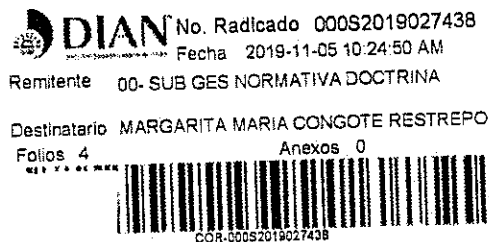


El emprendimiento
es de todosMinisterio de
Economía

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221-1.002593

Bogotá, D.C. 01 NOV. 2019



Ref: Radicado 000549 del 04/10/2019

Tema	Procedimiento Tributario Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptores	Presunciones Tributarias Prueba Contable Certificado de Contador Publico Clausula General Antiabuso Donacion Intereses Presuntivos por Prestamos en Dinero Entre las Sociedades y los Socios
Fuentes formales	Artículos 35, 90, 580, 581 602, 606, 777, 869, 869-1 y 869-2 del Estatuto Tributario. Artículos 1.6.1.21.14 y 1.6.1.21.15 del del Decreto 1625 de 2016. Artículo 1443 del Código Civil.

Cordial saludo señora Margarita María:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, es función de la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad.

Así mismo, el artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 establece que los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica o la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; por lo tanto, tendrán carácter obligatorio para los mismos. Los contribuyentes solo podrán sustentar su actuación en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la Ley.

En consecuencia, no corresponde a esta Subdirección conceptuar sobre normas que corresponden a la competencia de otros entes del Estado, ni resolver problemas específicos de asuntos particulares.

Consulta:

4. *¿Puede un contador firmar y dar fe pública de que una ayuda económica entre empresas de un mismo grupo económico se puede hacer sin que medié un préstamo entre compañías, debidamente registrando en las contabilidades de ambas empresas con cuentas por cobrar en una y en cuenta por pagar en la otra? O mediante una donación ¿O no es obligación dicho registro en la contabilidad de cada empresa? ¿En caso afirmativo, es una práctica legal, ortodoxa y aprobada por la DIAN?*

5. *¿Puede un contador afirmar dar fe pública de que unos activos se compraron y contabilizaron en una empresa de un grupo económico, porque otra empresa del mismo grupo no podía comprarlos pero que realmente pertenecerían a la otra que no los compró ni contabilizó? En caso afirmativo es una práctica legal, ortodoxa y aprobada por la DIAN.*

Respuesta:

En la consulta se plantean varias hipótesis sobre operaciones entre empresas de un mismo grupo económico sobre ayudas o donaciones que podrían ser sustentadas con certificaciones, cruces de cuentas, registros contables que, al ser tratadas en materia tributaria básicamente deben atender los siguientes preceptos de carácter legal: Alcance de la certificación de contador público, prueba contable, donaciones, prestamos, normas antiabuso aplicables por la DIAN. En ese sentido, la respuesta que a continuación se desarrolla será brindar la información básica sobre los diferentes aspectos tributarios que se han planteado y que los contribuyentes como la administración tributaria están obligados a seguir:

1. Firma de contador público. Prueba contable.

Prescribe el artículo 35 de la Ley 43 de 1990 lo siguiente:

(...) La contaduría pública es una profesión que tiene como fin satisfacer necesidades de la sociedad, mediante la medición, evaluación, ordenamiento, análisis e interpretación de la información financiera de las empresas o los individuos y la preparación de informes sobre la correspondiente situación financiera, sobre los cuales se basan las decisiones de los empresarios, inversionistas, acreedores, demás terceros interesados y el Estado acerca del futuro de dichos entes económicos. El contador público como depositario de la confianza pública, da fe pública cuando con su firma y número de tarjeta profesional suscribe un documento en que certifique sobre determinados hechos económicos. Esta certificación, hará parte integral de lo examinado. (...)

Respecto de las certificaciones de contador sobre hechos económicos, la Corte Constitucional Sala Plena, en sentencia C-645 de agosto 13 de 2002, considera lo siguiente:

(...) no todos los hechos contables implican un mismo riesgo social y sólo corresponde al legislador, en su calidad de regulador de la actividad económica —que en este punto es de mayor amplitud— determinar cuáles de ellos, por afectarlo de forma significativa, requieren ser certificados por los contadores públicos (...)

En ese orden, el Estatuto Tributario se establece de manera expresa los casos en los cuales se requiere la firma de contador público o revisor fiscal, así:

-Según el artículo 580, se las declaraciones que se tienen por no presentadas.

(...)

d). Cuando no se presente formada por quien deba cumplir el deber legal de declarar, o cuando se omita la firma del contador público o del revisor fiscal existiendo la obligación legal."

