuesto sobre el patrimonio de ese residente por un importe igual al impuesto pagado en el otro Estado contratante sobre esos elementos patrimoniales;

iii) la deducción o descuento del impuesto sobre sociedades efectivamente pagado por la sociedad que reparte los dividendos correspondientes a los beneficios con cargo a los cuales dichos dividendos se pagan, de acuerdo con su legislación interna.

Sin embargo, dicha deducción o descuento no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el patrimonio, calculados antes de la deducción o descuento, correspondiente a las rentas o a los elementos patrimoniales que puedan someterse a imposición en el otro Estado contratante.

b) Cuando con arreglo a cualquier disposición de este Convenio las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante o el patrimonio que posea estén exentos de, impuestos en dicho Estado contratante, éste podrá, no obstante, tomar en consideración las rentas o el patrimonio exentos para calcular el impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de ese residente"

Y si de acuerdo con esta norma del convenio la doble imposición se evita aplicando las disposiciones de eliminación de la doble tributación que imponga la legislación interna de cada uno de los estados contratantes o conforme con las formas de eliminación que en el mismo artículo se contempla, cuando se trate de beneficiarios de los cánones o regalías residentes en España que opten por la legislación interna, dependerá de lo que sobre el particular establezca la legislación interna española.

Por último, frente al interrogante planteado sobre como aplican estas regulaciones en los casos en que los pagos de regalías se realicen en desarrollo de contratos de franquicia celebrados entre personas domiciliadas en cualquiera de los países de la Comunidad Andina de Naciones y Colombia, debe manifestarse que deben observarse las disposiciones la Decisión 578 de 2004, que teniendo en cuenta el ámbito de aplicación del convenio a que se refiere su artículo 1', solo aplican a las personas domiciliadas en cualquiera de los países que integran la Comunidad. Y tratándose de regalías, al tenor del artículo 9° en concordancia con el literal i) del artículo 2° del la Decisión, las regalías solo serán gravables en el país miembro donde se usen o se tenga derecho al uso del bien intangible.

Siendo así, independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas domiciliadas en cualquiera de los países miembros de la Comunidad Andina de

Naciones, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo estarán gravadas en el país miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora. Los demás países miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta.

**Concepto N° 066902 (100202208-494)
19-08-2009**

Dian

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

Consulta con fundamento en los artículos 36 y 36-3 del Estatuto Tributario y en el Oficio No. 051657 del 17 de agosto de 2004 si la capitalización de la prima en colocación de acciones pagada íntegramente por los socios originales y la posterior disminución del capital social, en un monto que afecte dicha prima, convierte los reembolsos entregados a los socios originales en ingreso gravable para la sociedad y para los accionistas?

A juicio del consultante, la afirmación que se hace en la respuesta No. 2 del citado oficio, en cuanto a que la capitalización de la prima en colocación de acciones y la posterior disminución del capital de la sociedad, contraviniendo lo previsto en la ley, convierte su reembolso en ingreso gravable para el accionista, surge del supuesto de que la prima haya sido pagada por nuevos socios en beneficio patrimonial de los demás; sin embargo, nada dice de la situación contraria, en la que son precisamente los socios

antiguos los que previamente pagan la prima, posteriormente proceden a capitalizarla y finalmente reducen el capital social, caso en el cual no existe incremento en su patrimonio.

Cabe anotar que la interpretación efectuada en el Oficio mencionado, reitera el criterio adoptado en los conceptos Nos. 025331 del 13 de noviembre de 1997, 058080 del 23 de julio y 080949 del 15 de octubre de 1993, con fundamento en el artículo 36-3 del Estatuto Tributario. No obstante, en el mismo Oficio en cuestión se precisó a tono con el Concepto No. 053526 del 9 de junio de 1999, que cuando la prima en colocación de acciones sea distribuida total o parcialmente, será renta gravable en cabeza de la sociedad, y para los socios sólo en la medida que exceda los topes establecidos en los artículos 48 y 49 del Estatuto Tributario.

Este Despacho abordó nuevamente el tema en el Oficio No. 004388 del 16 de enero de 2006, en el cual se concluyó que la capitalización de la prima en colocación de acciones y la posterior disminución del capital de la sociedad, en un monto que afecte el valor inicialmente calculado de dicha prima, genera un ingreso gravable para la sociedad, sin perjuicio de la aplicación de las normas relativas a dividendos. Dicho concepto, fue objeto de solicitud de reconsideración y confirmado mediante Oficio No. 101752 del 4 de diciembre de 2006.

