



Oficina Jurídica

Bogotá D.C.
53011

2001 NOV 29 17 03 30
Concepto N°:
Area: Tributaria

NIVEL CENTRAL
103857
PROMA

Ref.- Consulta No. 041536 y 41537 de 12 de junio de 2001

TEMA : Procedimiento

DESCRIPTORES: Sujetos pasivos

FUENTES

FORMALES: Art. 17 E.T.
Art. 8° Ley 633/2000

De conformidad con el artículo 11 del Decreto 1265 de 1999 en concordancia con el artículo 1° de la Resolución 5467 del año 2001, este Despacho es competente para absolver de manera general las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales. En este sentido se emite el presente concepto.

PROBLEMA JURÍDICO:

¿Estaba obligado a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable de 1999 el Fondo para la Reconstrucción y Desarrollo del Eje Cafetero "FOREC"?

TESIS JURÍDICA:

El Fondo para la Reconstrucción y Desarrollo del Eje Cafetero "FOREC" si estaba obligado a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable de 1999.

INTERPRETACIÓN JURÍDICA:

Solicita el consultante la reconsideración de los conceptos números 032844 y 035763, del 24 de abril y del 4 de mayo de 2001, respectivamente, mediante los cuales se conceptuó y ratificó por este Despacho, que el Fondo para la Reconstrucción del Eje Cafetero "FOREC" es contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable de 1999.

Se argumentan como fundamentos de la petición de reconsideración, los siguientes:

- 1- La interpretación sistemática y teleológica del artículo 8° de la Ley 633 de 2000 conduce a señalar, que el FOREC no es contribuyente desde su creación en razón a que su objeto, naturaleza y recursos no han variado, y como la norma no hace ninguna diferenciación respecto a su vigencia, no puede inferirse un tratamiento diferente para el año de 1999, por cuanto donde la ley no distingue no le es dable distinguir al interprete.
- 2- Que habiéndose creado el FOREC como un instrumento administrativo ágil y con carácter temporal para administrar recursos públicos, donaciones y recursos provenientes de créditos canalizados para la recuperación de la Zona afectada, no es un fondo que genere tributariamente ingresos, sino que administra recursos esencialmente públicos, destinados a un fin público de interés general. Dados los cuestionamientos por interpretaciones de las normas anteriores a la Ley 633 de 2000 en el sentido de considerar al FOREC como sujeto pasivo del Impuesto sobre la renta y complementarios, fue necesario clarificar su situación expresamente.
- 3- Según lo prescribe el artículo 22 del Estatuto Tributario, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, entre otros, los establecimientos públicos y los demás establecimientos oficiales descentralizados, siempre y cuando no se señalen en la ley como contribuyentes. Al crearse el FOREC como una entidad de naturaleza especial de orden nacional adscrita al Departamento Administrativo Presidencia de la República, de acuerdo con el artículo 38 de la Ley 489 de 1998, es una entidad descentralizada de la Administración pública nacional y por consiguiente no es sujeto pasivo del Impuesto sobre la renta y complementarios. Por su naturaleza, al ser una entidad descentralizada del orden nacional de creación legal, con personería jurídica, autonomía patrimonial y financiera, coincide con la de los establecimientos públicos, y los establecimientos públicos no son sujetos pasivos del impuesto sobre la renta y complementarios; por tanto FOREC no lo es.

- 4- La Corte Constitucional en Sentencia C -218 de 1999 señala que con la creación del FOREC se está modificando la estructura de la administración nacional y por tanto se encuentra incluida dentro del artículo 22 del Estatuto Tributario, solo que, por tratarse de una modificación posterior al Estatuto citado no podía estar contemplado expresamente en la norma.
- 5- El FOREC es un fondo público no contribuyente de acuerdo con el artículo 17 del Estatuto Tributario, puesto que siendo un fondo público creado por ley y estando adscrito a la Presidencia de la República, forma parte de la administración pública y sus recursos son esencialmente públicos, no provienen de impuestos nacionales destinados a él por disposiciones especiales, pues son partidas del presupuesto nacional

El Fondo administra sus recursos, dado que el Consejo Directivo tiene como función "Adoptar los planes y programas que deben ejecutarse con cargo a los recursos del Fondo", y aunque subcontrata funciones operativas, como los pagos y programas de vivienda dado que no dispone de estructura administrativa propia, es responsable de la administración.

Mediante escrito del 23 de agosto de 2001 se reitera lo expuesto, haciendo énfasis en que todos los ingresos del FOREC por el año gravable de 1999 son exclusivamente de origen público, toda vez que provinieron del Presupuesto General de la Nación, de créditos de la Banca Multilateral, y de donaciones que en esencia son ingresos para terceros, los cuales simplemente administra.

