

RAD: 906480

100208221-979

Bogotá, D.C. **01/07/2021**

Tema	Impuesto sobre la renta y complementarios.
Descriptores	Cambio de titularidad en inversión extranjera
Fuentes formales	Artículos 326, 555-2, 641, 643 y 793 del Estatuto Tributario Artículos 1.6.1.2.6. y 1.6.1.13.2.19. del Decreto 1625 de 2016 Artículo 2° de la Resolución DIAN No. 40 de 2020 Resolución DIAN No. 18 de 2021 Corte Constitucional, Sentencia C-690 de 1996

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 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 y cambiarias, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, la peticionaria formula unos interrogantes – los cuales se resolverán a su turno – alrededor de la situación que se transcribe textualmente a continuación:

“Ante una situación de grave enfermedad por parte de un inversionista extranjero domiciliado fuera de Colombia, la cual le impide movilizarse para realizar todos los trámites de otorgamiento de poder a un colombiano para que lo represente a efectos de obtener el RUT y presentar la declaración de renta (...) con ocasión de la enajenación de las acciones que posee en una empresa colombiana (...)” (Subrayado fuera del texto original).

Sea de precisar que la consulta se refiere a la acreditación del pago de los impuestos correspondientes a una transacción por cambio del titular de una inversión extranjera, lo cual se enmarca en el artículo 326 del Estatuto Tributario, en el artículo 1.6.1.13.2.19. del Decreto 1625 de 2016 y en la Resolución DIAN 18 de 2021 (que prescribe el formulario para la presentación de la correspondiente declaración de renta a partir del año 2021).

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes, no sin antes reiterar que no le corresponde pronunciarse sobre situaciones de carácter particular ni prestar asesoría específica:

1. **“¿Es posible que la presentación de la declaración de renta se efectúe a través de agente oficioso en Colombia? Si así fuere, ¿es posible que este agente oficioso sea por ejemplo el representante legal de la empresa receptora de la inversión en Colombia, así no sea abogado?”**

Mediante Sentencia C-690/96 la Corte Constitucional, M.P. Dr. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, manifestó:

“(…) el artículo 557 del Estatuto Tributario señala que solamente los abogados pueden actuar como agentes oficiosos para contestar requerimientos e interponer recursos, y especifica que, en el caso del requerimiento, el agente oficioso es directamente responsable de las obligaciones tributarias que se deriven de su actuación, salvo que su representado la ratifique, caso en el cual, quedará liberado de toda responsabilidad el agente. La Corte considera que se trata de una regulación razonable (...). Por su parte, el artículo 580 del mismo estatuto, en sus apartes acusados, señala que se entiende por no presentada la declaración tributaria, cuando no sea presentada en los lugares señalados para tal efecto, o cuando no se presente firmada por quien deba cumplir el deber formal de declarar, o cuando se omita la firma del contador público o revisor fiscal existiendo la obligación legal. La Corte también encuentra que en principio esos literales establecen también exigencias razonables para el cumplimiento del deber de declarar. Sin embargo, como ya se vio, estas normas no prevén expresamente la intervención de agentes oficiosos para la presentación misma de la declaración, ni toman en consideración la ocurrencia de casos fortuitos o fuerzas mayores que puedan demostrar la inculpabilidad del contribuyente.

Ahora bien (...) en aras de dar aplicación al principio de interpretación constitucional de concordancia práctica de las normas superiores, este fallo debe precisar el sentido conforme a la Carta de las normas demandadas pues, por las razones largamente expuestas en esta sentencia, la Corte considera que es inconstitucional la ausencia de consagración positiva de la fuerza mayor como causal que justifique la presentación de declaraciones extemporáneas, o en otros lugares, o por representantes, de aquellos contribuyentes que por circunstancias ajenas a la culpa no han podido cumplir personalmente la obligación de declarar. La Corte considera que en este caso la única decisión razonable a ser tomada es formular una sentencia integradora que permita subsanar la inconstitucionalidad de la actual regulación pues, conforme a los principios del debido proceso y de justicia tributaria, es deber de las autoridades administrativas y judiciales permitir a la persona demostrar que el no cumplimiento del deber de presentar la declaración tributaria no le es imputable, por ser consecuencia de hechos ajenos a su voluntad, como el caso fortuito y la fuerza mayor. En consecuencia, la Corte declarará la exequibilidad de esta norma, pero en el entendido que ella debe ser interpretada tomando en consideración las situaciones concretas de caso fortuito o fuerza mayor que puedan exculpar al contribuyente que no ha presentado la declaración tributaria en las condiciones señaladas por la ley.” (Subrayado fuera del texto original).

