

## Concepto 25956 del 2018 Septiembre 14

### Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Con el oficio de la referencia se formulan varios interrogantes, así:

#### 1. ¿Qué norma faculta a la DIAN y su dirección de aduanas para decretar o declarar la inexistencia de una persona jurídica?

El artículo 1º del Decreto 4048 del 2008 fija la competencia de la Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales, bajo la cual desarrolla las siguientes funciones:

“La administración de los impuestos de renta y complementarios, de timbre nacional y sobre las ventas; los derechos de aduana y los demás impuestos internos del orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado”...

**y administración de la gestión aduanera, incluyendo la aprehensión, decomiso** o declaración en abandono a favor de la Nación de mercancías y su administración y disposición”.

Igualmente, le corresponde el control y vigilancia sobre **el cumplimiento del régimen cambiarlo en materia de importación** y exportación de bienes y servicios, gastos asociados, a las mismas, financiación en moneda extranjera de importaciones y exportaciones, y subfacturación y sobre facturación de estas operaciones” (resaltado nuestro).

De la norma citada se advierte que no existe facultad legal expresa que permitan a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales declarar o decretar la inexistencia de personas jurídicas.

Ahora bien, en ejercicio de los controles aduaneros que competen a la entidad, y en particular los procedimientos para la aprehensión y el decomiso de las mercancías; en el artículo 550 del Decreto 390 del 2016, modificada por el artículo 150 del Decreto 349 del 2018, se encuentra prevista la causal que dispone:

“ART. 550.—Causales de aprehensión y decomiso de mercancías. Dará lugar a la aprehensión y decomiso de las mercancías, la ocurrencia de cualquiera de los siguientes eventos: (...).

8. Cuando se hubieren introducido al territorio aduanero nacional mercancías cuyo consignatario o destinatario o importador o declarante **sea una persona**

**inexistente** o cuando no obstante su existencia no hubiera autorizado o realizado la operación. (...)”.

De la norma transcrita se evidencia que la aprehensión de la mercancía procede en los siguientes eventos:

- a) Cuando la persona que obre como consignatario o destinatario, importador o declarante sea inexistente, y
- b) Cuando, no obstante su existencia, no hubiera autorizado o realizado la operación de comercio exterior.

Por lo anterior, se precisa que expedida el acta de aprehensión en la cual se indique la causal antes señalada, se da inicio al procedimiento administrativo para decidir acerca del decomiso de la mercancía, para lo cual:

La administración deberá realizar la correspondiente investigación con el fin de establecer si la mercancía de procedencia extranjera permanece o circula legalmente dentro del territorio nacional, o,

Que, partiendo de los elementos materiales probatorios, se establezca que el consignatario o destinataria o importador o declarante es una persona inexistente, o existiendo no hubiere autorizado o realizado la operación de comercio exterior.

Dando lugar a mantener la causal de aprehensión y continuar con el procedimiento administrativo.

**2. ¿Al no existir norma especial para que la DIAN y sus direcciones de aduanas puedan declarar la inexistencia de una persona jurídica, tendría que existir una nueva ley o reforma tributaria para que la entidad pueda tener esa facultad?**

Acerca de su inquietud, podemos señalar, que las entidades públicas solo pueden ejercer las funciones determinadas por la ley y sus respectivos decretos reglamentarios.

**3. ¿Puede la DIAN y sus direcciones de aduanas, declarar la suspensión del RUT de una persona jurídica, par el hecho que no presente su contabilidad, en una visita de confirmación de domicilio fiscal o aduanero, el cual coincide en forma exacta con el reportado en el RUT, desconociendo los parámetros de la legislación tributaria, contemplados en los artículos 1.6.1.2.12 y 654 y**

**siguientes, así como el 658-3 del estatuto tributario, y el artículo 15 del Decreto 2649?**

Los hechos y sanción por irregularidades en la contabilidad se encuentran en los artículos 654 y 655 del estatuto tributario, así:

“Hechos irregulares en la contabilidad. Habrá lugar a aplicar sanción por libros de, contabilidad, en los siguientes casos:

- a) No llevar libros de contabilidad si hubiere obligación de llevarlos.
- b) No tener registrados los libros principales de contabilidad; si hubiere obligación de registrarlos.
- c) **No exhibir los libros de contabilidad, cuando las autoridades tributarias lo exigieren.**
- d) Llevar doble contabilidad
- e) No llevar los libros de contabilidad en forma que permitan verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones.
- f) Cuando entre la fecha de las últimas operaciones registradas en los libros, y el último día del mes anterior a aquel en el cual se solicita su exhibición, existan más de cuatro (4) meses de atraso”.

