

Bogotá D. C., 11 de agosto de 2005

CONCEPTO 003 DE 2005

Doctor:

000000000000000000

000000000000000000

000000000000000000

Bogotá D.C.

Ref.: Consulta de fecha 21 de febrero de 2005

Radicación: 0063

En desarrollo de lo previsto en el Artículo 23 de la Resolución 001 de 2001 expedida por el Consejo Técnico de Contaduría Pública y cumplido el trámite previsto en esta disposición, respondemos su consulta de la referencia, en la cual se plantea:

El consultante solicita al Consejo, en forma general, pronunciarse sobre los siguientes temas:

PREGUNTAS NÚMEROS 1 Y 2:

1. *“RÉGIMEN LEGAL DE LOS BIENES RECIBIDOS EN DONACIÓN”*
2. *“Base para el registro contable”*

RESPUESTA:

La misión del Consejo Técnico de la Contaduría Pública como Órgano de dirección de la profesión contable es la orientación técnico - científica de la misma y entre otras funciones para el **ejercicio profesional** de los Contadores; es lógico que se haga dicho ejercicio dentro de la normatividad legal vigente en el país y que como bien lo señala tanto el artículo 8 como el 37 de la Ley 43 de 1990, es función de los Contadores Públicos cumplir las normas legales, por lo cual no escapa al tratamiento contable el conocimiento de la normatividad en la cual se enmarcan las donaciones las cuales, además, para efectos tributarios deben ser certificadas por el Revisor Fiscal de la persona jurídica beneficiaria de dicha donación o donatario.

Así, las donaciones deben enmarcarse principalmente dentro de lo preceptuado entre otras normas, por: Constitución Política, artículos 62 y 355; Código Civil artículos: 1443 a 1493, vistos en concordancia con los artículos 633 a 652 del



CONSEJO TÉCNICO
DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA

mismo; Decreto 2649 de 1993, artículos: 10, 11, 12, 15, 18, 35, 37, 47, 49, 50, 51, 57, 64, 115, 118 y 136; Decreto 2650 de 1993, artículo 14 y 15; Decreto 684 de 1989 (Estatuto Tributario), artículos: 125, 125.1, 125.2, 125.3, 125.4; Ley 30 de 1992, artículo 116; Decreto Extraordinario 1965 de 1989, artículo 6; Ley 488 de 2002, artículo 96; Decreto Reglamentario 540 de 2004, artículos 1, 2 y 4. Igualmente los diferentes planes de cuentas establecidos para diferentes sectores económicos.

La base para el registro contable de las donaciones es el valor por el cual se entregan y reciben éstas, dependiendo de la naturaleza del bien o activo, bien sea en dinero o en especie, como lo indican los artículos 47, 49 y 64 entre otros, del Decreto 2649 de 1993, así:

1. Dinero o título valor (cheque), por el valor en la moneda funcional, efectivamente recibido.
2. Derechos, por el valor consignado en los documentos que los soportan o avalúo técnico o valor efectivamente pagado en la formación o adquisición de los mismos si se tratase de intangibles.
3. Inversiones, por su valor de mercado en el momento de realizarse la donación.
4. Propiedades, planta y equipo, por el valor convenido por las partes, debidamente aprobado por las autoridades cuando fuere el caso o, cuando se hubiere determinado su precio, mediante avalúo.

PREGUNTA NÚMERO 3:

“SISTEMA DE CONTABILIZACIÓN TANTO PARA EL DONANTE COMO PARA EL DONATARIO”

RESPUESTA:

Entendiendo por “sistema de contabilización” el método ordenado y sistemático del registro de las operaciones o hechos económicos de una entidad o empresa, este Organismo se ha referido al tema con dos conceptos emitidos en 1996 y en 1998, los cuales para una mejor ilustración transcribimos a continuación:

Concepto 053 de junio 6 de 1996. *“En relación con el registro de las donaciones, se le manifiesta que las donaciones que reciba un ente económico se registran dentro del patrimonio como superávit de capital, cuando se reciban bienes de uso para la entidad o aportes con destino diferente al capital de*



CONSEJO TÉCNICO
DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA

trabajo. Pero, si una entidad recibe donaciones en dinero o en especie para desarrollar su objeto social como sería el de la utilización de estos bienes o incorporación de los mismos en el ciclo de actividades operacionales de la entidad, estas donaciones se contabilizan como un ingreso y a su vez, la distribución de los mismos se registra como gastos."

Concepto N° 164 de abril 3 de 1998. *"Este Organismo mediante concepto 053 del 6 de junio de 1996, cuyo texto se encuentra incluido en el libro "Doctrinas sobre Contaduría Pública", resolvió una consulta que le fue formulada sobre el particular en los siguientes términos:*

"...las donaciones que reciba un ente económico se registran dentro del patrimonio como superávit de capital, cuando se reciban bienes de uso para la entidad o aportes con destino diferente al capital de trabajo. Pero, si una entidad recibe donaciones en dinero o en especie para desarrollar su objeto social como sería el de la utilización de estos bienes o la incorporación de los mismos en el ciclo de actividades operacionales de la entidad, estas donaciones se contabilizan como ingreso y a su vez, la distribución de los mismos se registra como gastos".