En relación con lo expuesto, el Despacho considera:

- 1- El Decreto N° 197 de 1999, por medio del cual se creó el Fondo, no precisó la situación fiscal del mismo respecto del Impuesto sobre la renta y complementarios, mientras que si lo hizo frente al impuesto de timbre nacional en su artículo 6°. La condición de no contribuyente del Impuesto sobre la renta no puede derivarse de la interpretación de la ley. Los no contribuyentes se encuentran señalados expresamente en ella, razón por la cual no puede, por vía de interpretación, hacerse extensiva una disposición como se pretende respecto de los establecimientos públicos por razones de similitud de su estructura y condición de entidad descentralizada, aspectos que fueron objeto de amplio análisis en el Oficio N° 035933 del 4 de mayo de 2001 suscrito por el Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales y dirigido al Señor Contralor General de la República

Aún en el evento de que se tratara de un establecimiento público, el mismo artículo 22 del Estatuto Tributario claramente prescribe, que las entidades que allí menciona no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y

complementarios, siempre y cuando no se señalen en la ley como contribuyentes.

Ahora bien, la H. Corte Constitucional en Sentencia C- 218/99 al analizar la composición del Consejo Directivo del Fondo precisó su naturaleza al indicar: "Por su parte, el artículo 210 ibídem dispone, en lo relativo a entidades del orden nacional descentralizadas - como es la que se examina - que los particulares pueden cumplir funciones administrativas en las condiciones que señale la ley ."

Y en otro aparte de la misma Sentencia se señala al analizar el manejo, disposición e inversión de los bienes del Fondo, que "Se trata de unificar el manejo, disposición e inversión de tales bienes, orientándolos hacia los fines de la Emergencia, lo cual simultáneamente implica que, mediante norma legal, se autoriza el traslado de los mismos de un Fondo público a otro. Para ello no sería suficiente un acto meramente administrativo sino un precepto de la misma jerarquía del que estableció el Fondo de Calamidades (Decreto Ley 1547 de 1984) y ese carácter lo tiene el que se examina, cuya constitucionalidad no se remite a duda en el sentir de la Corte, habida cuenta de su conexidad con los casos que el ejecutivo pretende comparar."

Es así como, tratándose de una entidad descentralizada del orden nacional, calificada como Fondo Público su tratamiento fiscal ha de ser como tal. En efecto, el artículo 17 del Estatuto Tributario prescribe que los fondos públicos, tengan o no personería jurídica, son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios cuando sus recursos provengan de impuestos nacionales destinados a ellos por disposiciones legales o cuando no sean administrados directamente por el Estado; para tales efectos se asimilan a sociedades anónimas. Aspecto relevante es, por tanto, la existencia de contratos de fiducia mercantil para su administración, ante la inexistencia de planta administrativa en su estructura.

- 2- Tampoco puede deducirse esta condición del hecho de que el fondo esté adscrito a la Presidencia de la República. Cuando se predica la condición de adscrito se refiere al grado de tutela que se ejerce sobre el. Ahora bien, tratándose de fondos, la naturaleza de los recursos y su origen reviste excepcional importancia para determinar la calidad o no de contribuyente, como también la tiene la determinación de quien los administra, teniendo en cuenta las disposiciones del artículo 17 del Estatuto Tributario.
- 3- La prescripción del artículo 8° de la Ley 633 de 2000 confirma que para tener la condición de no contribuyente, se requiere de norma que de manera taxativa así lo establezca. Si la intención del legislador hubiere sido la de establecer que antes y después de la vigencia del artículo 8° de la Ley 633 de 2000 el Fondo

no era contribuyente, así se habría expresado en la Ley como se hizo mediante el artículo 118 lb. al interpretarse con autoridad en tal sentido respecto a los Fondos Agropecuarios y Pesqueros de que trata el Capítulo V de la Ley 101 de 1993 y del Fondo de Promoción Turística de que trata la Ley 300 de 1996.

En cuanto a la vigencia del artículo 8° de la Ley 633 de 2000 debe precisarse, que las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza y acuerdo, tal como lo señala el artículo 338 de la Constitución Política.


No obstante lo anterior, la Honorable Corte Constitucional en Sentencia C.185 de 1997, respecto de las disposiciones relativas a los impuestos de periodo, precisó:

...."Así pues, las derogaciones tributarias, cuando benefician al contribuyente, tiene (sic) efecto general inmediato y por tanto, principian a aplicarse a partir de la promulgación, a menos que el legislador de manera expresa advierta lo contrario".

Es igualmente principio general, que toda disposición que prevéa tratamientos de beneficio, es de aplicación e interpretación restrictiva, razón por la cual, no puede indicarse como se pretende, que el artículo 8° de la Ley 633 prescribe que el FOREC no ha sido ni es contribuyente. Como se indicó y basados en la Sentencia de la Corte Constitucional de que se hizo mérito, solo a partir del año gravable 2000 el FOREC no es sujeto pasivo del Impuesto a la renta y complementarios.

Con base en estas consideraciones este despacho concluye reiterando, que el FOREC tiene el carácter de contribuyente por el año gravable de 1999 y solo alcanza la condición de no contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios a partir del año gravable 2000. Se confirman, en consecuencia, los Conceptos números 032844 y 035763, del 24 de abril y del 4 de mayo de 2000, respectivamente.

Atentamente,


CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
Jefe Oficina Jurídica
Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales