CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Bogotá D.C., cinco (05) de febrero de dos mil quince (2015)

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

PROCESO MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD – RETENCIÓN EN LA FUENTE

DEMANDANTE JAIME ANDRÉS GIRÓN MEDINA

DEMANDADA U.A.E. DIAN

RADICADO 110010327000201300025 00 (20436)

ASUNTO SUSPENSIÓN PROVISIONAL

Procede el despacho a resolver la medida cautelar de suspensión provisional, solicitada por el ciudadano Jaime Andrés Girón Medina, en su calidad de parte demandante, contra algunos apartes del Concepto No. 029193 del 7 de abril de 2006 y del Oficio No. 033776 del 8 de mayo de 2007.

I. FUNDAMENTOS DE LA SOLICITUD DE MEDIDA CAUTELAR

El demandante solicitó la suspensión provisional con fundamento en los siguientes argumentos:

La ilegalidad de los actos acusados resulta de su confrontación con los artículos 12, 24 y 406 del Estatuto Tributario, sin que sea necesaria que la violación sea manifiesta, pues esa exigencia no la contempla el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

No se propone ningún tipo de discusión sobre si las donaciones son ingreso para quien las recibe. El litigio se plantea contra el errado entendimiento de que (i) las donaciones recibidas por extranjeros no residentes ni domiciliados en Colombia son ingreso de fuente nacional para quienes las reciben, y (ii) que el giro de una donación se constituye en un pago o abono en cuenta.

El sistema tributario colombiano, en cuanto se refiere al impuesto sobre la renta aplicable a los no residentes, está estructurado sobre el sistema de la fuente. Es así como el legislador determinó que los no residentes en Colombia solo tributan sobre los ingresos que están específicamente definidos como de fuente nacional.

Los ingresos de fuente nacional se encuentran relacionados en el artículo 24 del E.T., dentro del cual no fueron previstas las donaciones a extranjeros. En efecto, una donación no proviene de la explotación de bienes materiales e inmateriales, ni de la prestación de servicios dentro del país, ni de la enajenación de bienes materiales e inmateriales que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación, puesto que desde el punto de vista civil las donaciones no constituyen una contraprestación.

Es claro que este acto jurídico es producto de la mera liberalidad del donante, por ello, quien dona no cumple con una obligación y, consecuentemente, no se está en presencia de un pago o abono en cuenta.

Aun cuando las donaciones a extranjeros son verdaderos ingresos para quienes las reciben, no constituyen ingreso de fuente nacional y, por ende, no hay lugar a practicar retención en la fuente del impuesto sobre la renta.

II. TRASLADO MEDIDA CAUTELAR

Mediante auto se dio traslado a la parte demandada de la solicitud de la medida cautelar, quien se pronunció en los siguientes términos:

La medida cautelar solicitada resulta improcedente, toda vez que la violación de las normas superiores invocadas por el demandante, no se puede deducir prima facie, pues se requiere verificar todas las demás normas que guardan relación con el asunto abordado en la demanda, lo que no es posible en este momento procesal.

III. CONSIDERACIONES

Este despacho es competente para decidir la solicitud de medida cautelar de suspensión provisional, en virtud de lo previsto en el artículo 125[1] del CPACA, que establece que en los procesos de única instancia le corresponde al magistrado ponente dictar los autos interlocutorios.

1. MARCO NORMATIVO

1.1 En vigencia del Decreto 01 de 1984 –Código Contencioso Administrativo-, el análisis que realizaba el Juez de la solicitud de suspensión provisional de un acto administrativo, se limitaba a la fundamentación expuesta en la solicitud de decreto de la suspensión provisional -presentada bien en escrito separado o como un acápite de la demanda-, por lo que dejaba de lado los cargos o vicios esgrimidos en el libelo introductor en caso de que unos y otros fueran disímiles [2].

No obstante, esa situación no se mantuvo en la nueva regulación contenida en la Ley 1437 de 2011 –Nuevo Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo-, toda vez que, de manera expresa, se dispuso que la medida sería procedente por la “violación de las disposiciones invocadas en la demanda o en la solicitud que se realice en escrito separado” (artículo 231), lo que supone la posibilidad de que el funcionario judicial acuda a lo expuesto en uno u otro documento, a efectos de establecer no sólo los vicios endilgados en los actos cuestionados, sino también las disposiciones legales o constitucionales que se aducen como desconocidas.

Todo, bajo el entendido de que la inclusión de la conjunción disyuntiva “o” indica la existencia de una alternativa entre dos o más supuestos, esto es, de una opción de elegibilidad, en este caso, respecto de la fundamentación o sustentación de la petición.