“Sanción por irregularidades en la contabilidad. Sin perjuicio del rechazo de los costos, deducciones, impuestos descontables, exenciones, descuentos tributarios y demás conceptos que carezcan de soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, la sanción por libros de contabilidad será del medio por ciento (0.5%) del mayor valor entre el patrimonio líquido y los ingresos netos del año anterior al de su imposición, sin exceder de 20.000 UVT.

Cuando la sanción a que se refiere el presente artículo, se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado del acta de visita a la persona o entidad a sancionar, quien tendrá un término de un (1) mes para responder.

PAR.—No se podrá imponer más de una sanción pecuniaria por libros de contabilidad en un mismo año calendario, ni más de una sanción respecto de un mismo año gravable”.

Al respecto consideramos pertinente remitir la doctrina que se encuentra vigente, así: oficio DIAN 62604 del 2009, oficio DIAN 5690 del 2008 y Concepto DIAN 42 del 2007.

De otra parte, en lo relacionado con la verificación de la información y la suspensión del RUT, se deben tener en cuenta los artículos 11 y 15 del Decreto 2460 del 2013 que fueron compilados en el Decreto Único Reglamentario 1625 del 2016, así:

ART. 1.6.1.2.12.—Verificación de la información en el registro único tributario, RUT. Las direcciones seccionales, de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, a través de las áreas de gestión de asistencia al cliente o quien haga sus veces, podrán realizar visitas previas o posteriores a la formalización de la inscripción, actualización o cancelación en el registro único tributario, RUT, con el fin de verificar la información suministrada por el interesado. En caso de constatar que los datos suministrados son incorrectos o inexactos se remitirá la información al área de fiscalización de la respectiva dirección seccional para adelantar el procedimiento establecido en el artículo 658-3 del estatuto tributario.

Cuando a través de visita de verificación, posterior a la formalización, se establezca que la dirección informada no existe o no es posible ubicar al contribuyente en el domicilio informado, el área de asistencia al cliente o quien haga sus veces, podrá suspender mediante auto la inscripción en el registro único tributario, RUT, hasta que el interesado informe los datos reales de ubicación.

PAR.—Cuando en cualquiera de los procesos de competencia de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, se establezca mediante visita que la dirección informada por el inscrito en el registro único tributario, RUT, no existe o no es posible ubicarlo en el domicilio informado, el área respectiva podrá mediante auto suspender la inscripción en el registro único tributario, RUT, hasta que el interesado informe los datos reales de ubicación.

Copia del auto de suspensión de la inscripción en el registro único tributario, RUT, se remitirá al área de asistencia al cliente o quien haga sus veces, de la dirección seccional de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, correspondiente, para que se registre la orden.

ART. 1.6.1.2.16.—Suspensión de la inscripción en el registro único tributario (RUT). Es una actuación prevista en el artículo 555-2 del estatuto tributario, mediante la cual la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) suspende temporalmente la inscripción de los obligados, en el registro único tributario (RUT), por orden judicial o administrativa declarada por autoridad competente o cuando mediante visita de verificación se constate que la dirección informada por el inscrito no existe o no es posible ubicarlo en el domicilio informado.

De las normas antes señaladas, se advierte que los hechos para imponer la sanción por irregularidades en la contabilidad y las causales previstas para suspender el RUT son independientes; razón por la cual, ante el incumplimiento en la forma de llevar la contabilidad y la verificación de la información suministrada en el RUT acarrea cada una la respectiva sanción.

Por lo anterior, estas irregularidades no conllevan a considerar que es una persona inexistente.

#### **4. ¿Qué consecuencias jurídicas acarrearía a un funcionario aduanero que desconozca las normas anteriormente enunciadas y persista en la suspensión del RUT, por el solo hecho que la persona jurídica no presentó su contabilidad en una visita aduanera?**

Las faltas y las consecuencias jurídicas disciplinarias por las actuaciones de los funcionarios públicos, están expresamente señaladas en la Ley 734 del 2002 Código Disciplinario Único.

Al respecto se debe indicar que es la ley la que fija las consecuencias de la inobservancia de las obligaciones o de los deberes legales y, conforme al artículo 6 superior, a los funcionarios públicos les corresponde acatar la Constitución y la Ley, de tal suerte que, si su actuar no se ciñe a tales presupuestos, estarán incurso en su violación, con las consecuencia que de allí se deriven, que en todo caso

corresponde investigar y sancionar, de ser el caso, a las autoridades disciplinarias competentes.