Con ocasión de este último Oficio, al analizar los argumentos 1° y 2° expuestos por el peticionario, se precisó que la prima en colocación de acciones es el mayor valor pagado sobre el valor nominal de la acción y que dicho concepto no varía según la

intención u objetivos perseguidos por los asociados al acordar el pago de ésta, ni de que su pago se efectúe por nuevos socios o por los ya existentes.

Como se puede advertir, el razonamiento que en esta oportunidad hace el consultante es recurrente y pese a que el texto del citado artículo 36 es suficientemente claro, atendiendo la regla del inciso segundo del artículo 27 del Código Civil, para disipar cualquier duda es oportuno revisar los antecedentes del artículo en cuestión.

Para el efecto baste recordar que el artículo 36 del Estatuto Tributario tiene su fuente en el artículo 13 de la Ley 9° de 1983 y que en la exposición de motivos, se justificó la inclusión de este artículo (inicialmente codificado con el No. 14 del Proyecto de Ley No. 1 de 1983) en los siguientes términos:

"Artículo 14. Este artículo propone elevar a la categoría de ley una norma que contiene hoy un decreto reglamentario, lo que ha dado lugar a algunas controversias jurídicas.

Constituye igualmente un incentivo a la capitalización. porque exonera del impuesto de renta los valores recibidos como prima en colocación de acciones, a condición de que se mantengan en el superávit de la sociedad, aumentando así su capital de trabajo." (Senado de la República, Historia de las Leyes, Legislatura de 1983, Tomo I. Bogotá, D.E., pág. 350) (subrayado fuera de texto)

En consonancia con lo anterior se dijo en el Concepto No. 004388 del 16 de enero de 2006, al resolver el problema jurídico No. 2:

"En tal contexto, el tratamiento del artículo 36 relativo a la prima en colocación de acciones (como ingreso no constitutivo de renta, si se contabiliza como superávit de capital no susceptible de distribuirse como dividendo) no constituye un fin en sí mismo puesto que debe enmarcarse dentro de los fines perseguidos por el legislador en la exposición de motivos de ley, esto es, proporcionar incentivos de ahorro y fortalecimiento del capital de las empresas. Por la misma razón, es claro que la capitalización definitiva de la prima en colocación de acciones (mediante el traslado de la cuenta de superávit a la cuenta de capital) no conlleva la realización de un ingreso gravable para la sociedad, ni para los socios al tenor de lo dispuesto en el artículo 36-3 .

Ahora bien, cuando con posterioridad a dicha capitalización de la prima en colocación de acciones se lleva a cabo una disminución del capital de la sociedad en un monto que afecta el valor inicialmente calculado de dicha prima, se desvirtúa el propósito de la norma bajo estudio, como es, en forma similar a lo que ocurre en el caso del artículo 36-3 , asegurar la permanencia de dichos recursos en el patrimonio de la empresa.

Es preciso anotar que lo que se grava no es la descapitalización o reembolso de capital, en sí mismo, sino las implicaciones de la operación que, en conjunto, conlleva una distribución indirecta de la prima en colocación de acciones, en franca violación de lo dispuesto en el inciso 1º del artículo 36 del Estatuto Tributario. Así, a cambio de distribuir el valor de la prima como dividendo con el consiguiente tratamiento del valor distribuido como ingreso gravado para la sociedad se

opte por capitalizar dicha prima para luego, mediante una disminución de capital, repartir su valor entre los socios:" (subrayado fuera de texto).

En mérito de lo expuesto se confirma el Oficio No. 051657 del 17 de agosto de 2004, con la aclaración efectuada en el Oficio No. 101752 del 4 de diciembre de 2006.

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"

CONCEPTO N°076868
21-09-2009
DIAN

De acuerdo con lo establecido en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa No. 000006 de 2009, este despacho está facultado para absolver en sentido general las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, en materia aduanera y cambiaria en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduana Nacionales.