1.2.- Por otra parte, uno de los criterios materiales que determinaban la procedencia de la medida cautelar en la legislación anterior correspondía a la manifiesta infracción de las normas invocadas como sustento de la respectiva petición, de modo que tal estudio no aparejaba, ni permitía, la realización de un análisis minucioso o detallado de los mandatos aducidos como vulnerados, ni del material probatorio allegado con la solicitud, puesto que el mismo se encontraba reservado para la sentencia que desatara el fondo del asunto.

De ahí que la jurisprudencia de esta Corporación haya sido enfática en afirmar que la procedencia de la suspensión provisional de un acto administrativo estaba condicionada a que la violación al ordenamiento jurídico fuera evidente, ostensible, notoria, palmar, a simple vista o prima facie, lo que se lograba mediante un sencillo y elemental cotejo directo entre el acto administrativo demandado y las normas que se invocaban como transgredidas, en un proceso comparativo a doble columna, que no requería de mayores esfuerzos interpretativos o probatorios

La situación en la Ley 1437 de 2011 es diferente, ya que en la disposición que regula los presupuestos específicos de procedencia de la suspensión provisional no se calificó el nivel de la infracción, como sí lo hacía el Decreto 01 de 1984.

En efecto, en el artículo 231 ibídem, sólo se previó sobre el particular que “cuando se pretenda la nulidad de un acto administrativo, la suspensión provisional de sus efectos procederá por violación de las disposiciones invocadas en la demanda o en la solicitud que se realice en escrito separado, cuando tal violación surja del análisis del acto demandado y su confrontación con las normas invocadas como violadas o del estudio de las pruebas allegadas con la solicitud” (Subrayas propias).

Nótese, pues, que la norma carece de la calificación de la infracción. Luego, el análisis que deberá realizar el funcionario judicial no se circunscribe a la simple comparación normativa, puesto que si la norma no distinguió la entidad de la infracción, mal haría el intérprete en establecerla.

1.3.- En síntesis, pese a la conservación de la medida de suspensión provisional, lo cierto es que varios de sus requisitos de procedencia fueron modificados, en lo que podría denominarse una especie de flexibilización, orientada a proteger y garantizar, provisionalmente, el objeto del proceso y la efectividad de la sentencia.

Se trata, en últimas, de dotar a las partes de mecanismos eficaces que le permitan la efectiva protección cautelar de sus derechos e intereses legítimos [3].

1.4.- Pese a las variaciones referidas en precedencia, lo cierto es que se conservó la exigencia relativa a la acreditación, siquiera sumaria, del perjuicio que causa la ejecución del acto cuestionado en aquellos eventos en los que se pretenda el restablecimiento del derecho, esto es, cuando se ejercite el medio de control previsto en el artículo 138 del C.P.A.C.A., razón por la que las precisiones efectuadas por la jurisprudencia sobre el particular conservan vigencia, siempre que se ajusten a la finalidad establecida por el legislador frente a la medida cautelar.

Sobre el particular, esta Corporación ha precisado que la nueva regulación de la suspensión provisional establecida en el CPACA, prescinde de la “manifiesta infracción”, exigida en la antigua legislación, y presenta una variación significativa en la regulación de esta figura, por cuanto la norma obliga al juez administrativo a realizar el análisis entre el acto y las normas invocadas como transgredidas y a estudiar las pruebas allegadas con la solicitud”[4].

Luego, el análisis que deberá realizar el funcionario judicial no se circunscribe a la simple comparación normativa, puesto que si la norma no distinguió la entidad de la infracción, mal haría el intérprete en establecerla.

2. CASO CONCRETO

2.1 Los apartes del Concepto No. 029193 del 7 de abril de 2006 y del Oficio No. 033776 del 8 de mayo de 2007 cuya suspensión provisional se solicita, son los que se resaltan a continuación:

**“CONCEPTO N° 029193**

**07 de abril de 2006**

**Tema: Renta.**

**Descriptor: Entidades sin ánimo de lucro. Determinación del beneficio neto o excedente**

Ref: Consulta radicada bajo el No. 72618 de 07/09/2005

DESCRIPTORES ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

FUENTES FORMALES Estatuto Tributario, art 19 Decreto 4400 de 2004, art 40 Decreto 640 de 2005, artículo 30

**PROBLEMA JURÍDICO: ¿Constituye un egreso procedente en la determinación del beneficio neto o excedente de una entidad del Régimen Tributario Especial, la donación efectuada a una entidad sin ánimo de lucro que se encuentra domiciliada en el exterior, que desarrolla actividades y programas a las que se refiere el numeral 1o del artículo 19 del Estatuto Tributario?**

