



CONFECAMARAS

CONCEPTOS, DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA

CONFEDERACION COLOMBIANA DE CAMARAS DE COMERCIO

BOGOTÁ, D.C. • COLOMBIA

No. **1178**

DIFERENCIA ENTRE CONTRATO SOLEMNE Y CONSENSUAL; NULA NORMA QUE EXIGÍA A INVERSIONISTA EXTRANJERO CONSERVAR FOTOCOPIA DEL CONTRATO DE VENTA

El Consejo de Estado anuló el artículo 3 del decreto 1242/03, que reglamenta los artículos 326 y 327 del Estatuto Tributario por considerar que no puede exigirse al inversionista extranjero conservar fotocopia del contrato de venta o de la transacción correspondiente porque con ello se convierten en solemnes contratos que por regla general son legalmente consensuales, hecho que contraviene el artículo 743 del E.T. La Sala advirtió que si bien es cierto el artículo 327 del E.T. facultó al Gobierno para fijar las condiciones que deben cumplir los inversionistas para acreditar el cambio de titularidad de la inversión extranjera, no lo faculta para, mediante acto administrativo, convertir en solemnes los contratos que legalmente son consensuales.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA

Radicación: 110010327000200300058 01

CONSEJERO PONENTE: HÉCTOR J ROMERO DIAZ

Bogotá, D.C., doce (12) de octubre de dos mil seis (2006)

Radicación: 110010327000200300058 01

Número Interno: 14030

FABIO LONDOÑO GUTIÉRREZ

contra LA NACIÓN- MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

FALLO

En ejercicio de la acción pública del artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, FABIO LONDOÑO GUTIÉRREZ solicitó la nulidad del artículo 3 del Decreto 1242 de 2003, "*por el cual se reglamentan los artículos 326 y 327 del Estatuto Tributario*", en los apartes que se subrayan:

"Artículo 3°. Documentos soporte de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios. Para efectos de ejercer las facultades de fiscalización sobre la declaración tributaria que se presente por el cambio de titular de la inversión extranjera, los inversionistas extranjeros directamente o a través de su representante, agente o apoderado deberán conservar por cada operación o transacción los siguientes documentos, informaciones y pruebas soportes de la declaración, por el término establecido en el artículo 632 del Estatuto Tributario y presentarlos a la administración tributaria cuando ésta los requiera:

1. Fotocopia del contrato de venta o de la transacción correspondiente en la que conste: identificación tributaria del inversionista cedente, del seccionario y de la sociedad receptora de la inversión extranjera, así como del activo en que esta representada la inversión.

(.. .)

5. Contrato de compra de la inversión objeto de la transacción.

DEMANDA

El actor indicó como violados los artículos 90 de la Ley 788 de 2002, que adicionó el artículo 326 del Estatuto Tributario; 4, 83, 84, 150 [1] y 189 [11] de la Constitución Política. Como concepto de violación, expuso, en síntesis, lo siguiente:



CONFECAMARAS
CONFEDERACION COLOMBIANA DE CAMARAS DE COMERCIO

El acto acusado crea requisitos para el cambio de titular de inversión extranjera que no se encuentran previstos en el artículo 90 de la Ley 788 de 2002, . dado que esta norma no estableció la obligación de tener contrato de venta de la inversión, ni que al momento de la operación debía dejarse constancia escrita del cedente, cesionario, identificación de las partes y activos en que se represente la inversión.

No es legal sostener que los requisitos del acto acusado se piden para fines de control, pues, además de que la DIAN tiene amplias facultades de fiscalización, para el desempeño de las mismas, es suficiente con la declaración de renta que tiene que presentar el inversionista cuando realice la sustitución de la inversión.

El acto acusado desconoce la libertad probatoria y la presunción de buena fe, por cuanto obliga a crear un contrato para demostrar la enajenación de la inversión y al pago del impuesto de timbre, si se superan los topes legales.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La demandada se opuso a las pretensiones del actor por las razones que se resumen así:

La norma acusada fue expedida dentro de los criterios de competencia y necesidad, dado que desarrolla los artículos 326 del Estatuto Tributario, que fija los requisitos para el cambio de titular de inversión extranjera y 327 *ib ídem* , sobre las condiciones en que los titulares de la inversión extranjera deben cumplir tales requisitos. El artículo 743 del Estatuto Tributario dispone que la idoneidad de los medios de prueba depende de las exigencias que prevén la ley tributaria o las demás normas que regulan el hecho por demostrarse, y a falta de éstas, de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse. El decreto acusado no está creando requisitos no establecidos en la ley, pues ésta ya señaló las pruebas idóneas para el cambio de titular de inversión extranjera. Además, la Administración tiene amplias facultades de fiscalización y puede solicitar las informaciones y los documentos que considere necesarios para el efectivo cumplimiento de las normas tributarias.