Solicita el consultante se aclare y complemente la interpretación al artículo 6 del Decreto 1766 de 2004,

contenida en el concepto 068194 del 16 de julio de 2008 en los siguientes puntos:

1. *En mi opinión, el tratamiento opcional del IVA que consagra el inciso 1., del artículo 6, del Decreto 1766 de 2004, i) no es estrictamente un beneficio para el adquirente del activo, ya que el legislador al consagrar la deducción teórica del 30% (hoy del 40%), pretendió que el IVA fuera neutral en la decisión de inversión en activos fijos reales productivos, ya que si el IVA obligatoriamente fuera un mayor valor del activo, que es la regla general, el beneficio no sería del 30% o del 40%, el beneficio sería inferior, en consecuencia, se violaría la norma superior que otorgó el beneficio.*

ii) En igual sentido, cuando el legislador ha establecido beneficios por la adquisición de bienes de capital, maquinaria pesada, maquinaria industrial, siempre ha ordenado que el IVA por la adquisición de bienes de capital, maquinaria pesada o maquinaria industrial sea tratado como descuento tributario, impuesto descontable, e, incluso, el Estado le devuelve el IVA como en el caso de productores de bienes exentos que adquieran maquinaria industrial.
2. *la coexistencia en el tiempo de tres excepciones (ahora dos) al principio general que afirma que el IVA es un mayor valor del activo fijo, obligó al Gobierno Nacional a expedir los incisos 2*

y 3 del artículo 6 del Decreto 1766 de 2004...

3. *Cuál es el tratamiento que se debe dar al IVA de la maquinaria industrial adquirida con posterioridad al 30 de abril de 2007, teniendo en cuenta que ésta es un activo fijo real productivo?*

Al respecto este despacho considera.

Según el inciso 1 del artículo 158-3 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 68 de la Ley 863 de 2003 y modificado por el artículo 8 de la Ley 1111 de 2006:

“A partir del 1 de enero de 2007, las personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrán deducir el cuarenta por ciento (40%) del valor de las inversiones efectivas realizadas solo en activos fijos reales productivos adquiridos, aún bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra, de acuerdo con la reglamentación expedida por el Gobierno Nacional. Los contribuyentes que hagan uso de esta deducción no podrán acogerse al beneficio previsto en el artículo 689-1 de este estatuto. “

Por su parte, el artículo 6 del Decreto Reglamentario 1766 de 2004, estableció que el contribuyente cuando solicitara la deducción, podía optar por tratar el impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de activos fijos reales productivos como impuesto descontable en el impuesto sobre las ventas, como descuento tributario del impuesto sobre la renta, o como parte del costo de adquisición del activo, **según el caso.**

La norma en mención si bien contemplaba para el contribuyente tres (3) opciones para tratar el IVA, se refiere a aquellas que la Ley estableció al respecto, y al utilizar la expresión “**según el caso**”, supeditaba la elección del contribuyente a lo que la ley tenía consagrado en relación con el tratamiento del IVA pagado en la adquisición de activos fijos y a la clase de activo, conforme con las disposiciones legales vigentes al momento de la expedición del decreto en mención.

El artículo 491 del Estatuto Tributario establece que el impuesto sobre las ventas por la adquisición o importación no otorga derecho a descuento; no obstante el artículo 258-2 ibídem, dispone que el IVA pagado en la importación de maquinaria pesada para industrias básicas puede llevarse como descuento del impuesto sobre la renta a cargo, disposición que se encuentra vigente, y por otra parte, el artículo 485-2 contempló en su oportunidad que el IVA pagado en la importación o adquisición de maquinaria industrial adquirida hasta el 30 de abril de 2007, se podía tratar como impuesto descontable del mismo impuesto sobre las ventas.

De esta manera, el tratamiento especial del IVA como impuesto descontable sólo se predicaba respecto de maquinaria industrial adquirida o importada hasta el día 30 de abril de 2007 inclusive.

En la actualidad, si el contribuyente solicita la deducción consagrada en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, no implica para él la posibilidad de acoger cualquiera de las opciones contempladas en el inciso 1 del artículo 6º del Decreto 1766 de 2004, porque

de manera explícita el artículo 485-2 del Estatuto Tributario se ha dejado de aplicar en las adquisiciones posteriores al 30 de abril de 2007 inclusive, por disposición expresa del legislador –Art 73 Ley 1111 de 2006-.

En el momento de expedición del Decreto Reglamentario 1766 de 2004, el artículo 6 del Decreto en mención armonizó el beneficio establecido en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario con los artículos 485-2, 258-2 y 491 ibídem, sobre el tratamiento del impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de activos fijos; por lo tanto, el inciso 3 del artículo 6 del Decreto 1766 de 2004 no derogaba implícitamente lo establecido en el inciso 1 de la norma en mención, sino que se complementaban.

Es decir, que el descuento del IVA hacía parte o no del valor del bien, dependiendo del tratamiento que de acuerdo con el inciso 1 del artículo 6 del Decreto 1766 ibídem, hubiera escogido el contribuyente, acorde con lo que permitía la Ley vigente en la época, en relación con el impuesto descontable y de la clase de activo adquirido.