Con base en la reseñada jurisprudencia, esta Entidad, mediante el Concepto N° 048833 del 24 de mayo de 2000 (cuya tesis fue reiterada en los Oficios N° 103690 del 12 de diciembre de 2006, N° 000702 del 9 de septiembre de 2013 y N° 053361 del 3 de septiembre de 2014), indicó:

“De lo expresado en la sentencia resulta claro que el fundamento que se presente como justificación, debe examinarse en cada evento particular para verificar si con relación a la obligación incumplida por el contribuyente, se satisfacen las características del caso fortuito o fuerza mayor, como son: no ser imputable al mismo, no haber sido imputable por su

culpa, ser irresistible y haber sido imprevisible, requisitos que deben estar plenamente probados.

(...)

En consecuencia, y atendiendo el mandato de la Corte Constitucional, las obligaciones formales de los contribuyentes, agentes retenedores y responsables pueden ser asumidas por un agente oficioso en los casos de fuerza mayor o caso fortuito, sin necesidad de que sea abogado, entendiéndose debidamente presentada la declaración y cumplidos otros deberes formales que sean de cumplimiento obligatorio por parte del agenciado. (Subrayado fuera del texto original).

Por lo tanto, de acuerdo con la hipótesis planteada, este Despacho encuentra que se habría configurado un caso fortuito para el contribuyente – lo cual, en todo caso, deberá ser plenamente probado – que facultaría la presentación de la respectiva declaración de renta por cambio de la titularidad de la inversión extranjera por parte de un agente oficioso, aunque no sea abogado.

Sin perjuicio de lo anterior, conviene destacar el artículo 2° de la Resolución DIAN 40 de 2020 – por la cual se flexibilizaron transitoriamente algunas disposiciones con ocasión de la Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social por causa del coronavirus COVID-19 – de acuerdo con el cual los agentes oficiosos podrán inscribir ante el RUT a los inversionistas extranjeros sin domicilio en Colombia obligados a cumplir deberes formales.

Dicha disposición agrega: “La actuación del agente oficioso deberá ser ratificada por el representante legal dentro de los sesenta (60) días hábiles siguientes a la fecha del levantamiento de la Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social. La ratificación se entenderá surtida cuando se aporten todos los documentos de que trata los numerales 5 y 11 del artículo 1.6.1.2.11 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria. En caso de que los documentos indicados no sean aportados en el plazo señalado, procederá la cancelación de oficio del Registro Único Tributario –RUT de conformidad con lo establecido en el literal d) del numeral 2 del artículo 1.6.1.2.18 del Decreto 1625 de 2016” (subrayado fuera del texto original).

2. “Teniendo en cuenta que el inversionista extranjero aún no tiene RUT, operativamente ¿cómo se debe diligenciar la casilla No. 5 del Formulario 150, dispuesto por la DIAN para estos eventos?”

Es necesario que el inversionista extranjero se inscriba en el Registro Único Tributario (RUT) de manera previa a la presentación de la declaración de renta a la que se ha hecho referencia; trámite que igualmente se puede realizar a través de agente oficioso, como se desprende de lo manifestado en la respuesta al punto 1 anterior.

En efecto, el artículo 555-2 del Estatuto Tributario es claro en señalar que el RUT *“constituye el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta”*, entre otras.

Asimismo, el artículo 1.6.1.2.6. del Decreto 1625 de 2016 indica que están obligados a inscribirse en el RUT, entre otros, *“Los inversionistas extranjeros obligados a cumplir deberes formales”*.

3. “¿Existe responsabilidad solidaria en materia tributaria, para la empresa receptora de la inversión extranjera en caso de incumplimiento de la presentación de la declaración de renta por parte del inversionista extranjero que enajena sus acciones,

sin que medie previo acuerdo entre las partes sobre dicha responsabilidad? ¿Existe responsabilidad solidaria en materia tributaria, para el comprador de acciones (residente o no residente) de una empresa colombiana y cuyo enajenante es un no residente, en caso de incumplimiento de la presentación de la declaración de renta para el cambio de titularidad, sin que medie previo acuerdo entre las partes sobre dicha responsabilidad?

Suponiendo que el inversionista extranjero sí cuenta con RUT, ¿existe responsabilidad solidaria en materia tributaria para el apoderado que aparece en la página 3 del RUT, en caso de incumplimiento de la presentación de la declaración de renta para el cambio de titularidad de acciones en Colombia, sin que medie previo acuerdo entre las partes sobre dicha responsabilidad?"