Es el artículo 515 del Estatuto Tributario, y no el acto acusado, el que señala quiénes son contribuyentes del impuesto de timbre y la cuantía que da lugar al pago del mismo

El Estado tiene derecho a controlar quiénes son los dueños de las inversiones extranjeras y el cambio en la titularidad de las mismas. No existe violación de la potestad reglamentaria porque el espíritu del legislador al expedir la ley y el acto acusado fue la reactivación económica y controlar las personas que poseen inversión extranjera en Colombia.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

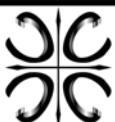
El Ministerio Público solicitó negar las pretensiones del actor por los motivos que se resumen así:

Las normas acusadas persiguen el debido cumplimiento de los artículos 326 y 327 del Estatuto Tributario, en cuanto establecen las condiciones que deben cumplir los inversionistas para autorizar el cambio de titular de la inversión extranjera. Correlativamente, los inversionistas tienen la obligación de tener los soportes de los derechos en cuya existencia y realización están interesados, al igual que conservarlos, para demostrar su capacidad económica y su calidad de sujeto de la obligación tributaria, así como para facilitar la fiscalización tributaria.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Decide la Sala sobre la legalidad del artículo 3 del Decreto 1242 de 2003, "*por el cual se reglamentan los artículos 326 y 327 del Estatuto Tributario*", en los apartes que se subrayan:

"Artículo 3°. Documentos soporte de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios. Para efectos de ejercer las facultades de fiscalización sobre la declaración tributaria que se presente por el cambio de titular de la inversión extranjera. los inversionistas extranjeros directamente o a través de su



CONCEPTOS, DOCTRINA
Y JURISPRUDENCIA



CONFECAMARAS
CONFEDERACION COLOMBIANA DE CAMARAS DE COMERCIO

representante, agente o apoderado, deberán conservar por cada operación o transacción los siguientes documentos, informaciones y pruebas soportes de la declaración, por el término establecido en el artículo 632 del Estatuto Tributario y presentarlos a la administración tributaria cuando ésta los requiera:

1 Fotocopia del contrato de venta o de la transacción correspondiente en la que conste identificación tributaria del inversionista cedente del cesionario de la sociedad receptara de la inversión extranjera, así como del activo en que está representada la inversión.

(..)

5. Contrato de compra de la inversión objeto de la transacción.

(..)"

El artículo 326 del Estatuto Tributario, adicionado con un párrafo por el artículo 90 de la Ley 788 de 2002, dispone:

"Art 326. Requisitos para la autorización de cambio de titular de inversión extranjera. Para autorizar el cambio de titular de una inversión extranjera, el organismo nacional competente deberá exigir que se haya acreditado, ante la Dirección de Impuestos Nacionales y Aduanas Nacionales, el pago de los impuestos correspondientes a la respectiva transacción o se haya otorgado garantía del pago de dicho impuesto.

PAR.-Adicionado. L. 788/2002, art 90. Para acreditar el pago de los impuestos correspondientes a la respectiva transacción, el titular de la inversión extranjera que realiza la transacción deberá presentar declaración de renta y complementarios con la liquidación y pago ,del impuesto que se genere por la respectiva operación, en los bancos autorizados, para lo cual podrá utilizar el formulario señalado para la vigencia gravable inmediatamente anterior, de lo contrario no se podrá registrar el cambio de titular de la inversión."

Por su parte, el artículo 327 *ibídem* , prescribe que el Gobierno Nacional debe fijar las condiciones en que los titulares de inversiones extranjeras deben cumplir los requisitos del artículo 326.

Pues bien, el artículo 1 del Decreto 1242 de 2003 prescribe, en términos generales, que para autorizar el cambio de titular de la inversión extranjera, quien enajene la misma debe presentar una declaración de renta por cada operación, dentro del mes siguiente a la fecha de la transacción. El artículo 2 *ib ídem* dispone que, además de los documentos exigidos por el Banco de la República para registrar el cambio de titular de la inversión, para efectos fiscales, el inversionista debe presentar al Banco los documentos que acrediten la declaración, liquidación y pago del impuesto que se genere por la respectiva operación.