Respecto del tercer interrogante; el descuento especial del IVA consagrado en el artículo 485-2 del Estatuto Tributario, en cuanto a la aplicación del beneficio tiene una limitación temporal. En efecto, el Parágrafo 5 modificado por el artículo 73 de la Ley 1111 de 2006, establece:

“El beneficio previsto en este artículo solo será aplicable para la maquinaria industrial que se adquiera o importe hasta el día 30 de abril del año 2007 inclusive.”

De acuerdo con la norma anteriormente transcrita cuando se trate de maquinaria industrial adquirida a partir del 1º de mayo de 2007, no se puede dar aplicación al descuento especial del IVA.

Ahora bien, si un contribuyente adquiere maquinaria industrial y solicita la deducción en renta del 40% de conformidad con el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, al no ser viable que el IVA pagado en la adquisición se descuenta en el impuestos sobre las ventas, y por otra parte como el descuento en renta establecido en el artículo 258-2 solo se predica respecto de maquinaria pesada para industrias básicas, se debe dar aplicación a la regla general del artículo 491 del Estatuto Tributario, es decir, que el IVA se debe tratar como un mayor valor del activo a fin de calcular la deducción en renta del 40%.

Es importante reiterar que el Decreto 1766 de 2004 del 2 de junio de 2004, fue expedido cuando el descuento especial de IVA contemplado en el artículo 485-2 del Estatuto Tributario, se encontraba vigente, razón por la cual dicho tratamiento se incluyó en el decreto en mención, pero al haber perdido vigencia la disposición legal que lo consagraba, no es viable aplicar el descuento que la misma ley limitó en el tiempo.

Por otra parte, el legislador no contempla que para la aplicación del beneficio consagrado en el artículo 158-3 del E.T, se descuenta del impuesto sobre las ventas, el IVA pagado en la adquisición de los activos fijos reales productivos.

En consecuencia, este despacho encuentra ajustada a derecho la

posición doctrinal expuesta en el Oficio No. 068194 del 16 de julio de 2008.

DOCTRINA DEL MINISTERIO DE LA PROTECCIÓN SOCIAL

**Concepto N° 236661
03-08-2009**

Damos respuesta a su solicitud de concepto radicada con el número del asunto, mediante la cual consulta si las comisiones y los recargos por el trabajo dominical se incluyen para liquidar las vacaciones, en los siguientes términos:

Inicialmente, debe tenerse claridad en la naturaleza jurídica de las comisiones reconocidas por el empleador, para lo cual acudimos a lo señalado por el artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo, cuyo texto dispone:

"ARTÍCULO 127. ELEMENTOS INTEGRANTES

*Constituye salario no solo la remuneración ordinaria, fija o variable, sino todo lo que recibe el trabajador en dinero o en especie como contraprestación directa del servicio, sea cualquier la forma o denominación que se adopte, como primas, sobresueldos, bonificaciones habituales, valor del trabajo suplementario o de horas extras, valor del trabajo en días de descanso obligatorio, porcentajes sobre ventas y comisiones".
subrayado fuera de texto).*

De acuerdo con la norma transcrita, se infiere que las sumas de dinero que ,el trabajador recibe como

contraprestación directa del servicio, entre ellas las comisiones, hacen parte integrante del salario.

Así lo consideró la Corte Suprema de Justicia en la sentencia del junio 30 de 1970, al señalar que:

"las comisiones constituyen salario, pues a través de ellas se remuneran los servicios 'prestados por los trabajadores, siempre que enriquezcan su patrimonio, y con ellas no se cubran expensas necesarios para desempeñar a cabalidad las funciones a cuyo desempeño se obliguen contractualmente".

Ahora bien, en materia de vacaciones, el artículo 192 del Código Sustantivo del Trabajo señala de manera expresa que para la liquidación sólo se excluirán el valor del trabajo suplementario o de horas extras y el valor del trabajo en días de descanso obligatorio, toda vez que las vacaciones no son una prestación social sino un descanso remunerado.

En efecto, el artículo 192 del Código Sustantivo del Trabajo, establece:

**"ARTÍCULO 192.
REMUNERACIÓN.**

1. Durante el periodo de vacaciones el trabajador recibirá el salario ordinario que esté devengando el día en que comience a disfrutar de ellas. En consecuencia, sólo se excluirán para la liquidación de vacaciones el valor del trabajo en días de descanso obligatorio y el valor del trabajo suplementario o de horas extras.

