**OFICIO 3358**

**24 de enero de 2005**

Damos respuesta a su consulta de la referencia, relacionada con los requisitos de la deducción por donaciones y con el tratamiento tributario de los pasivos con casa matriz.

¿Para que una donación sea deducible se debe cumplir con el requisito señalado por el artículo 1° del Decreto 1712 de 1989, que modificó el artículo 1458 del Código Civil, o este requisito fue sustituido por el artículo 125 del Estatuto Tributario y en caso de ser obligatorio quienes deben allanarse a su cumplimiento?

Sobre el tema, este Despacho se pronunció mediante el Concepto No. 069072 del 21 de julio de 2000, del cual se extractan enseguida los apartes pertinentes.

" . . .   
Según el artículo 1443 del Código Civil la donación entre vivos es un contrato por el cual una persona transfiere, gratuita e irrevocablemente, una parte de sus bienes a otra persona que la acepta.

Son características de la donación, la de ser un contrato principal, nominado, irrevocable, solemne cuando recae sobre bienes inmuebles o cuando su valor supere la suma de cincuenta (50) salarios mínimos mensuales, unilateral y de enriquecimiento y empobrecimiento correlativos para las partes .

Como contrato, la donación exige el acuerdo de voluntades del donante y donatario, pues sin la aceptación de éste último la sola voluntad del primero constituye únicamente una oferta. También requiere para que asuma la donación la condición de irrevocable que la aceptación del donatario sea notificada al donante. Es así como el artículo 1469 del ordenamiento civil establece como condición para su perfeccionamiento: "Mientras la donación entre vivos no ha sido aceptada, y notificada la aceptación al donante, podrá este revocarla a su arbitrio"

También impone la observancia de ciertas formalidades para su validez cuando se trate de inmuebles o cuando el valor supere los cincuenta salarios mínimos mensuales.   
. . . "   
En cuanto a la insinuación de donación ante notario, el artículo 1° del Decreto 1712 de agosto 1 de 1989 que modificó el artículo 1458 del Código Civil establece:

"Artículo 1. Corresponde al notario autorizar mediante escritura pública, las donaciones cuyo valor exceda la suma de cincuenta (50) salarios mínimos mensuales, siempre que donante y donatario sean plenamente capaces, lo soliciten de común acuerdo y no se contravenga ninguna disposición legal.

Las donaciones cuyo valor sea igual o inferior a cincuenta (50) salarios mínimos mensuales, no requieren insinuación.

..."

Así las cosas:" . . . si la donación versa sobre un inmueble cuyo valor excede la suma de cincuenta (50) salarios mínimos mensuales se requiere del otorgamiento de escritura pública y de la obtención de la autorización para efectuarla en consideración a su cuantía ( Art. 1457 y 1458 del Código Civil).

Si su objeto es un bien mueble y su valor excede la suma de cincuenta (50) salarios mínimos mensuales, deberá previamente a la celebración del contrato obtenerse la autorización solicitada por donante o donatario, entre otras formalidades, como lo señala el artículo 1458 citado. Solo las donaciones cuyo valor sea igual o inferior a cincuenta (50) salarios mínimos mensuales, no requieren insinuación (Artículo 1458 del Código Civil).

Sean bienes inmuebles o muebles los bienes objeto de la donación, el incumplimiento de cualquiera de las solemnidades a que tiene que sujetarse tanto por la naturaleza del bien donado como por la cuantía, genera su nulidad como lo señala el artículo 1740 del mismo ordenamiento el cual se refiere a todo acto o contrato, entre ellos la donación irrevocable.   
. . . "   
En este orden de ideas, para que una donación sea deducible se debe cumplir además de los requisitos señalados en los artículos 125-1 a 125-4 del Estatuto Tributario, con el previsto por el artículo 1° del Decreto 1712 de 1989, que modificó el artículo 1458 del Código Civil, en cuanto se cumplan los presupuestos allí establecidos.