**5. ¿La suspensión del RUT, que tiene su origen en la no presentación de los libros contables, genera como consecuencia jurídica la inexistencia de una persona jurídica, y la aprehensión de una mercancía?, si esto es cierto ¿qué norma fundamenta dicha actuación?**

La pregunta parte de un supuesto que no corresponde con las normas antes señaladas para la sanción por no exhibir libros contables y las causas para la suspensión del RUT; circunstancias que no están relacionadas con la causal de aprehensión y decomiso de mercancías prevista en el numeral 8º del artículo 550 del Decreto 390 del 2016, antes transcrito.

**6. ¿Cuál sería el procedimiento para declarar la inexistencia de una persona jurídica, y que autoridad tiene esa facultad?**

Corno se señaló previamente, entre las competencias asignadas a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, no se encuentra el declarar la inexistencia de las personas jurídicas; razón por la cual, no existe procedimiento alguno sobre el particular en esta Entidad.

Al respecto resulta pertinente traer a colación lo señalado por la Superintendencia de Sociedades en Concepto Jurídico 122686 del 2009, así:

“(…) El artículo 101 del mismo código, determina los requisitos de fondo del contrato de sociedad, estableciendo al efecto: para que el contrato de sociedad sea válido respecto de cada uno de los asociados será necesario que de su parte haya capacidad legal y consentimiento exento de error esencial, fuerza o dolo, y que las obligaciones que contraigan tengan un objeto y una causa lícitos. Por consiguiente cuando se cumplen con arreglo a la ley los elementos que constituyen los requisitos de fondo, existirá un contrato válidamente celebrado, e igualmente para determinar si del mismo surge una sociedad, basta verificar la concurrencia de los presupuestos esenciales que prevé el artículo 98 citado.

Por su parte, los artículos 111 y 112 ibídem, en su orden establecen la necesidad de inscribir en el registro mercantil de la cámara de comercio del domicilio la copia de la escritura social, e igualmente en el registro de instrumentos públicos cuando

se hagan aportes de inmuebles o derechos reales relativos dichos bienes, o se establezcan gravámenes o limitaciones sobre los mismos, advirtiendo el segundo que mientras no se haga el registro de la escritura en la cámara de comercio, el contrato en los términos del artículo 901 ibídem, será inoponible a terceros, aunque se haya consumado la entrega de los aportes de los socios, lo que implica que si bien el negocio jurídico no produce efectos respecto de terceros, no por ello se afecta la subsistencia del contrato, ni por ende de la sociedad.

De lo expuesto se desprende que si el contrato que es ley para las partes, da origen a la sociedad y esta una vez constituida por escritura pública, forma un sujeto de derecho distinto de los socios, dotado de todos los atributos inherentes a la personalidad jurídica, la misma solamente podrá extinguirse cuando el patrimonio social se liquide, una vez disuelta por la ocurrencia de las causales de disolución previstas en los estatutos sociales o en la ley, según el tipo societario adoptado. (...).”

Conforme a lo expuesto, se puede inferir que, para oponibilidad a terceros, constituida la persona jurídica es un imperativo legal inscribir la escritura en la cámara de comercio del lugar de su domicilio social y la pérdida de la personalidad jurídica está sujeta a la liquidación del patrimonio social, por causales previstas en los estatutos sociales o en la ley.

La jurisprudencia del Consejo de Estado<sup>(1)</sup>, ha precisado cuando desaparece o se extingue la persona jurídica, a saber:

(1) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. Bogo, D.C., veintitrés (23) de abril de dos mil quince (2015). Radicación: 25000232700020320037801 (20688). Actor: Abrenuncio S.A. (liquidada) (NIT 830.05-1-823-1). Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN.

“De acuerdo con el artículo 98 del Código de Comercio, una vez constituida legalmente, la sociedad forma una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados. Así, la sociedad es una persona jurídica con capacidad para ser sujeto de derechos y obligaciones, y, por consiguiente, para ser parte en un proceso, atributo que conserva hasta tanto se liquide definitivamente,

esto es, se apruebe la cuenta final de su liquidación y se inscriba este acto en el registro mercantil, momento en el cual desaparece o se extingue la persona jurídica<sup>(2)</sup>”.