2. Cuando el salario sea variable las vacaciones se liquidarán con el promedio de lo devengado por

el trabajador en el año inmediatamente anterior a la fecha en que se concedan."

Así lo entendió la Corte Constitucional en la sentencia C — 229 de 1996 con el Magistrado Jorge Arango Mejía, cuando expuso lo siguiente:

"Para llegar a la conclusión sobre la exequibilidad o inexecutable de la norma acusada, lo primero que se debe establecer es su razón de ser.

En este orden de ideas, hay que afirmar que el no incluir en el salario que el trabajador recibe durante el período de vacaciones, lo correspondiente al valor del trabajo en días de descanso obligatorio y al valor del trabajo suplementario o de horas extras, obedece a una razón elemental: durante las vacaciones, el trabajador no labora en los días de descanso obligatorio, ni trabaja horas extras. Mal podría, en consecuencia, cobrar por un trabajo que no realiza.

... Dicho en otros términos: cuando se disfrutan las vacaciones, existe la certeza de que no se trabajará en días de descanso obligatorio, ni habrá trabajo suplementario o de horas extras. Pero, cuando al compensarlas en dinero se toma como base el último salario devengado, es claro que éste puede incluir la remuneración correspondiente al trabajo en días de descanso obligatorio o a las horas extras, si ha habido tal trabajo. Son, como se ve, situaciones distintas, cuyas

diversas regulaciones son razonables".

En este orden de ideas, se tiene que una vez el trabajador cumple con el año de servicios, el empleador debe concederle el derecho a 15 días de vacaciones y pagarle estos días o los que corresponda, al momento en que el trabajador empiece a disfrutarlas, caso en el cual, deberán liquidarse con el salario ordinario que esté devengando el día en que comience a disfrutar de ellas, excluyendo sólo el valor del trabajo en días de descanso obligatorio y el valor del trabajo suplementario o de horas extras.

Finalmente y en el caso de las comisiones, debe señalarse que si éstas hacen parte integrante del salario de conformidad con el artículo 127 anteriormente citado, deberán tenerse en cuenta para liquidar las vacaciones, evento en el cual, las vacaciones se liquidarán con el promedio de lo devengado por el trabajador en el año inmediatamente anterior a la fecha en que el trabajador empiece a disfrutar del descanso remunerado, por tratarse de un salario variable.

La presente consulta, se absuelve en los términos del artículo 25 del Código Contencioso Administrativo, en virtud del cual las respuestas dadas no comprometerán la responsabilidad de las entidades que las atienden, ni serán de obligatorio cumplimiento o ejecución, constituyéndose simplemente en un criterio orientador.

DOCTRINA DE LA SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES

**Concepto N° 220-110048
24-08-2009**

SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES

ASUNTO: Sociedad por Acciones Simplificada- Dividendo fijo anual.

Me refiero a su comunicación radiada con el número 2009-01-21741 mediante la cual formula la siguiente consulta:

Es posible pactar en unos estatutos de una Sociedad Anónima Simplificada SAS que, quien participa con el 32.5% deba recibir el 50% de utilidades?.

Para responder la inquietud por usted propuesta es preciso tener en cuenta el artículo 45 de la ley 1258 de 2008, que al respecto dispone: "REMISIÓN. En lo no previsto en la presente ley, la sociedad por acciones simplificada se regirá por las disposiciones contenidas en los estatutos sociales, por las normas legales que rigen a la sociedad anónima y, en su defecto, en cuanto no resulten contradictorias, por las disposiciones generales que rigen a las sociedades previstas en el Código de comercio. Así mismo, las sociedades por acciones simplificadas estarán sujetas a la inspección, vigilancia o control de la Superintendencia de Sociedades, según las normas legales pertinentes".

A su vez, el artículo 38 de la citada ley dispone que no se aplicarán las prohibiciones previstas en los artículos 155 y 454, ambas atinentes al reparto de utilidades; por su parte el artículo 10

de la misma ley dispone lo siguiente: "CLASES DE ACCIONES. Podrán crearse diversas clases y series de acciones, incluidas las siguientes, según los términos y condiciones previstas las normas legales respectivas; (i) acciones privilegiadas; (ii) acciones con dividendo preferencial y sin derecho a voto; (iii) acciones con dividendo fijo anual y (iv) acciones de pago.