De manera coherente, el artículo 3 del Decreto 1242, parcialmente acusado, prescribe que para el ejercicio de las facultades de fiscalización sobre las declaraciones de renta en comentario, los inversionistas extranjeros deben conservar, por el lapso del artículo 632 del Estatuto Tributario, varios documentos y presentarlos a la DIAN cuando ésta los solicite.

La norma acusada, entonces, no adiciona requisitos para que se autorice el cambio de titular de la inversión extranjera, como erróneamente lo entiende el actor, pues, la única exigencia continúa siendo la prevista en el artículo 326 del Estatuto Tributario, esto es, acreditar el pago del impuesto de renta que se genere por la enajenación de la inversión extranjera, por medio de la declaración y pago de ese tributo por cada operación que se realice. Cosa distinta es que, para fines tributarios, que no son otros que los de fiscalización e investigación, el inversionista extranjero deba conservar y exhibir los soportes de la declaración tributaria que se encuentra obligado a presentar, la cual, a su vez, debe reflejar la realidad de las operaciones que realiza.



CONCEPTOS, DOCTRINA
Y JURISPRUDENCIA



CONFECAMARAS
CONFEDERACION COLOMBIANA DE CAMARAS DE COMERCIO

Sin embargo, con el argumento de que la DIAN tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales y dentro de las mismas, la de verificar la exactitud de las declaraciones (artículo 684 [a] del Estatuto Tributario), no puede el Gobierno prever que dicha autoridad administrativa exija a los contribuyentes requisitos adicionales a los que legalmente debe cumplir, puesto que, con tal proceder desconoce el artículo 84 de la Constitución Política.

En concreto, cuando la norma acusada consagra que la autoridad tributaria puede exigir al inversionista extranjero que conserve y exhiba tanto la copia del contrato de venta o de la transacción correspondiente sobre la inversión, como el contrato de compra de la inversión objeto de la transacción, está creando, por acto administrativo, requisitos adicionales a los previstos en las leyes civil y mercantil para la existencia y validez de los negocios jurídicos y para la prueba de los mismos; en otros términos, está volviendo solemnes los contratos que por naturaleza son consensuales.

En efecto, en materia civil, por naturaleza (artículo 1501 del Código Civil), los contratos nacen a la vida jurídica por el solo consentimiento de las partes; basta, pues, con el simple acuerdo verbal, sin que sea necesario escrito alguno, salvo excepción legal, como ocurre con la donación entre vivos que recaiga sobre inmuebles, la hipoteca y la constitución de sociedades regulares. Y, en materia de compraventa, también la regla general es la consensualidad, salvo la venta de bienes raíces, la constitución de servidumbres y la de derechos herenciales, que son solemnes (artículo 1857 [2] del Código Civil).

Por su parte, en materia comercial, también, como regla general, rige el principio de la consensualidad (artículos 824 y 864 del Código de Comercio). Y, cuando se compraventa comercial se trata, el acuerdo en el aspecto que aquí se comenta, corre la misma suerte que el civil (artículos 822 y 905 del Código de Comercio).

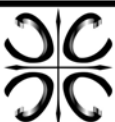
En consecuencia, no puede un acto administrativo convertir en solemne un contrato que legalmente es consensual, pues estaría excediendo el ámbito de la ley. Tampoco puede exigir que un contrato que es consensual por mandato de la ley, sea solemne para efectos de acreditar su existencia, pues ello equivale a crear una tarifa legal de prueba en asuntos en los que legalmente existe libertad probatoria.

En efecto, en materia tributaria, el artículo 743 del Estatuto Tributario prevé que la idoneidad de los medios de prueba depende, en primer lugar, de las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúen las leyes tributarias o las que regulen el hecho por demostrarse, y a falta unas y de otras, de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor del convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica.

Como la ley tributaria no consagra reglas especiales para acreditar la existencia de un contrato de compraventa de una inversión extranjera, o, en general, de los contratos por los cuales se transfiere el dominio de dicha inversión, son aplicables las disposiciones generales, esto es, las civiles, comerciales y de procedimiento civil.