Pasivo con casa matriz

1) Si todo pasivo constituye patrimonio fiscal de la agencia, filial, etc., a) ¿El saldo mensual de la deuda aumenta el patrimonio?, b) ¿Este nuevo saldo es base para calcular los ajustes por inflación fiscales?

2) Si la agencia o filial tiene: a) un saldo débito por cobrar en la cuenta 13 y, saldo crédito en el pasivo, b) puede sacar el neto de ambos valores y, si es mayor el débito, quiere decir que es una disminución de patrimonio fiscal, c) ¿el valor neto crédito es un incremento del patrimonio fiscal?

3) Los ajustes por inflación a este nuevo patrimonio son deducibles?

4) ¿Este mayor o menor valor del patrimonio "Fiscal" debe ser registrado en el Banco de la República?

El artículo 287 del Estatuto Tributario, establece:

" Artículo 287. Deudas que constituyen patrimonio propio. Las deudas que por cualquier concepto tengan las agencias, sucursales, filiales o compañías que funcionen en el país, para con sus casas matrices extranjeras o agencias, sucursales, o filiales de las mismas con domicilio en el exterior, se considerarán para efectos tributarios como patrimonio propio de las agencias, sucursales, filiales o compañías con negocios en Colombia.

Los saldos contables débitos o créditos que tengan las sucursales de sociedades extranjeras con su casa principal o agencias o sucursales de la misma, no constituyen deuda entre las mismas, harán parte de su patrimonio y no darán lugar a costo o deducción.

Parágrafo. Constituyen pasivos, para todos los efectos, los saldos pendientes de pago al final del respectivo ejercicio, que den lugar a costos o deducciones por intereses y demás costos financieros, incluida la diferencia en cambio, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 124-1 de este Estatuto. " (subrayado fuera de texto)

A su turno el artículo 124-1 ibídem señala:

" Artículo 124-1. Otros pagos no deducibles. No son deducibles los intereses y demás costos o gastos financieros, incluida la diferencia en cambio, por concepto de deudas que por cualquier concepto tengan las agencias, sucursales, filiales o compañías que funcionen en el país, para con sus casas matrices extranjeras o agencias, sucursales, o filiales de las mismas con domicilio en el exterior con excepción de:

a) Los originados por las deudas de las entidades del sector financiero vigiladas por la Superintendencia Bancaria,

b) Los generados por las deudas de corto plazo provenientes de la adquisición de materias primas y mercancías, en las cuales las casas matrices extranjeras o agencias, sucursales, o filiales de las mismas con domicilio en el exterior, operan como proveedores directos.

Parágrafo. Igualmente son deducibles para las sucursales de sociedades extranjeras los intereses y demás costos o gastos financieros, incluida la diferencia en cambio, generados en operaciones de corto plazo para la adquisición de materias primas y mercancías, en las cuales la principal o su casa matriz extranjera o agencias, sucursales, o filiales de las mismas con domicilio en el exterior, operan como proveedores directos ." (subrayado fuera de texto).

Al respecto este Despacho se pronunció mediante el Concepto No. 031033 del 27 de mayo de 2002, en los siguientes términos:

"...Pues bien, el inciso primero del artículo 287 consagra como regla general la "unidad patrimonial" entre las agencias, sucursales, filiales o compañías que funcionen en el país, para con sus casas matrices extranjeras (Relación directa) o agencias, sucursales, o filiales de las mismas con domicilio en el exterior (Relación indirecta). Dicha previsión legal, la de patrimonio propio, conlleva a que fiscalmente no sean aceptables tales deudas como pasivos, además tampoco proceden como costo o deducción los intereses y la diferencia en cambio derivados de las mismas.

Ahora bien, mediante el artículo 112 de la Ley 223 de 1995 se adicionó el artículo 287 del Estatuto Tributario, creando una excepción a la regla general antes mencionada contemplando como pasivos los saldos pendientes de pago al final de respectivo ejercicio, que den lugar a costos o deducciones por intereses y demás costos financieros, incluida la diferencia en cambio, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 124-1 de este Estatuto.