Como es claro, este marco regulatorio da un amplio margen de estipulación, en materia incluso restringida en los tipos previstos en el Código de Comercio, haciéndola flexible y apropiada a las necesidades de los constituyentes. El doctor Francisco Reyes Villamizar en su libro "La Sociedad por Acciones Simplificada," en la primera edición Legis, en la página 61 expresó lo siguiente:

"Como se ha dicho reiteradamente, uno de los principios en que se ha inspirado la Ley SAS es el de permitir la más amplia autonomía contractual en la redacción de los estatutos sociales. El concepto de sociedad-contrato representa la idea cardinal bajo la cual se establece toda la regulación de la sociedad por acciones simplificada. Se trata de permitirle a las partes definir del modo más amplio las pautas bajo las cuales han de gobernarse las relaciones jurídicas que surgen de la sociedad. Así, las disposiciones contenidas en la Ley 1258 tienen un carácter eminentemente dispositivo de manera que pueden ser reemplazadas por otras previsiones pactadas por los accionistas."

De los pactos que pueden acordar el o los constituyentes, no se excluye lo atinente a la forma en que se efectúe el reparto de utilidades, en consecuencia

una sociedad por acciones simplificada puede prever en sus estatutos sociales, acciones con dividendo fijo anual equivalente a un porcentaje de las utilidades o pactar que quien participa con el 32.5% del capital, perciba el 50% de las utilidades.

**Concepto N° 220-115276
15-09-2009**

ASUNTO: Los patrimonios autónomos no tienen capacidad para ser accionistas en una sociedad anónima.

Me refiero a su escrito radicado en esta superintendencia con el número 2009-01215187, mediante el cual eleva una serie de inquietudes relacionadas con la titularidad del ejercicio del derecho de preferencia para la suscripción de acciones, así como de los demás derechos políticos derivados de la calidad de accionista, cuando el titular de la acción es un patrimonio autónomo fruto de un contrato de fiducia mercantil de administración, garantía y fuente de pago en el cual no se estipuló si tal derecho recaería sobre el fideicomitente, la compañía fiduciaria o sobre el patrimonio autónomo.

Sobre el particular, me permito informarle que ha sido criterio inveterado de esta oficina que sólo quienes gozan de personalidad jurídica tienen capacidad para celebrar contratos de sociedad en las diversas modalidades societarias contenidas en el Código de Comercio, de lo cual se colige que entes tales como los patrimonios autónomos, que no gozan de tal atributo, carecen de capacidad para tal fin, posición que ha sido plasmada en varios de sus

pronunciamentos, tal como el Oficio 220-53163 del 20 de agosto de 2003 (reiterado con el Oficio 220-000754 del 13 de enero de 2005), del cual me permito extraer lo siguiente:

"...Como los interrogantes planteados se dirigen al desarrollo de un trabajo de tipo académico como profesional del derecho, a pesar de que dicha labor no ha sido asignada por la ley a esta Superintendencia, se le sugiere, en primer lugar, un examen del contrato de sociedad (art. 98 Co. de Co.), particularmente de los elementos que le son propios, uno de ellos, la pluralidad de personas, condición ésta última que se predica tanto del individuo de la especie humana como de la persona jurídica, la que una vez legalmente constituida, nace a la vida jurídica con capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones, por consiguiente, sujeto que puede ser representado judicial y/o extrajudicialmente, atributos que también son propios de la persona física o natural (arts. 73, 74, 633 y siguientes del C. C.).

No obstante, con fundamento en el artículo 1233 del Código de Comercio, ésta Entidad ha expresado que "... pese a que el fiduciario tiene la propiedad de los bienes fideicomitidos, los mismos no se confunden con sus propios activos, sino que deben ser manejados en forma separada e independiente, dando lugar al denominado patrimonio autónomo. Dicho patrimonio no tiene el carácter de persona jurídica, es decir, no es, en sí mismo, un sujeto..." (resaltado fuera de texto). (Doctrinas y Conceptos Jurídicos 2000-Superintendencia de Sociedades, Página 333).

Entonces es fácil concluir, en orden a absolver lo solicitado, que si el patrimonio autónomo carece de personalidad jurídica, mal puede concurrir a la celebración de un contrato de sociedad..."