En tal sentido, el artículo 1760 del Código Civil, reiterado por el 265 del Código de Procedimiento Civil, dispone que la falta de instrumento público no puede suplirse por otra prueba en los actos y contratos en que la ley requiera esta solemnidad. Además, el artículo 232 [2] del Código de Procedimiento Civil, prescribe que la prueba de testigos no podrá suplir el escrito que la ley exija como solemnidad para la existencia o validez de un acto o contrato.

En consecuencia, sólo si un contrato es solemne, puede la autoridad tributaria exigir que su existencia se acredite con dicha solemnidad. *Contrario sensu*, si es consensual, no puede pedir la DIAN que conste por escrito, pues, se repite, para su existencia y validez basta el acuerdo de las partes.



CONCEPTOS, DOCTRINA
Y JURISPRUDENCIA



CONFECAMARAS
CONFEDERACION COLOMBIANA DE CAMARAS DE COMERCIO

Así las cosas, la obligación que impone el acto acusado al inversionista extranjero de conservar fotocopia del contrato de venta o de la transacción correspondiente, al igual que del de compra de dicha inversión, no hace cosa distinta que convertir en solemnes los contratos por los cuales se transfiere el dominio de una inversión extranjera, que, por regla general, son legalmente consensuales, lo que contraviene, además, el artículo 743 del Estatuto Tributario, conforme al cual es a la ley, y no al reglamento, a quien corresponde determinar las exigencias para acreditar determinados hechos.

No sobra anotar que si el contrato por el cual se transfiere el dominio de la inversión extranjera es solemne, v gr, la cesión de cuotas sociales, el inversionista sólo puede acreditar que enajenó esos activos fijos poseídos en el país, con la escritura pública en donde conste la reforma estatutaria de cesión (artículo 362 del Código de Comercio), documento que debe inscribirse en el registro mercantil para que produzca efectos respecto de terceros y de la sociedad (artículo 366 ib). Lo anterior, porque la prueba de la formalidad, que en el ejemplo es *ad substantiam actus*, no puede ser suplida por otra, como lo prevén los artículos 265 del Código de Procedimiento Civil y 1760 del Código Civil.

Cabe advertir que el hecho de que el artículo 327 del Estatuto Tributario faculte al Gobierno para fijar las condiciones que deben cumplir los inversionistas para acreditar el cambio de titularidad de la inversión extranjera, no lo faculta para, mediante acto administrativo, convertir en solemnes los contratos que legalmente son consensuales.

Por lo demás, como lo anota el actor, el reglamento acusado en cuanto obliga siempre al inversionista a celebrar contratos por escrito para disponer de sus activos fijos, fuerza a las partes a convertirse en contribuyentes del impuesto de timbre y a que dicho impuesto se cause si el documento en el que consta la creación de obligaciones supera la cuantía prevista en la ley tributaria (artículos 515 y 519 del Estatuto Tributario).

En suma, dado que el reglamento acusado desconoció las normas superiores invocadas como violadas por el actor y, por ende, el Gobierno violó la potestad reglamentaria a él atribuida, se impone anular los apartes demandados.

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

ANÚLASE el artículo 3 del Decreto 1242 de 2003, "*por el cual se reglamentan los artículos 326 y 327 del Estatuto Tributario*", en los apartes que se subrayan:

"Artículo 3. Documentos soporte de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios. Para efectos de ejercer las facultades de fiscalización sobre la declaración tributaria que se presente por el cambio de titular de 1a inversión extranjera, los inversionistas extranjeros directamente o a través de su representante, agente o apoderado deberán conservar por cada operación o transacción los siguientes documentos, informaciones y pruebas soportes de la declaración, por el término establecido en el artículo 632 del Estatuto Tributario y presentarlos a la administración tributaria cuando ésta los requiera:

1. Fotocopia del contrato de venta o de la transacción correspondiente en la que conste: identificación tributaria del inversionista cedente, del cesionario y de la sociedad receptora de la inversión extranjera. así como del activo en que está representada la inversión.

(...)

5. Contrato de compra de la inversión objeto de la transacción.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase.

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

HECTOR J ROMERO DIAZ

LIGIA LOPEZ DIAZ

MARIA INES ORTIZ BARBOSA

JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIÉ

RAÚL GIRALDO LONDOÑO

BOGOTA, D.C., 30 DE NOVIEMBRE DE 2006



CONCEPTOS, DOCTRINA
Y JURISPRUDENCIA