**TESIS JURÍDICA: Para efectos de determinar el beneficio neto o excedente de las entidades del Régimen Tributario Especial, no se consideran egresos procedentes las donaciones efectuadas a las entidades sin ánimo de lucro que se encuentran domiciliadas en el exterior.**

INTERPRETACIÓN JURÍDICA: El artículo 3o del Decreto 640 de 2005, en el inciso 2, consideró como egresos procedentes las donaciones efectuadas en favor de otras entidades sin ánimo de lucro que desarrollen actividades y programas a los que se refiere el numeral 1 del artículo 1o del Decreto 4400 de 2004, a saber: salud, deporte, educación formal, cultura, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental o programas de desarrollo social, indicando que cuando la entidad beneficiaria de la donación sea alguna de las consagradas en el numeral segundo del artículo 125 del Estatuto Tributario, deberá reunir las siguientes condiciones:

a) Haber sido reconocida como persona jurídica sin ánimo de lucro y estar sometida en su funcionamiento a vigilancia oficial.

b) Haber cumplido con la obligación de presentar la declaración de ingresos y patrimonio o de renta, según el caso, por el año inmediatamente anterior al de la donación, salvo que la donataria inicie operaciones en el mismo año de la donación.

c) Manejar los ingresos por donaciones, en depósitos o inversiones, en establecimientos financieros autorizados.

d) Destinar la donación a una o varias de las actividades y programas señalados en el numeral 1o del artículo primero del Decreto 4400 de 2004, en el mismo año en que se recibe la donación o a más tardar en el período siguiente a ésta y cumplir los requisitos establecidos en el Estatuto.

Por su parte el artículo 125-3 del Estatuto Tributario precisa que para que proceda el reconocimiento de la deducción por donaciones, se requiere una certificación de la entidad donataria, firmada por Revisor Fiscal o Contador, en donde conste la forma, el monto y la destinación de la donación, así como el cumplimiento de las condiciones señaladas en el artículo 125-1 ibídem.

Así mismo, es de tener en cuenta que uno de los propósitos de la creación del Régimen Tributario Especial en su momento, en los términos previstos en el Estatuto Tributario, fue el de ampliar la cobertura en salud, educación, cultura, y demás actividades referidas en el artículo 19 del mismo Estatuto, por parte del Estado a través de estas entidades, otorgándoles algunos beneficios fiscales, lo cual hace entendible que para que las donaciones que efectúen sean procedentes como egresos el donatario debe ser una entidad sin ánimo de lucro ubicada en el territorio nacional y no una entidad sin ánimo de lucro extranjera.

En todo caso, cuando las entidades sin ánimo de lucro efectúen donaciones a entidades domiciliadas en el exterior, deberán aplicar las correspondientes retenciones en la fuente a título del impuesto de renta y su complementario de remesas, de conformidad a los artículos 20, 321 literal f), 325, 406, 415 y 417 del Estatuto Tributario.

Atentamente,

Jefe División de Normativa y Doctrina Jurídica”

**“OFICIO 033776**

**08-05-2007**

Tema: Renta

Descriptor: Retención en giros por donación a iglesias en el exterior.

De conformidad con lo establecido en el artículo 11 del Decreto 1265 de 1999 y el artículo 10 de la Resolución 1618 de 2006, este despacho es competente para absolver de manera general las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional.

**Se consulta si están sometidos a retención en la fuente los giros al exterior por concepto de donaciones efectuadas por una iglesia en Colombia a favor de otras iglesias en el exterior que no son sedes de la iglesia donante ni hacen parte de ésta. Así mismo pregunta si están sometidos a retención en la fuente los giros por concepto donaciones y emolumentos eclesiásticos a favor de personas naturales colombianas sin residencia, familia ni negocios en el país**

**En cuanto al tema formulado en su primera pregunta, este despacho se pronunció mediante Concepto No. 060453 del 3 de agosto de 1998, el cual se anexa para fines pertinentes.**

En dicho Concepto, al plantearse el problema jurídico referente a los giros al exterior a título de donación realizados por una entidad no contribuyente de las mencionadas en el artículo 23 del Estatuto Tributario, en su tesis jurídica afirmó:

**”Quien efectúe pagos o abonos en cuenta que impliquen situación de recursos en el exterior, directamente o a través de cuentas bancarias en el exterior o mediante compensaciones, o en general a través de entidades financieras u otros intermediarios, deberá efectuar la retención en la fuente a título del impuesto de renta y de remesas al momento del pago o abono en cuenta”.**