-"Artículo 602. Contenido de la declaración bimestral de ventas. La declaración deberá contener:

(...)

6. La firma del revisor fiscal cuando se trate de responsables obligados a llevar libros de contabilidad y que, de conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener revisor fiscal.

Los demás responsables y agentes retenedores obligados a llevar libros de contabilidad, deberán presentar la declaración del impuesto sobre las ventas o la declaración mensual de retención en la fuente, según sea el caso, firmada por contador público, vinculado o no laboralmente a la empresa, cuando el patrimonio bruto del responsable o agente retenedor en el último día del año inmediatamente anterior o los ingresos brutos de dicho año, sean superiores a 100.000 UVT, o cuando la declaración del impuesto sobre las ventas presente un saldo a favor del responsable.

-Artículo 606. Contenido de la declaración de retención.

(...)

La firma del revisor fiscal cuando se trate de agentes retenedores obligados a llevar libros de contabilidad y que, de conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener Revisor Fiscal.

Los demás responsables y agentes retenedores obligados a llevar libros de contabilidad, deberán presentar la declaración del impuesto sobre las ventas o la declaración mensual de retención en la fuente, según sea el caso, firmada por contador público, vinculado o no laboralmente a la empresa, cuando el patrimonio bruto del responsable o agente retenedor en el último día del año inmediatamente anterior o los ingresos brutos de dicho año, sean superiores a 100.000 UVT."

Así mismo, sin perjuicio de la facultad de fiscalización e investigación y los requisitos que de manera especial también se han fijado para soporte de ingresos, costos y deducciones, la firma de contador o de revisor fiscal, implica:

-El cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes responsables o agentes retenedores, y la obligación de mantener a disposición de la administración de impuestos, las informaciones y pruebas necesarias para verificar la veracidad de las declaraciones.

-La firma *certifica* que los libros de contabilidad, se encuentran llevados en debida forma, de acuerdo con las normas de contabilidad aceptadas; reflejan la razonabilidad de la situación financiera de la empresa, y que las operaciones registradas en los libros se sometieron a las retenciones que establecen las normas.

(Artículo 581 del Estatuto Tributario).

Cuando se trate de presentar en las oficinas de la administración pruebas contables, serán suficientes las certificaciones de contadores o revisores fiscales.

"ARTICULO 777. LA CERTIFICACIÓN DE CONTADOR PUBLICO Y REVISOR FISCAL ES PRUEBA CONTABLE. Cuando se trate de presentar en las oficinas de la Administración pruebas contables, serán suficientes las certificaciones de los contadores o revisores fiscales de conformidad con las normas legales vigentes, sin perjuicio de la facultad que tiene la administración de hacer las comprobaciones pertinentes".

(Artículo 777 del Estatuto Tributario)

De manera correlativa, cuando en la providencia que agote la vía gubernativa se determine un mayor valor a pagar por impuesto o un menor saldo a favor, superior a 590 UVT, originado en inexactitud de datos contables consignados en la declaración tributaria se suspenderá la facultad al contador o revisor fiscal que haya firmado las declaraciones o expedido las certificaciones con destino a la administración

tributaria, hasta por un año la primera vez y dos la segunda. (Artículo 660 del E.T.).

En materia de devoluciones de impuestos, el artículo 1.6.1.21.14 del Decreto 1625 de 2016, modificado por el Decreto 1422 de 2019, fijó los requisitos para especiales para realizar la solicitud de devolución en el impuesto sobre la renta y complementarios que debe presentarse ante la administración con el certificado de revisor fiscal:

"ARTÍCULO 1.6.1.21.14. Requisitos especiales en las solicitudes de devolución y/o compensación de saldos a favor determinados en las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementario.

Cuando se trate de un saldo a favor originado en una declaración de renta y complementario, se deberá adjuntar, además:

1. Una relación de las retenciones y/o autorretenciones en la fuente que originaron el saldo a favor del período solicitado y de los que componen el arrastre, indicando: nombre o razón social y NIT de cada agente retenedor, así como el valor base de retención, el valor retenido y concepto, certificada por revisor fiscal o contador público, cuando a ello hubiere lugar.

2. Una relación de los costos y gastos declarados en el período objeto de solicitud y de los que componen el arrastre certificada por revisor fiscal o contador público, cuando a ello hubiere lugar, indicando: Número de Identificación Tributaria -NIT, nombres y apellidos o razón social del proveedor, concepto del costo, gasto y/o deducción, número, fecha de expedición y valor del costo, gasto y/o deducción."

