**OFICIO Nº 543 [005818]**

**07-03-2019**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

100208221 – 000543

**Ref:**Radicado 100083196 del 17/12/2018

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Tema** |  |  | Impuesto sobre la Renta y Complementarios  Procedimiento Tributario |
| **Descriptores** |  |  | Régimen Tributario Especial  Firma de Revisor Fiscal en Declaraciones Tributarias |
| **Fuentes formales** |  |  | [Artículo 596](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=736) del Estatuto Tributario  Artículo 1.6.1.2.6. del Decreto 1625 de 2016  Concepto 018792 del 8 de marzo de 2001  Concepto 029534 del 11 de abril de 2001  Concepto 028031 del 20 de mayo de 2003 |

De conformidad con el artículo 20 del Decreto número 4048 de 2008 este despacho está facultado para absolver 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 y Aduanas Nacionales.

Mediante el radicado de la referencia la peticionaria formula las siguientes preguntas:

*“2.1. ¿Si una entidad extranjera sin ánimo de lucro ha decidido contar con revisores fiscales, cómo debe procederse con el registro ante Cámara de Comercio del nombramiento si esta entidad manifiesta la imposibilidad de realizar el mismo, por no tratarse de los actos sujetos a registro según circular única de la Superintendencia de Industria y Comercio?*

*2.2. Teniendo en cuenta la negativa de la Cámara de Comercio, ¿cómo presentará la entidad sus declaraciones de renta, teniendo en cuenta la exigencia de la autoridad tributaria de que los revisores fiscales deben estar inscritos en el certificado de existencia y representación legal de la entidad para que puedan ser incluidos en el RUT y de esta manera presentar sus declaraciones tributarias?”*

Sobre el particular se considera:

Sea lo primero a indicar que 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.

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.

Por otra parte, es necesario indicar que la primera pregunta formulada escapa al ámbito de competencia atribuido a este despacho, en los términos del artículo 20 del Decreto número 4048 de 2008 previamente mencionado; aspecto que cobra importancia en esta consulta, donde su primera pregunta está relacionada con la posibilidad de inscripción de los revisores fiscales para las entidades sin ánimo de lucro extranjeras, en el registro ante la Cámara de Comercio.

Esta situación supone la interpretación de lo dispuesto en la Circular No. 002 de 2016 de la Superintendencia de Industria y Comercio, entre otras normas, lo que a todas luces no le corresponde a esta oficina.

También es oportuno mencionar que la peticionaria frente a este punto ya presentó una solicitud ante la Cámara de Comercio de Bogotá (radicado CRE090046950), que fue resuelta por la Oficina Asesora Jurídica de esta entidad mediante Oficio No. CRS0044080 del 18 de diciembre de 2018, la cual luego de citar el artículo 166 del Decreto 019 de 2012, el artículo 58 del Código General del Proceso y el artículo 2.2.5.1. del Libro V de la Circular No. 002 de 2016 de la Superintendencia de Industria y Comercio, concluyó:

*“(…)*

*De lo anterior se puede colegir, que la inscripción en este tipo de entidades, en relación con nombramientos, corresponde únicamente al apoderado con facultades para representar judicialmente a la entidad, por lo tanto no es posible proceder con el registro de revisores fiscales.*

*(…)”*

Así las cosas, este despacho reitera que no se pronunciará respecto del problema jurídico formulado en la primera pregunta, debido a que no es competente y a que la Cámara de Comercio de Bogotá ya resolvió la inquietud planteada por la peticionaria en ese sentido.

Por su parte, es importante mencionar que la segunda pregunta de la consulta radicada ante la Cámara de Comercio es idéntica en su contenido a la pregunta número 2 del presente radicado y fue remitida por competencia a la DIAN, siendo resuelta por la Coordinación de Administración del Registro Único Tributario de la Subdirección de Gestión de Asistencia al Cliente, a través de la comunicación al usuario No. 14749010299694 del 31 de diciembre de 2018.

Esta dependencia que con base en lo dispuesto el artículo 203 del Código de Comercio, el parágrafo 2 del artículo 13 de la Ley 43 de 1990 y los Oficios 079988 del 1º de noviembre de 2005 y 030909 del 23 de octubre de 2018, concluyó lo siguiente:

*“(…)*

*En este orden de ideas, le corresponderá a la entidad extranjera presentar declaración de renta y complementarios cuando a esto haya lugar, pero sin la obligación de firmarla un revisor fiscal, pues esta obligación está dada desde el punto de vista del Código de Comercio, a las sociedades comerciales con domicilio en el país, así como aquellas listadas anteriormente en virtud de normas especiales. (…)”*

En consideración a lo anteriormente expuesto, se considera necesario trae (sic) a colación lo establecido en el [artículo 596](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=736) del Estatuto Tributario, que sobre el contenido de la declaración del impuesto sobre la renta y complementario señala:

[***Artículo 596***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=736)***. Contenido de la declaración de renta.****La declaración del impuesto sobre la renta y complementarios deberá presentarse en el formulario que para tal efecto señale la Dirección General de Impuestos Nacionales. Esta declaración deberá contener:*

*1. El formulario que para el efecto señale la Dirección General de Impuestos Nacionales debidamente diligenciado.*

*2. La información necesaria para la identificación y ubicación del contribuyente.*

*3. La discriminación de los factores necesarios para determinar las bases gravables del impuesto sobre la renta y complementarios.*