En el Oficio N° 034765 del 4 de diciembre de 2015 se explicó:

"(...) cuando una sociedad extranjera inversionista en Colombia, tiene un apoderado general en el país o un mandatario o apoderado especial para asuntos tributarios o un agente exclusivo de negocios, éste debe cumplir con las obligaciones que le corresponden; el incumplimiento conlleva la responsabilidad solidaria por las obligaciones sustanciales y formales dejadas de cumplir.

Cabe observar adicionalmente, que si el inversionista del exterior enajena total o parcialmente su inversión, esta transacción implica el cambio de titularidad de la misma y, por consiguiente, debe presentar la respectiva declaración en los bancos y demás entidades autorizadas, ubicados en el territorio nacional, liquidando y pagando el impuesto de renta que corresponde a esta operación, según dispone el artículo 326 del Estatuto Tributario en concordancia con el artículo 327 ibídem y el decreto reglamentario correspondiente.

En este evento, aplica lo anteriormente señalado, por lo tanto, la declaración podrá ser presentada a través de los apoderados generales o los mandatarios o apoderados especiales para fines tributarios o por los agentes exclusivos de negocios en Colombia. Así mismo cabe la responsabilidad solidaria en caso de incumplimiento.

Finalmente, en relación con la sociedad receptora de inversión extranjera, es preciso señalar que la misma no es responsable de las obligaciones sustanciales y formales del inversionista. No obstante, se observa que cuando la sociedad receptora de la inversión efectúe pagos o abonos en cuenta al inversionista, como se indicó arriba, debe acorde con las disposiciones legales vigentes practicar la retención en la fuente que tenga lugar, si no la práctica será responsable en los términos del artículo 370 del Estatuto Tributario, que establece:

'Artículo 370. Los agentes que no efectúen la retención, son responsables con el contribuyente. No realizada la retención o percepción, el agente responderá por la suma que está obligado a retener o percibir, sin perjuicio de su derecho de reembolso contra el contribuyente, cuando aquél satisfaga la obligación. Las sanciones o multas impuestas al agente por el incumplimiento de sus deberes serán de su exclusiva responsabilidad.'

Así las cosas, si bien la sociedad receptora de la inversión no es responsable solidario por las obligaciones fiscales de los inversores, debe, sin embargo, en cumplimiento de la ley practicar las retenciones en la fuente que tengan lugar. En caso de omitir esta obligación,

el agente responde al Estado por los valores dejados de retener y sus intereses de mora, sin perjuicio que el agente puede repetir contra el contribuyente. Esta responsabilidad surge para el receptor de la inversión en virtud de las obligaciones que le corresponden en su calidad de agente retenedor.” (Subrayado fuera del texto original).

Esto sin perjuicio de la responsabilidad solidaria prevista en el literal g) del artículo 793 del Estatuto Tributario, de acuerdo con la cual, responden con el contribuyente por el pago del tributo *“Las personas o entidades que hayan sido parte en negocios con propósitos de evasión o de abuso, por los impuestos, intereses y sanciones dejados de recaudar por parte de la Administración Tributaria”* (subrayado fuera del texto original). Esto también sin perjuicio de la aplicación de las normas anti-abuso consagradas en los artículos 869 y siguientes del Estatuto Tributario, cuando haya lugar a las mismas.

4. “¿Cuáles son las sanciones aplicables en caso de incumplimiento de la presentación de la declaración de renta por parte del inversionista extranjero que enajena las acciones que posee en una empresa colombiana?”

Acorde con el artículo 1.6.1.13.2.19. del Decreto 1625 de 2016, *“El titular de la inversión extranjera que realice la transacción o venta de su inversión, deberá presentar, dentro del mes siguiente a la fecha de la transacción o venta, ‘Declaración de renta por cambio de titularidad de la inversión extranjera’, con la liquidación y pago del impuesto que se genere por la respectiva operación, utilizando el Formulario que para el efecto prescriba la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN”* (subrayado fuera del texto original).

Por ende, en caso de haberse presentado extemporáneamente, resultaría aplicable la sanción por extemporaneidad prevista en el artículo 641 del Estatuto Tributario (o 642 si se presenta con posterioridad al emplazamiento); en tanto que, de no haberse presentado, encontrándose el contribuyente en una situación de omisión, sería aplicable la sanción por no declarar de que trata el artículo 643 *ibidem*. En ambos casos, siendo necesario liquidar, adicionalmente, los intereses moratorios a que hubiera lugar.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, 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, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” – “Doctrina”–, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Cra. 8 N° 6C-38, Piso 4, Edificio San Agustín
Bogotá D.C.

Proyectó: Adriana Chethuan
Revisó: Alfredo Ramírez Castañeda