Al examinar los antecedentes de la ley 223 y en particular la exposición de motivos del proyecto de ley que le precedió (Número 26 de 1995 Cámara, 158 de 1995 Senado) se anota como objetivo de la propuesta de adición del artículo 287 del Estatuto Tributario con el parágrafo único lo siguiente:

"De acuerdo con la iniciativa gubernamental **se consideran por excepción pasivos y no patrimonio propio**los pagos pendientes que den lugar a costo o deducción por gastos financieros, incluida la diferencia en cambio, de que trata el artículo 124-1." (Resaltado fuera de texto)

En consecuencia, solamente se consideran pasivos fiscales los saldos pendientes de pago al final de respectivo ejercicio, que den lugar a costos o deducciones por intereses y demás costos financieros, incluida la diferencia en cambio, originados por las deudas de las entidades del sector financiero vigiladas por la Superintendencia Bancaria y los generados por las deudas de corto plazo provenientes de la adquisición de materias primas y mercancías, en las cuales las casas matrices extranjeras o agencias, sucursales o filiales de las mismas con domicilio en el exterior, operan como proveedores directos."   
La interpretación armónica de los artículos 287 y 124-1 del Estatuto Tributario, nos indica que por regla general las deudas que por cualquier concepto tengan las agencias, sucursales, filiales o compañías que funcionen en el país, para con sus casas matrices extranjeras o agencias, sucursales, o filiales de las mismas con domicilio en el exterior, se consideran para efectos tributarios como patrimonio propio de las agencias, sucursales, filiales o compañías con negocios en Colombia y que los saldos contables débitos o créditos que tengan las sucursales de sociedades extranjeras con su casa principal o agencias o sucursales de la misma, no constituyen deuda entre las mismas y hacen parte de su patrimonio. Por excepción constituyen pasivos, los saldos pendientes de pago al final del respectivo ejercicio, que den lugar a costos o deducciones por intereses y demás costos financieros, incluida la diferencia en cambio, en los casos previstos en los literales a) y b) y en el parágrafo del artículo 124-1. En estas circunstancias, no es factible "mezclar" deudas o saldos que tienen tratamiento tributario disímil.

En torno a los ajustes por inflación, el Honorable Consejo de Estado al declarar la nulidad del parágrafo 2° del artículo 15 del Decreto Reglamentario 2075 de 1992, hizo las siguientes precisiones (Sentencia No. 9051 del 7 de mayo de 1999, M.P. Daniel Manrique Guzmán):

"...Mientras que el artículo 347, norma reglamentada, como que el artículo 15 del Decreto 2075 de 1992 la reproduce, dispone ajustar los aumentos y disminuciones del capital, con sus respectivos débitos y créditos a revalorización del patrimonio y corrección monetaria, el cuestionado parágrafo 2º, "reglamentario", ordena acumular en una cuenta de tipo monetario, no sujeta a ajuste, "las importaciones de divisas, bienes y servicios, y los demás movimientos por transacciones que se realicen durante el año, entre las respectivas sucursales y sus oficinas principales o casas matrices del exterior".

Siendo previsible que los aludidos movimientos por transacciones realizadas entre las sucursales y sus oficinas principales o casas matrices en el exterior, generen aumentos o disminuciones del patrimonio líquido y del "capital" de las sucursales, resulta perfectamente claro, que el parágrafo acusado, por ser totalmente contrario a la previsión legal sobre ajustes del artículo 347, es violatorio de éste. Aunque el saldo de la cuenta monetaria que prevé el parágrafo en cuestión, es susceptible de reclasificarse al final del período al rubro patrimonio, también es nítido que dicho saldo sólo sería ajustable en el período subsiguiente, cuando ha debido serlo en el lapso en que se produce.