**Conforme al artículo 20 del Estatuto Tributario, las “entidades extranjeras de cualquier naturaleza” están sometidas al impuesto sobre la renta y complementarios por sus ganancias ocasionales de fuente nacional.**

**Para la retención en la fuente por pagos al exterior, el artículo 415 ibídem establece una tarifa del 14% para aquellos conceptos sobre los cuales el legislador no fijó una tarifa determinada.**

**En consecuencia, por no haberse previsto expresamente una tarifa de retención en la fuente especial para los pagos al exterior por concepto de donaciones, éstos están sometidos a la tarifa del 14% sobre el valor bruto del respectivo pago o abono en cuenta.**

Respecto del impuesto complementario de remesas, este impuesto fue eliminado a partir del año gravable 2007, en todo caso las ganancias ocasionales transferidas al exterior con anterioridad a este año, causaron el impuesto a la tarifa del 1 %.

Respecto a su segundo interrogante, previamente debe darse la definición de emolumento eclesiástico contenida en el artículo 3o del Decreto Reglamentario 886 de 2006:

Para efectos de la retención en la fuente de que trata el presente decreto, se entiende por emolumentos eclesiásticos, todo pago o abono en cuenta, en dinero o en especie, realizados en forma directa o indirecta, tales como compensaciones, retribuciones, ofrendas, donaciones, o cualquier otra forma que utilicen las iglesias, confesiones y denominaciones religiosas o los demás agentes de retención, cuya finalidad sea compensar o retribuir el servicio personal del ministro del culto, independientemente de la denominación que se le otorgue, y de la orientación o credo religioso que profese.

De la anterior definición es pertinente destacar que la finalidad del emolumento eclesiástico es la de compensar o retribuir el servicio personal del ministro del culto.

Al corresponder el emolumento eclesiástico a la compensación de un servicio personal, le es aplicable la tarifa de retención en la fuente prevista en el artículo 408 del Estatuto Tributario por pagos al exterior a título de compensación por servicios personales. Esta tarifa corresponde al 35% del valor nominal del pago o abono para pagos efectuados en el año 2006; para el año 2007, 34% y para el año 2008 y siguientes, 34%.

Ahora bien, conforme con el artículo 9o del Estatuto Tributario “Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país (…), sólo están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios respecto a sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y respecto de su patrimonio poseído en el país.”

A lo anterior vale la pena añadir que las personas naturales nacionales se consideran residentes cuando conserven la familia o el asiento principal de sus negocios en el país, aun cuando permanezcan en el exterior (artículo 9o ibídem).

Así mismo, se consideran ingresos de fuente nacional, entre otros, los provenientes de la prestación de servicios dentro del territorio colombiano.

En consecuencia, si una persona natural nacional no es residente en el país y presta servicios fuera del territorio nacional, el pago de tales servicios no está sometido a retención por no estar el beneficiario del pago sujeto a impuesto en Colombia sobre rentas de fuente extranjera.

En cuanto al procedimiento para corregir las declaraciones tributarias que disminuyen el valor a pagar o aumenten el saldo a favor lo remitimos al texto del artículo 589 del Estatuto Tributario.

En cuanto al procedimiento para corregir las declaraciones en las cuales se incrementan los valores a pagar, en el Concepto No. 075999 del 18 de octubre de 2005 se manifestó:

(…) el artículo 644 en concordancia con el artículo 588 del Estatuto Tributario impone el deber de liquidar y pagar una sanción por corrección de las declaraciones tributarias sobre los mayores valores a pagar o menores saldos a favor que se hayan generado entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquella. Este artículo no prevé como requisito para la imposición de la sanción presupuestos de orden subjetivo respecto del declarante. El hecho objetivo sancionable es la mera corrección de la declaración que genera un mayor saldo a pagar o un menor saldo a favor del contribuyente, independientemente de las circunstancias que hayan dado lugar a dicha corrección, como sería, por ejemplo, la negativa a solicitar una deducción o un beneficio a los que por ley se tiene derecho.

Adicionalmente, en el Concepto No. 031094 del 3 de abril de 2000 se dijo:

De acuerdo con el artículo 588 del Estatuto Tributario, en forma general, para corregir las declaraciones que aumentan el impuestos o disminuyen el saldo a favor, los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, pueden corregir sus declaraciones dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se les haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos, en relación con la declaración tributaria que se corrige, y se liquide la correspondiente sanción por corrección.

Estas declaraciones de corrección deben presentarse en las entidades autorizadas para recibir declaraciones.