(2) Sentencia del 11 de junio del 2009, Exp. 16339, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Sobre el momento en que se extingue o desaparece la persona jurídica, la Sala precisó lo siguiente<sup>(3)</sup>:

(3) Sentencia del 30 de abril del 2014, Exp. 19575, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

“Refiriéndose a este tema, la Superintendencia de Sociedades indicó que con la inscripción en el registro mercantil de la cuenta final de liquidación, “desaparece del mundo jurídico la sociedad, y por ende todos sus órganos de administración y de fiscalización si existieren, desapareciendo así del tráfico mercantil como persona jurídica, en consecuencia no puede de ninguna manera seguir; actuando ejerciendo derechos y adquiriendo obligaciones”, y “al ser inscrita la cuenta final de liquidación en el registro mercantil, se extingue la vida jurídica de la sociedad, por tanto mal podría ser parte dentro de un proceso una persona jurídica que no existe”<sup>(4)</sup>.

(4) Oficio 220-036327 de 21 de mayo del 2008 de la Superintendencia de Sociedades.

En idéntico sentido, frente al momento de la extinción de la sociedad, en reciente concepto la Superintendencia de Sociedades precisó lo siguiente<sup>(5)</sup>:

(5) Oficio 220-111154 del 17 de julio del 2014.

“¿En qué momento se extingue completamente la sociedad?

“(…) solo con la inscripción en el registro mercantil del acta contentiva de la cuenta final de liquidación (no antes) la sociedad se extingue del mundo jurídico y por ende, todos sus órganos de administración y de fiscalización si existieren; esto es que a Partir de ahí desaparece del tráfico mercantil como tal y en consecuencia, **no puede ejercer derechos ni asumir obligaciones, máxime que su matrícula ha de cancelarse**”.

(…).

7. ¿Cuándo desaparece la sociedad, como sujeto de derecho?



**“(…) es cuando se surta la inscripción en el registro mercantil de los documentos correspondientes a la cuenta final de liquidación, que la sociedad para todos los efectos desaparece como sujeto de derecho y con ella, los órganos a través de los cuales actúa, lo que a su turno implica que el liquidador ostentará hasta entonces el carácter de representante legal y en tal virtud estará llamado a responder y actuar en nombre de la misma” (resalta la Sala)”.**

**7. ¿Al no existir norma jurídica que faculte a la DIAN y a sus direcciones de aduanas, para declarar la inexistencia de una persona jurídica, que sentido y que asidero jurídico tiene la causal 8 del artículo 150 del Decreto 349 del 2018, tendría que ser esta causal reconsiderada, y declarada ineficaz?**

La UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN no tiene la facultad de declarar la inexistencia de las personas jurídicas; por esta razón, como se señaló en el punto 1 de este escrito, el proceso administrativo de aprehensión y decomiso está orientado a decidir y resolver acerca de la legal introducción y permanencia de la mercancía extranjera en el territorio aduanero nacional.

Por lo anterior, para efectos de aplicar la causal prevista en el numeral 8º del artículo 550 del Decreto 390 del 2016, se deberá tener en cuenta lo señalado en el artículo 117 del Código de Comercio, así:

**“Prueba de la existencia, cláusulas del contrato y representación de la sociedad. La existencia de la sociedad y las cláusulas del contrato se probarán con certificación de la cámara de comercio del domicilio principal, en la que constará el número, fecha y notaría de la escritura de constitución y de las reformas del contrato, si las hubiere; el certificado expresará, además, la fecha y el número de la providencia por la cual se le concedió permiso de funcionamiento y, en todo caso, la constancia de que la sociedad no se halla disuelta.**

Para probar la representación de una sociedad bastará la certificación de la cámara respectiva, con indicación del nombre de los representantes, de las facultades conferidas a cada uno de ellos en el contrato y de las limitaciones acordadas a dichas facultades, en su caso”.

En este orden de ideas, resulta lógico sostener que, para la aplicación de la causal aludida, debe estar probada la inexistencia de la persona jurídica; de no ser así, es evidente que no se cumple uno de los presupuestos normativos para su aplicación.

**8. ¿A través de qué documento se demuestra la existencia de una persona jurídica?**

Para efectos de probar la existencia de la persona jurídica se debe acudir a lo previsto en el artículo 117 del Código de Comercio, antes citado.

**9. ¿Cómo se desvirtúa la existencia de una persona jurídica?**

De manera objetiva se desvirtúa la 'existencia de una persona jurídica, probando que no se encuentra legalmente constituida, sea por tener socios suplantados, fallecidos o inexistentes, o por no cumplir con las formalidades expresamente señaladas para constituirse en persona jurídica. También es inexistente persona jurídica cuando se inscribe la cuenta final de liquidación, o cuando la autoridad competente lo establezca.

---