En la devolución del impuesto sobre las ventas, el artículo 1.6.1.21.15 del mismo Decreto 1625 de 2016, establece la presentación de la solicitud de devoluciones de saldos a favor o compensación acompañada de la certificación de revisor fiscal o contador en el que conste que se ha efectuado el ajuste de la cuenta "Impuesto a las ventas por pagar a cero" y además relación de los impuestos descontables que orinaron el saldo a favor, periodo solicitado, arrastres, ventas exportaciones, y demás aspectos que de manera detallada se fijan en esta disposición y para determinados sectores.

Por su parte, la jurisprudencia colombiana ha hecho consideraciones sobre el alcance probatorio de las certificaciones de contador:

"(...) Si bien el artículo 777 del Estatuto Tributario otorga un valor probatorio a las certificaciones de los contadores o revisores fiscales, sin perjuicio de la facultad que tiene la autoridad tributaria para hacer las comprobaciones pertinentes, lo cierto es que, el criterio de la Sala ha sido que para que esos certificados sean válidos deben llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar. Sobre el particular la Sección ha dicho que debe contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse para que la misma pueda tener eficacia y suficiencia probatoria, porque la suficiencia que propone el artículo 777 del Estatuto Tributario no puede llegar al extremo de contener simples afirmaciones o enunciaciones carentes de respaldo documental o contable. Lo que se exige entonces, es que la información que expida el contador o revisor fiscal de una compañía sea completa, detallada y coherente, de la cual se pueda deducir que la contabilidad de la sociedad es clara, completa y fidedigna tal como lo establece el artículo 48 del Código de Comercio (...)"

(Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Sentencia 14/08/2019. Expediente. 08001-23-33-004-2014-01110-01 (22519))

"(...)Al respecto se deben hacer algunas precisiones en torno al mérito probatorio de las pruebas contables aportadas por la demandante al proceso, es decir, a los certificados de los revisores fiscales (...), al reporte «libro mayor detallado por tercero» (...) y al «libro mayor general» (...) De conformidad con el criterio manifestado en numerosas ocasiones por la Sección, ese tipo de pruebas deben valorarse de acuerdo con las reglas de la sana crítica y deben llevar al convencimiento del hecho objeto prueba, razones por las cuales se ha exigido que esas certificaciones den cuenta acerca de si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, detallando los

libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse, de manera que no pueden versar sobre simples afirmaciones o enunciados sin respaldo documental o contable alguno. Atendiendo a esos criterios, la Sala observa que las pruebas contables aportadas por la actora no llevan al convencimiento sobre el objeto de prueba, es decir, la fuente del ingreso. En efecto, desde los documentos contables del plenario no queda afirmado que los ingresos obtenidos provengan de recursos del SGSSS conforme a lo arriba explicado, circunstancia que es la que acredita el derecho a la desgravación del artículo 111 de la Ley 788 de 2002, motivo por el cual, atendiendo a la regla de juicio que le está impuesta a esta judicatura desde el mencionado artículo 788 del ET, deben negarse las pretensiones de la demanda (...).

(Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez Sentencia 04/07//2019. Expediente: 05001-23-31-000-2008-00671-0120204))

(...) Por ello, a pesar de que la parte demandante afirme que la relación de ventas y el certificado del contador constituyen prueba de la realidad de esas transacciones, y que no fue cuestionada por la demandada, la Sala reitera que el Estatuto Tributario otorga pleno valor probatorio a la contabilidad del contribuyente, siempre que sea llevada con observancia de los requisitos fijados por la propia ley, y que la Administración no haya desvirtuado esos medios probatorios. Sobre la calidad de prueba suficiente, la Sección ha dicho que el certificado del contador o del revisor fiscal debe contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse. Así mismo ha sostenido lo siguiente: « [...] la calidad de "prueba suficiente" que le otorga la norma tributaria no puede limitarse a simples afirmaciones sobre las operaciones de orden interno y externo carentes de respaldo documental (...)».

(Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto Sentencia 30/05/2019. Expediente: 25000-23-37-000-2015-00326-01(23139)).

En ese orden, solo para efecto de impuestos en los casos expresamente señalados por el legislador o para la presentación de pruebas contables es posible la firma de contador o revisor fiscal, sin que ello limite las amplias facultades de fiscalización que el legislador le ha otorgado a la administración tributaria para la debida determinación de los impuestos que administra.

2. Donaciones.

La donación es definida por el Artículo 1443 del Código Civil, como un acto entre vivos por el cual una persona transfiere, gratuita e irrevocablemente, una parte de sus bienes a otra persona que la acepta.