OFICINA JURÍDICA”.

2.2 El demandante sostiene que los citados apartes infringen los artículos 12, 24 y 406 del Estatuto Tributario, en tanto interpretan de manera equivocada que las donaciones recibidas por extranjeros no residentes ni domiciliados en Colombia constituyen ingreso de fuente nacional, y que el giro de estos recursos se trata de un pago o abono en cuenta.

Afirmó, que contrario a lo señalado por la DIAN, estas donaciones no están sometidas a retención en la fuente del impuesto sobre la renta, por cuanto no constituyen ingresos de fuente nacional de conformidad con el artículo 24 del Estatuto Tributario, ni pueden considerarse un pago o abono en cuenta, en tanto se trata de un acto jurídico producto de la mera liberalidad del donante.

2.3 El despacho considera que no le asiste razón a la parte demandante por las razones que pasan a explicarse:

2.3.1 Conforme con los artículos 9 [5], 12 [6] y 20 [7] del Estatuto Tributario, las sociedades y entidades extranjeras, así como los no residentes en Colombia están sujetos al impuesto sobre la renta respecto de sus (i) rentas de fuente nacional y (ii) ganancias ocasionales de fuente nacional.

2.3.2 El artículo 24 ibídem establece los ingresos que deben considerarse de fuente nacional, es decir, los obtenidos dentro del territorio colombiano.

Esta norma contiene una definición general de este concepto “se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. También constituyen ingresos de fuente nacional los obtenidos, en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación”, y un listado enunciativo de supuestos específicos en los que se generan ingresos de fuente nacional [8].

2.3.3 De esa definición se debe destacar que constituyen ingreso de fuente nacional los obtenidos, en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación.

Cuando la norma alude a la enajenación [9], se refiere a la acción de “Pasar o transmitir a alguien el dominio de algo o algún otro derecho sobre ello.”[10]. Y cuando señala que esa enajenación puede hacerse a cualquier título, es evidente que la norma no excluye ningún negocio jurídico que tenga la connotación de transmitir el dominio, sin que para el efecto tenga importancia que la enajenación sea a título gratuito u oneroso.

La donación entre vivos, de conformidad con el artículo 1443 del C.C. “(…) es un acto por el cual una persona transfiere, gratuita e irrevocablemente, una parte de sus bienes a otra persona que la acepta”. En esa medida la donación implica “enajenar”.[11]

2.3.4 Por otra parte, las ganancias ocasionales corresponden a los ingresos generados por hechos aleatorios, por ello, se tratan de rentas eventuales o ingresos extraordinarios. En ese sentido, se obtienen por el acaecimiento de determinados hechos que no hacen parte de la actividad cotidiana o regular del contribuyente, por el azar o por la mera liberalidad de las personas.

Esos ingresos se encuentran gravados con el impuesto complementario de ganancia ocasional, que se considera un solo tributo con el impuesto sobre la renta [12]. Tienen un tratamiento propio y diferente al de la renta normal o renta líquida, y fue dispuesto en los artículos 299 a 318 del Estatuto Tributario.

De acuerdo con la citada normativa, dentro de los ingresos constitutivos de ganancia ocasional, se encuentran los provenientes de las donaciones [13], las cuales si se originan en Colombia, constituye una ganancia ocasional de fuente nacional.

**2.3.5 Es así como debe entenderse entonces, que las personas extranjeras se encuentran gravadas con el impuesto sobre la renta y complementarios por los ingresos de fuente nacional, en los términos del artículo 24 del Estatuto Tributario, y por ingresos por concepto de ganancia ocasional de fuente nacional, en los términos de los artículos 299 a 318 ibídem, como es el caso de los provenientes de las donaciones [14].**

**2.3.6 Por tal motivo, las donaciones de fuente nacional percibidas por personas extranjeras sin residencia en el país se encuentran gravadas como una ganancia ocasional.**

**2.3.7 Habida consideración de que estas rentas constituyen ganancia ocasional gravada en Colombia, las mismas se encuentran sujetas a retención en la fuente, de conformidad con lo previsto en el artículo 406 del Estatuto Tributario:**

“ARTÍCULO 406. CASOS EN QUE DEBE EFECTUARSE LA RETENCIÓN. Deberán retener a título de impuesto sobre la renta, quienes hagan pagos o abonos en cuenta por concepto de rentas sujetas a impuesto en Colombia, a favor de:

1. Sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio en el país.

2. Personas naturales extranjeras sin residencia en Colombia”.

2.3.8 Sobre el particular, la Doctrina ha señalado, que “la calidad de agente de retención por los pagos que se realizan al exterior, o mejor, a no residentes fiscales en Colombia que obtienen ingresos de fuente nacional, se produce por el simple hecho de realizar tal supuesto, es decir, por realizar el pago, sin importar la calidad ni naturaleza de quien lo realiza”[15].

2.3.9 Si bien es cierto que la donación corresponde a un acto por el cual una persona transfiere, gratuita e irrevocablemente, una parte de sus bienes a otra persona que la acepta[16], no puede desconocerse que en esta figura debe generarse una disminución del patrimonio de una parte y un aumento en el patrimonio de la otra[17], y previa las formalidades legales prevista en la legislación civil[18], en la misma se presenta una obligación de carácter unilateral para el donante que es la de entregar el bien dado en donación, e incluso cargas y deberes del donatario para acceder al bien[19].

En concordancia con lo anterior, el artículo 1496 del Código Civil establece que el contrato es unilateral cuando una de las partes se obliga con otra que no contrae obligación alguna. En ese entendido, en la “donación”, el donante se obliga a transferir, entregar o ceder derechos que integran su patrimonio.

Sobre el particular, la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia ha dicho que:

“La donación irrevocable es un contrato, no un acto, porque exige el concurso de las voluntades de donante y donatario pues sin la aceptación de éste la sola voluntad liberal del primero constituye únicamente una oferta y no convenio de gratuidad.

La donación tiene las siguientes características: es un contrato, a título gratuito, principal, nominado, irrevocable, solemne cuando recae sobre inmuebles, unilateral en cuanto sólo nacen obligaciones para el donante, de enriquecimiento y empobrecimiento correlativo para las partes y es de excepción, porque la donación entre vivos no se presume” (C.S.J. 30 de octubre de 1978)

2.3.10 Adicionalmente, se advierte que en el artículo 125-2 del E.T.[20] que establece las distintas modalidades de las donaciones desde la perspectiva tributaria, señala que “cuando se done dinero, el pago debe haberse realizado por medio de cheque, tarjeta de crédito o a través de un intermediario financiero”.

De acuerdo con lo dispuesto en la citada norma, cuando el artículo 406 del Estatuto Tributario se refiere al “pago”, en el caso de la donación, debe entenderse la disposición de recursos por medio de cheque, tarjeta de crédito o a través de un intermediario financiero. Por su parte, para el abono en cuenta sigue aplicando el concepto general, esto es, es la contabilización de un valor o un hecho económico antes de que se efectúe el pago efectivo [21].

Quiere decir lo anterior, que como ocurre en la práctica jurídica y contable, el pago o abono en cuenta, es aplicable a la extinción de cualquier tipo de obligación o al registro de cualquier hecho o valor económico que tenga incidencia en la situación tributaria o contable del interesado, sin que puedan limitarse tales conceptos a las que tengan una causa o título onerosos como parece entenderlo la parte actora.

Dado que el legislador tributario, en el artículo 406 del Estatuto Tributario, previó como supuesto para la práctica de retención, entre otros, el pago o abono en cuenta, dependiendo de lo que ocurra primero, la donación se encuentra sometida a retención porque en la misma el propio donante se obligó realizar una prestación a título unilateral.

2.3.11 De lo anterior, se concluye que, una donación efectuada a favor de extranjeros no residentes ni domiciliados en Colombia, debe estar sometida a retención en la fuente por el impuesto de renta y complementarios.

2.3.12 En este sentido, los conceptos demandados se ajustan a derecho, en la medida en que llegan a la misma conclusión.

3. CONCLUSIÓN

Del análisis de los apartes acusados del Concepto No. 029193 del 7 de abril de 2006 y del Oficio No. 033776 del 8 de mayo de 2007 con las normas invocadas como violadas, el Despacho no encuentra que las haya transgredido y en consecuencia, no se accederá a la suspensión provisional de sus efectos.

En mérito de lo expuesto,

SE RESUELVE,

NEGAR la medida cautelar de suspensión provisional presentada por la parte demandante.