Posición que en algunas oportunidades ha coincidido con la opinión de la SUPERINTENDENCIA FINANCIERA DE COLOMBIA, como puede colegirse de su Oficio 2003035259-0 del 2 de junio de 2004, del cual se extrae lo pertinente:

La acción en una sociedad anónima, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 379 del C. Co., confiere a su propietario, sin distinguir la causa de adquisición o título, un conjunto de derechos de crédito que son exigibles con base en el contrato de sociedad. Es obvio que los derechos y obligaciones de origen societario se radican en un patrimonio, con o sin personalidad y que el patrimonio receptor no puede ser considerado accionista; aquí de lo que se trata es de establecer el sentido y alcance con que una sociedad fiduciaria, en desarrollo de la gestión a que se obliga como fiduciario, ejerce y cumple los derechos y obligaciones derivados del contrato social correspondiente a las acciones que ingresan al patrimonio autónomo que administra. En otras palabras, es necesario precisar en qué forma se entiende que una sociedad fiduciaria, que legalmente no puede convertirse en propietaria de los bienes que integran un patrimonio autónomo fiduciario que se distingue de su propio patrimonio, actúa legalmente como accionista en provecho de los beneficiarios, con cargo y por cuenta del patrimonio autónomo fiduciario al cual ingresan las acciones y para

cumplir con la finalidad que le ha sido encomendada el fiduciante".

"Cuando una o varias acciones son fideicomitidas al celebrarse una fiducia mercantil, o cuando ingresan a un patrimonio autónomo de fiduciario preexistente, el respectivo patrimonio autónomo no se convierte en accionista, y ello por el hecho elemental de que en la ley se establece que tal calidad es privativa de los sujetos de derecho, esto es, de las personas naturales o jurídicas que por el contrato de sociedad se obligan a hacer un aporte en dinero (C. Co. Art. 98) o que adquieren una acción ya suscrita. Pero esto ni impide la transferencia de acciones al patrimonio autónomo, ni la adquisición de acciones por cuenta del patrimonio autónomo, ni la adquisición de acciones por cuenta del patrimonio autónomo; cosa distinta es que quien actúa por cuenta y en nombre del mismo es el fiduciario, independientemente de si hay uno o varios fiduciantes, uno o varios beneficiarios, y de si hay coincidencia total o parcial entre la identidad de los fiduciantes y los beneficiarios."

"Cuando dicha suscripción o adquisición ocurre, el fiduciario es inscrito como propietario en el libro de registro, no de accionistas sino de acciones, como se le denomina en la ley en la forma acorde con el carácter capitalista y no personalista de la sociedad anónima".

"Para efectos de este concepto conviene resaltar que incluso si los fideicomisos de inversión que dan origen a FONDOS Comunes de Inversión (Fondos Comunes Ordinarios -FCO- y/o Fondos Comunes Especiales FCE-), no se llevan a cabo

a través de fiducias mercantiles sino mediante fideicomisos colectivos, en todo caso es claro que el fiduciario actúa por cuenta ajena y en nombre propio cuando invierte en acciones con cargo al encargo común; de ahí que sea a él a quien se Inscribe en el libro de registro de acciones como consecuencia de la transferencia a su nombre de las acciones, sin perjuicio de que para efectos del ejercicio de los derechos derivados del respectivo contrato social se establezcan instrucciones que permitan a los fideicomitentes y/o beneficiarios instruir al fiduciario o, incluso, reservarse para sí el ejercicio directo de determinadas facultades".

"Conforme a lo expuesto, es claro que la propiedad de las acciones fideicomitidas se radica en cabeza de la sociedad fiduciaria con el propósito instrumental, como titular que es del "patrimonio autónomo" que surge con ocasión del contrato de fiducia mercantil, o como consecuencia de su actuación en nombre propio y por cuenta de numerosos fideicomitentes individuales, cuando el encargo no se lleva a cabo a través de una fiducia sino mediante un simple fideicomiso; y es claro también que para el ejercicio de los derechos políticos que tales acciones confieren, su titular fiduciario ha de sujetarse a lo establecido en el acto constitutivo, pues es factible que tales derechos hayan sido reservados por el fideicomitente o los beneficiarios, caso en el cual se sujetará su actuar a las instrucciones que en materia de votos se le señalen, sin que ello signifique que se presente un fraccionamiento del voto cuando, de existir instrucciones distintas provenientes de los constituyentes o fideicomitentes, vote en sentidos distintos, tanto en el caso de fiducias

constituidas por varios fideicomitentes, o cuando actúe como vocero o titular de distintos patrimonios autónomos a los cuales hayan ingresado acciones emitidas por una misma sociedad".