En materia tributaria sucede que la donación es una modalidad de enajenación, y como ello implica la transferir el dominio a otra persona o empresa, se cumplen los presupuestos que la norma tributaria contempla como hecho generador de una renta. Al respecto el artículo 90 del estatuto tributario, dice:

"La renta bruta o la pérdida proveniente de la enajenación de activos a cualquier título, está constituida por la diferencia entre el precio de la enajenación y el costo del activo o activos enajenados (...).

Obsérvese que la norma utiliza el término enajenación y no venta, y esa enajenación puede ser a cualquier título, de manera que no sólo enmarca la venta sino cualquier otra modalidad que pueda existir como la donación, dación en pago, permuta, etc. Para ilustrar esta posibilidad transcribimos apartes de la sentencia del Consejo de Estado, Sección cuarta, número 17073 del 28 de julio de 2011 con ponencia del magistrado Hugo Fernando Bastidas:

"(...) En esa medida la donación implica "enajenar" y, por lo tanto, está regulada por el artículo 90 del E.T. Ahora bien, como la donación se hace a título gratuito, los beneficios fiscales que regula el Estatuto Tributario son los que justifican que esa donación pueda arrojar una renta bruta o una pérdida

(...)"

3. Deudas.

Para efectos del impuesto de renta, según lo previsto en el artículo 35 del Estatuto Tributario, se presume de derecho que todo préstamo en dinero, entre empresas, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, que otorguen las sociedades a sus socios o accionistas o estos a la sociedad genera rendimientos financieros por un mínimo anual y proporcional al tiempo de posesión, equivalente a la tasa para DTF vigente a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior al gravable. Esta presunción no limita las facultades de fiscalización de que dispone la administración para determinar los rendimientos reales.

4. Recaracterización de la operación en desarrollo de las cláusulas antiabuso.

La Administración Tributaria tiene la facultad legal, prevista en el artículo 869, 869-1 y 869-2 del Estatuto Tributario, para recaracterizar o reconfigurar toda operación o serie de operaciones que constituya abuso en materia tributaria y, consecuentemente, desconocer sus efectos. En este sentido, la administración tributaria puede expedir los actos administrativos correspondientes en los cuales proponga y liquide los impuestos, intereses y sanciones respectivos.

Una operación o serie de operaciones constituirá abuso en materia tributaria cuando involucre el uso o la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de

Se entiende por recaracterizar o reconfigurar, la potestad con que cuenta la Administración Tributaria para determinar la verdadera naturaleza, forma o particularidades de una operación o serie de operaciones, distinta a la que el obligado tributario pretende presentar, y que conlleva a diferentes consecuencias tributarias.

"Un acto o negocio jurídico es artificioso y por tanto carece de propósito económico y/o comercial, Una operación o serie de operaciones constituirá abuso en materia tributaria cuando involucre el uso o la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional.

PARÁGRAFO 1o. Se entiende por recaracterizar o reconfigurar, la potestad con que cuenta la Administración Tributaria para determinar la verdadera naturaleza, forma o particularidades de una operación o serie de operaciones, distinta a la que el obligado tributario pretende presentar, y que conlleva a diferentes consecuencias tributarias.

PARÁGRAFO 2o. Se entenderá que un acto o negocio jurídico es artificioso y por tanto carece de propósito económico y/o comercial, cuando se evidencie, entre otras circunstancias, que:

1. El acto o negocio jurídico se ejecuta de una manera que, en términos económicos y/o comerciales, no es razonable.

2. El acto o negocio jurídico da lugar a un elevado beneficio fiscal que no se refleja en los riesgos económicos o empresariales asumidos por el obligado tributario.

3. La celebración de un acto o negocio jurídico estructuralmente correcto es aparente, ya que su contenido oculta la verdadera voluntad de las partes.

PARÁGRAFO 3o. Se entiende por provecho tributario la alteración, desfiguración o modificación de los efectos tributarios que, de otra manera, se generarían en cabeza de uno o más obligados tributarios o beneficiarios efectivos, tales como la eliminación, reducción o diferimiento del tributo, el incremento del saldo a favor o de las pérdidas fiscales y la extensión de beneficios o exenciones

tributarias”.

En los anteriores términos se absuelve su consulta y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“técnica”–, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”..

Atentamente,



LORENZO CASTILLO BARVO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)
Dirección Gestión Jurídica
UAE. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Carrera 8 No. 6C-38 Piso 4. Edificio San Agustín
Tel 6079999
Bogotá D.C.

Aprobado en Comité el 30/12/2019.

Proyecto: Enrique Guerrero R.