Notifíquese,

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

[1] Art. 125. De la expedición de providencias. Será competencia del juez o magistrado ponente dictar los autos interlocutorios y de trámite; sin embargo, en el caso de los jueces colegiados, las decisiones a que se refieren los numerales 1º, 2º, 3º y 4º del artículo 243 de este código serán de sala, excepto en los procesos de única instancia. (…)

[2] En sentido similar el Consejero de Estado Mauricio Fajardo Gómez expuso lo siguiente sobre el particular: “… en la actualidad existe una limitante más que afronta la aplicabilidad de la figura de la suspensión provisional y que surge de los desarrollos jurisprudenciales que de la misma se han llevado a cabo, desarrollos por cuya virtud, a guisa de ejemplo, si en la demanda se invocan como fundamentos de la violación cinco normas superiores –tres artículos de la Constitución Política y dos artículos de una Ley- mientras que en el escrito mediante el cual se solicita la suspensión provisional debe proceder porque la decisión administrativa cuestionada resulta violatoria de forma evidente solo respecto de una de esas disposiciones, se ha entendido que el juez de lo contencioso administrativo actualmente tiene que circunscribirse en su análisis a la confrontación entre el acto demandado y esa única disposición que el peticionario invoca como infringida de manera manifiesta en el escrito contentivo de la solicitud de amparo cautelar”. FAJARDO GÓMEZ, Mauricio. “Medidas Cautelares”. En: Seminario Internacional de presentación del Nuevo Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo Ley 1437 de 2011, p. 344.

[3] Esto se justifica en el hecho de que en vigencia de la legislación anterior –Dcto. 01 de 1984- “los límites se [estrecharon] a tal punto que la suspensión provisional, en la práctica, [resultaba] algo así como una institución en vía de extinción, si se tiene en cuenta, por ejemplo, que el Consejo de Estado… en la Sección Primera en los ocho primeros meses del año 2003, de las 47 demandas admitidas, en 79 casos negó la solicitud de suspensión solicitada y sólo la concedió en un caso”. Op. Cit., pág. 327.

[4] Auto del 3 de diciembre de 2012, C.P. Dr. Guillermo Vargas Ayala, expediente No. 2012-290.

[5] Artículo 9. (…) Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país y las sucesiones ilíquidas de causantes sin residencia en el país en el momento de su muerte, sólo están sujetas al impuesto sobre la renta y complementarios respecto a sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional y respecto de su patrimonio poseído en el país.

[6] Artículo 12. (…) Las sociedades y entidades extranjeras son gravadas únicamente sobre sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional.

[7] Artículo 20. Las sociedades y entidades extranjeras son contribuyentes. Salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno, son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios las sociedades y entidades extranjeras de cualquier naturaleza, únicamente en relación con sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional, independientemente de que perciban dichas rentas y ganancias ocasionales directamente o a través de sucursales o establecimientos permanentes ubicados en el país.

[8] 1. Las rentas de capital provenientes de bienes inmuebles ubicados en el país, tales como arrendamientos o censos.

2. Las utilidades provenientes de la enajenación de bienes inmuebles ubicados en el país.

3. Las provenientes de bienes muebles que se exploten en el país.

4. Los intereses producidos por créditos poseídos en el país o vinculados económicamente a él. Se exceptúan los intereses provenientes de créditos transitorios originados en la importación de mercancías y en sobregiros o descubiertos bancarios.

5. Las rentas de trabajo tales como sueldos, comisiones, honorarios, compensaciones por actividades culturales, artísticas, deportivas y similares o por la prestación de servicios por personas jurídicas, cuando el trabajo o la actividad se desarrollen dentro del país.

6. Las compensaciones por servicios personales pagados por el Estado colombiano, cualquiera que sea el lugar donde se hayan prestado.

7. Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza provenientes de la explotación de toda especie de propiedad industrial, o del "Know how", o de la prestación de servicios de asistencia técnica, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país.

Igualmente, los beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica explotada en el país.

8. La prestación de servicios técnicos, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país.

9. Los dividendos o participaciones provenientes de sociedades colombianas domiciliadas en el país.

10. Los dividendos o participaciones de colombianos residentes, que provengan de sociedades o entidades extranjeras que, directamente o por conducto de otras, tengan negocios o inversiones en Colombia.

11. Los ingresos originados en el contrato de renta vitalicia, si los beneficiarios son residentes en el país o si el precio de la renta está vinculado económicamente al país.

12. Las utilidades provenientes de explotación de fincas, minas, depósitos naturales y bosques, ubicados dentro del territorio nacional.

13. Las utilidades provenientes de la fabricación o transformación industrial de mercancías o materias primas dentro del país, cualquiera que sea el lugar de venta o enajenación.

14. Las rentas obtenidas en el ejercicio de actividades comerciales dentro del país.

15. Para el contratista, el valor total del respectivo contrato, en el caso de los denominados contratos "llave en mano" y demás contratos de confección de obra material.

[9] En este sentido se pronunció la Sala en la sentencia del 28 de julio de 2011, Radicación: 250002327000200501028-01, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, cuando analizó el artículo 90 del E.T. “Determinación de la renta bruta en la enajenación. 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.”