*4. La liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios, incluidos el anticipo y las sanciones, cuando fuere del caso.*

*5. La firma de quien cumpla el deber formal de declarar, o la identificación en el caso de las personas naturales, a través de los medios que establezca el Gobierno Nacional.*

***6. La firma del revisor fiscal cuando se trate de contribuyentes 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 contribuyentes y entidades obligadas a llevar libros de contabilidad, deberán presentar la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, según sea el caso, firmada por contador público, vinculado o no laboralmente a la empresa o entidad, cuando el patrimonio bruto en el último día del año o período gravable, o los ingresos brutos del respectivo año, sean superiores a 100.000 UVT.*

*Cuando se diere aplicación a lo dispuesto en el presente numeral, deberá informarse en la declaración de renta el nombre completo y número de matrícula del contador público o revisor fiscal que firma la declaración.*

(Negrilla y subrayado fuera del texto)

Nótese como el requisito de la firma del revisor fiscal, reviste de dos condiciones (i) que se trate de contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad y (ii) que estén obligados a tener Revisor Fiscal de conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia.

Respecto de la segunda condición, la interpretación oficial del [artículo 596](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=736) del Estatuto Tributario ha considerado para el caso de las entidades diferentes a las sociedades que si hay norma especial que así lo establezca, deberán presentar la declaración firmada por revisor fiscal.

Tratándose de corporaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, se ha concluido que no es obligatorio que sean firmadas por revisor fiscal, por no corresponder a entidades comerciales y serles aplicables lo dispuesto en el Código de Comercio y el artículo 13 de la Ley 43 de 1990 (Concepto 018792 del 8 de marzo y 029534 del 11 de abril de 2001); exceptuando a las instituciones privadas de educación superior constituidas como entidades sin ánimo de lucro deben presentar las declaraciones tributarias firmadas por revisor fiscal, debido a lo dispuesto en la Ley 30 de 1992 (Concepto 028031 del 20 de mayo de 2003).

Las anteriores precisiones también resultan aplicables a las entidades extranjeras de derecho privado sin ánimo de lucro y Organizaciones No Gubernamentales (ONG), por lo que se considera que estas no tienen disposición normativa que las obligue a tener revisor fiscal, razón por la cual estas presentarán la declaración de renta y complementarios sin la firma de este.

Pero qué ocurre cuando estas entidades de manera voluntaria optan por tener revisor fiscal, de cara al cumplimiento de los deberes formales en materia tributaria, en especial con la inscripción en el Registro Único Tributario (RUT) y la presentación de declaraciones.

Respecto del primer punto, el artículo 1.6.1.2.6. del Decreto 1625 de 2016 establece que los revisores fiscales

***Artículo 1.6.1.2.6. Obligados a inscribirse en el Registro Único Tributario (RUT).****Están obligados a inscribirse en el Registro Único Tributario (RUT):*

*a) Las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementario de ganancias ocasionales, y demás impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN;*

*(…)*

*e) Las personas naturales que actúan en calidad de representantes legales, mandatarios, delegados, apoderados y representantes en general que deban suscribir declaraciones, presentar información y cumplir otros deberes a nombre del contribuyente, responsable, agente retenedor, declarante, informante o inversionista extranjero, en materia tributaria, aduanera o cambiaria.****Así mismo, deben cumplir con esta inscripción los revisores fiscales y contadores, que deban suscribir declaraciones por disposición legal;***

*(…)”*

(Negrilla fuera del texto)

Para este despacho esta situación implica que, en principio, no se debe inscribir revisor fiscal para estas entidades extranjeras de derecho privado sin ánimo de lucro y Organizaciones No Gubernamentales (ONG) pues como ya se mencionó no hay obligación legal. Sin embargo, si la decisión de la entidad es contar con esta figura, este deberá inscribirse en el RUT.

En este punto es importante recordar el objetivo de la figura del revisor fiscal y es *“(…) que unos profesionales idóneos, de aquilatada honradez, integridad y responsabilidad, investidos de la representación permanente de los inversionistas, la comunidad y el gobierno, les informarán regularmente cómo había sido manejada la entidad, cómo han funcionado los controles, si los administradores cumplen con sus deberes legales y estatutarios, y si los estados financieros reflejan fielmente la situación financiera de la entidad y sus resultados económicos. (…)”*subrayado fuera del texto (Consejo Técnico de la Contaduría – pronunciamiento 7).

Así las cosas, en atención a la función que cumple la figura del revisor fiscal y a la voluntad de las mencionadas entidades que así lo decidan, se deberá inscribir en el RUT para lo cual se deberá acompañar fotocopia del documento mediante el cual se realiza el nombramiento por parte de la entidad, en idioma español debidamente apostillado o legalizado según sea el caso ante autoridad competente, pues es claro que esa información no se encuentra consignada en el registro en Cámara de Comercio, tal como se expuso en el análisis del punto 1 de la presente consulta.

En cuanto a la presentación de declaraciones el criterio antes expuesto también resulta aplicable, así estas entidades extranjeras de derecho privado sin ánimo de lucro y Organizaciones No Gubernamentales (ONG) en principio no deben contar con la firma de revisor fiscal en sus declaraciones, pues no hay obligación legal. No obstante, si la decisión de la entidad es contar con esta figura, las declaraciones tributarias deberán contar con su firma.

Atentamente,

**LORENZO CASTILLO BARVO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-DIAN