"

Cuando se produce el ingreso de acciones al patrimonio autónomo derivado de la celebración legal de una fiducia mercantil, ello no puede tener ni como causa ni como efecto ninguna clase de violación o fraude a la ley considerada en su conjunto; en los términos del tercer inciso del numeral 1.2., numeral 1o. Capítulo Primero

Título Quinto de la Circular Básica Jurídica (Circular Externa 007 de 1996) de esta Superintendencia, "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" Se conserva así un principio general que ya había sido formulado en la Ley 45 de 1923 respecto de los fideicomisos, de manera que ahora cobija también las fiducias mercantiles, y que, por supuesto, resulta extensivo a la eventual utilización fraudulenta de sus amplios poderes de gestión por parte del propio fiduciario".

"Por esa razón, mediante una fiducia mercantil no puede obviarse la exigencia legal de pluralidad de asociados en las sociedades, esto es, de por lo menos dos socios como regla general (C.Co. art. 98), y de por lo menos cinco accionistas en las sociedades por acciones (C. Co. arts. 343 y 374). Tal es el caso del ejemplo de su consulta, según el cual a través de la fiducia el único socio de una sociedad de responsabilidad limitada pretendería ilegalmente bifurcar o multiplicar su participación, como si la

transferencia fiduciaria lo "clonara" para efectos de volverlo varias veces socio. Se presenta al mismo problema de ilegalidad si se pretendiera que a través de patrimonios autónomos se puede obviar el número mínimo de cinco accionistas que se exige para la constitución y funcionamiento legal de las sociedades anónimas".

"Lo anterior no impide que una sociedad fiduciaria, en desarrollo de un contrato de fiducia mercantil que da origen a un patrimonio autónomo, con los recursos o bienes que conforman dicho patrimonio, pueda legalmente participar en la constitución de una sociedad o adquirir participaciones sociales en sociedades constituidas y, por supuesto, invertir en acciones tanto en el mercado primario como en el secundario de acciones, siempre y cuando expresamente se le haya autorizado en el respectivo acto constitutivo o contrato".

"Y es claro que en dicho supuesto quien aparecería como propietario inscrito en el libro de registro de acciones respectivo sería la sociedad fiduciaria que es, a su vez, titular del patrimonio autónomo al cual ingresan las acciones en cuestión". (resaltado fuera de texto)

No obstante lo expuesto, el hecho de que un patrimonio autónomo no pueda ser socio o accionista de una compañía, no resulta óbice para que puedan constituirse fiducias mercantiles respecto de cuotas o acciones de una compañía, las cuales, en tratándose de bienes de propiedad de socios o accionistas, pueden ser objeto de este tipo de contratos de disposición. En este evento, tal como lo establece el numeral 1o del artículo 1236 del Código de Comercio, al

fideicomitente le asisten los derechos que éste se hubiere reservado para ejercerlos directamente sobre los bienes fideicomitados, con lo cual, se tiene que éste puede reservarse el derecho de suscripción de acciones y ante el silencio de dicha estipulación, lo ejercerá la sociedad fiduciaria en cumplimiento de su deber de que trata el numeral 3° del artículo 1234 ídem.

De otra parte, el derecho de preferencia de suscripción de acciones a que alude el artículo 388 del Código de Comercio, es el derecho del accionista de suscribir las acciones correspondientes a un aumento de capital en proporción a las que ya tiene. Cuando es pactado en los estatutos, el derecho de preferencia es un derecho fundamental del accionista y permite que cada uno de ellos pueda mantener su ecuación económica dentro del capital integrado, por lo cual esta oficina considera que el mismo puede ser catalogado dentro de los derechos económicos derivados de la condición de accionista.

Ahora bien, si en el contrato de fiducia el fideicomitente se reserva los derechos políticos, esta reserva incluye el derecho a suscribir, en la medida en que con el ejercicio de esta facultad garantiza la posición de su participación como efecto inmediato y con ello preserva los derechos de voto y de decisión que tiene en la sociedad. La implicación de erogación económica que el ejercicio de este derecho trae implícita no desvirtúa la calidad de derecho político que le es propia.

Para concluir, se tiene, en primer lugar, que no resulta posible que un patrimonio autónomo, el cual no goza de personalidad jurídica, detente la calidad de accionista de una sociedad

anónima, y en segundo lugar, que sí es viable afectar acciones mediante un contrato de fiducia mercantil, en cuyo caso, el fideicomitente podrá reservarse el ejercicio de derechos políticos o económicos y de no hacerlo, corresponderá ejercerlos al fiduciario como parte de sus deberes a que alude la normatividad mercantil pertinente.

En los anteriores términos se ha dado respuesta a su consulta, no sin antes observarle que el alcance de los mismos es aquel al que alude el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo.