Pero si se supusiera que dichas operaciones entre las sucursales y sus oficinas principales o matrices, no generan en absoluto los mencionados aumentos o disminuciones, entonces habría que concluir, como lo expone el actor, que el parágrafo acusado es extraño a la temática y al procedimiento del artículo 347, toda vez que el mismo no trata del aumento o disminución del patrimonio líquido o del capital por los motivos a que taxativamente se contraen los dos numerales del artículo 347, sino que se refiere genéricamente a importaciones de divisas, bienes y servicios y demás transacciones realizadas en el período entre las sucursales y sus oficinas principales o casas matrices en el exterior, sin referencia aun procedimiento contable de débitos y créditos a las cuentas de revalorización del patrimonio y corrección monetaria según las variaciones del patrimonio líquido.

Como el artículo 347 no es norma, imprecisa, no condicional, es advertible, a primera vista, que el parágrafo acusado no se limita a desarrollarla o complementarla, sino que la adiciona con nuevas disposiciones, con reglas ajenas al texto reglamentado, facultad privativa del legislador y de la que obviamente carece quien sólo debe limitarse a reglamentar.

La parte demandada, en la contestación de la demanda sostuvo con razón que, de conformidad con el artículo 20 del Estatuto Tributario, a las sociedades extranjeras se aplicaba el régimen legal de las sociedades anónimas nacionales, excepto en el evento de que dichas sociedades extranjeras tuvieran "restricciones expresas", lo cual es estrictamente cierto. Lo que no es exacto es que tales "restricciones" se puedan "crear" mediante un simple precepto reglamentario, como lo pretende hacer el parágrafo acusado, con el expediente de precalificar de "monetarias" unas transacciones que no necesariamente pueden tener tal carácter.

Finalmente, el parágrafo acusado es asimismo contrario a normas invocadas por la parte demandada, como el literal b) y el parágrafo del artículo 124-1 del Estatuto Tributario (ad. Art. 15, L.49/90), concordante con el inciso 2º del artículo 287 ib. (ad. Art. 112, L. 223/95).

En efecto, los citados literal b) y parágrafo del artículo 124-1, prevén como deducibles los intereses, costos y gastos financieros y las diferencias de cambio generados por deudas de las sucursales con las oficinas principales o casas matrices en el exterior, en razón de la provisión directa por éstas a sus sucursales de materias primas y mercancías.

A su vez, el inciso segundo del artículo 287, dice que los saldos débitos y créditos de las sucursales con sus casas principales o matrices en el exterior, "no constituyen deuda entre las mismas, harán parte de su patrimonio y no darán lugar a costo o deducción".

Si las deudas entre sucursales y casas matrices, conforme al artículo 287, no se tratan como tales sino como patrimonio propio de unas y otras, durante todo el año, y son de suyo ajustables en el mismo, evidentemente el parágrafo acusado quebranta la preceptiva de la norma en cita, toda vez que ordena acumular los correspondientes saldos débitos y créditos a la cuenta monetaria en cuestión, y sólo en el último día del período, reclasificar ésta como patrimonio, sin los ajustes a que debían someterse en el ejercicio en que se produjeron."

Ahora bien, de conformidad con el artículo 347 del Estatuto Tributario y con el artículo 15 del Decreto 2075 de 1992, el ajuste a los aumentos del patrimonio constituye un mayor valor del patrimonio líquido y un débito en la cuenta corrección monetaria fiscal, en tanto que el ajuste a las disminuciones del patrimonio constituye un menor valor del patrimonio líquido y un crédito en la cuenta corrección monetaria fiscal.

Por su parte, el artículo 17 del Decreto 2075 de 1992, reglamentario del artículo 350 del Estatuto Tributario, señala que las partidas contabilizadas como crédito en la cuenta de corrección monetaria fiscal, menos los respectivos débitos registrados en dicha cuenta, constituyen la utilidad o pérdida por exposición a la inflación, para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta. Cuando la cuenta corrección monetaria fiscal arroje un saldo crédito, este constituirá ingreso gravable; cuando la cuenta corrección monetaria fiscal arroje un saldo débito este constituirá un gasto deducible en el respectivo período.

Finalmente, el mayor o menor valor del patrimonio fiscal, como tal no debe ser registrado ante el Banco de la República, esto sin perjuicio de las obligaciones inherentes a las operaciones de cambio reguladas por dicha entidad.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_