[10] www.rae.es

[11] Op. cit. 9

[12] “Artículo 5º. El impuesto sobre la renta y sus complementarios constituyen un solo impuesto. El impuesto sobre la renta y complementarios se considera como un solo tributo y comprende:

(…)

2. Para los demás contribuyentes, los que se liquidan con base en la renta, en las ganancias ocasionales, (y en la transferencia al exterior de rentas y ganancias ocasionales) así como sobre las utilidades comerciales en el caso de sucursales de sociedades y entidades extranjeras”.

[13] Artículo 302. Origen. Se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sometidos a este impuesto, las provenientes de herencias, legados, donaciones (…).

[14] En igual sentido se pronunció la Sala de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en sentencia del 16 de septiembre de 2010, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente No. 16467. En esa providencia se dijo que: “En ese contexto, lo razonable es preguntarse si las entidades extranjeras que desarrollan las actividades previstas en el numeral 1º del artículo 19 del E.T., sin ánimo lucrativo, están facultadas para percibir rentas de fuente nacional, en los términos del artículo 24 del E.T. y rentas por concepto de ganancia ocasional de fuente nacional, en los términos de los artículos 300 a 310 del E.T.

La Sala considera que no existe una respuesta categórica a esa pregunta, porque la fuente de los ingresos de las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, sean nacionales o extranjeras, en parte, pueden ser las donaciones o aportes que reciban de terceros, pero también, los recursos propios que obtengan en desarrollo de su objeto social”.

Adicionalmente debe precisar que antes de la vigencia de la Ley 1111 de 2006 estaría sometido al impuesto remesas. Sin embargo, ese tributo fue derogado a partir del año 2007 por el artículo 78 de la citada ley.

[15] ELIZALDE MARIN, Mauricio, en el impuesto sobre la renta y complementarios, consideraciones teóricas y prácticas, “la tributación en la renta de los no residentes fiscales”, Editorial Externado, 2011, Página 520.

[16] Código Civil, artículo 1443

[17] Código Civil, artículo 1455

[18] Código Civil, artículos 1443 a 1493. En algunos casos se exige que el contrato se realice por escritura pública (donaciones a plazo o condición, con causa onerosa, de inmuebles), o para la transferencia de propiedad de una cosa requiere la tradición además del título (donación).

[19] ARTÍCULO 1477. OBLIGACIONES DEL DONATARIO A TÍTULO SINGULAR. En la donación a título singular puede imponerse al donatario el gravamen de pagar las deudas del donante, con tal que se exprese una suma determinada hasta la cual se extienda este gravamen.

Los acreedores, sin embargo, conservarán sus acciones contra el primitivo deudor, como en el caso del artículo precedente.

ARTÍCULO 1483. MORA DEL DONATARIO EN EL CUMPLIMIENTO DE SUS OBLIGACIONES. Si el donatario estuviere en mora de cumplir lo que en la donación se le ha impuesto, tendrá derecho el donante o para que se obligue al donatario a cumplirlo, o para que se rescinda la donación.

En este segundo caso será considerado el donatario como poseedor de mala fe para la restitución de las cosas donadas y los frutos, siempre que sin causa grave hubiere dejado de cumplir la obligación impuesta.

Se abonará al donatario lo que haya invertido hasta entonces en desempeño de su obligación, y de que se aprovechare el donante.

[20] ARTÍCULO 125-2. MODALIDADES DE LAS DONACIONES. Artículo adicionado por el artículo 3 de la Ley 6 de 1992. Las donaciones que dan derecho a deducción deben revestir las siguientes modalidades:

1. Cuando se done dinero, el pago debe haberse realizado por medio de cheque, tarjeta de crédito o a través de un intermediario financiero.

2. Numeral modificado por el artículo 27 de la Ley 383 de 1997. Cuando se donen títulos valores, se estimarán a precios de mercado de acuerdo con el procedimiento establecido por la Superintendencia de Valores. Cuando se donen otros activos, su valor se estimará por el costo de adquisición más los ajustes por inflación\* efectuados hasta la fecha de la donación, menos las depreciaciones acumuladas hasta esa misma fecha.

[21] BRICEÑO VALENCIA Martha Teresa, VERGARA LACOMBE Ramón Diccionario Técnico Tributario, CIJUF, 5 edición. Pág. 13. Abono en cuenta. El abono en cuenta se presenta cuando se lleva la contabilidad por el sistema de causación y consiste en reconocer una negociación, registrando la operación en los libros, aun cuando no se haya efectuado el pago.

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