No obstante que a las entidades sin ánimo de lucro no les aplica el Plan Único de Cuentas para los comerciantes, expedido por el Decreto 2650 de 1993, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 5° de dicha norma, consideramos oportuno soportarnos en el mismo para dar mayor claridad al tema consultado. En efecto, la descripción de la cuenta 3210 "Donaciones", de la clase 3 Patrimonio, modificada por el Decreto 2116 de 1996, dice que dicho rubro "Registra los valores acumulados que el ente económico ha recibido por concepto de donaciones de bienes y valores".

Se consideran superávit de capital aquellas donaciones correspondientes a bienes y valores que incrementan el patrimonio del ente ...Aquellos bienes recibidos sin contraprestación económica con el fin de atender costos o gastos de funcionamiento, se registrarán en la subcuenta 429509 - subvenciones".

La cuenta en comento (3210) identifica en las subcuentas respectivas la clase de activos que han sido recibidos como donación bien sea en dinero, en valores mobiliarios, en bienes muebles, en bienes inmuebles y en intangibles y estipula en su dinámica que se acredita "Por el valor de los valores y bienes



CONSEJO TÉCNICO
DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA

recibidos como donación".

Lo anterior significa que en las cuentas del activo se deben segregar los valores recibidos de acuerdo con las diferentes especies y aplicar una dinámica contable separada como un patrimonio especial con cuentas específicas y balanceadas entre ellas.

Lo definido por este Consejo y el Plan de Cuentas aludido es acorde con lo señalado por la norma tributaria (Art. 37 de la Ley 223 de 1995), que dio origen a los fondos objeto de la consulta, cuando dijo : "...Con los recursos obtenidos de tales donaciones, las universidades (pública o privada que sea entidad sin ánimo de lucro) deberán constituir un fondo patrimonial cuyos rendimientos se destinen exclusivamente a financiar las matrículas de estudiantes de bajos ingresos, cuyos padres demuestren que no tienen ingresos superiores a cuatro (4) salarios mínimos mensuales vigentes, y a proyectos de educación, ciencia y tecnología".

En relación con los rendimientos que genere dicha donación, por tener un fin específico deben manejarse contablemente a través de una cuenta restringida de "Fondos", abonando en forma correlativa un rubro del estado de resultados y reconociendo a la vez los gastos imputables al mismo en forma separada del movimiento normal de la entidad sin ánimo de lucro, con el propósito de identificar en todo momento su resultado económico.

Con respecto a su utilización, en la financiación señalada por la Ley, se controlará mediante un crédito a la misma cuenta de "Fondos" con el débito respectivo al rubro de Deudores, de ese patrimonio especial.

(...)

En consecuencia, las donaciones recibidas se registran como un "Superávit de Capital", y los rendimientos, gastos y corrección monetaria que las mismas generen u ocasionen se contabilizan en cuentas separadas del estado de resultados, afectando en forma correlativa un rubro del activo denominado "Fondos" que tiene el carácter de restringido y cancelando dichas cuentas nominales contra la del Superávit mencionado al cierre del ejercicio. Igualmente, las cuentas del balance deben tener un tratamiento separado como un patrimonio especial con cuentas específicas



CONSEJO TÉCNICO
DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA

balanceadas entre ellas.

.

Consideramos que con los conceptos anteriores queda resuelta su inquietud.

PREGUNTA NÚMERO 4:

“BENEFICIOS TRIBUTARIOS Y REQUISITOS PARA SU DEDUCCIÓN”

RESPUESTA:

Siendo esta materia propia de la DIAN su absolución, creemos sin embargo que con los artículos del Estatuto Tributario señalados en respuesta a su primera inquietud, queda resuelta la pregunta.

PREGUNTA NÚMERO 5:

*“EFECTOS JURÍDICOS DE LA FIRMA DEL REVISOR FISCAL EN LOS
CERTIFICADOS DE DONACIÓN (ARTICULO 125-3 E. T.)”*

RESPUESTA:

De acuerdo con lo ordenado por el Artículo 125-3 del Estatuto Tributario, “para que proceda el reconocimiento de la deducción por concepto de donaciones, se requiere una certificación de la entidad donataria, firmada por Revisor Fiscal o Contador, en donde conste la forma, el monto y la destinación de la donación, así como el cumplimiento de las condiciones señaladas en los artículos anteriores.” Lo cual quiere decir que la certificación suscrita por el Revisor Fiscal es plena prueba por la fidedignidad que legalmente le infunde, como consecuencia de lo prescrito por el artículo 10 de la Ley 43 de 1990, el cual establece que: “*La atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en casos de personas jurídicas. Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que éstos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance.*”

Lógicamente la firma es una consecuencia de la atestación que se da sobre la donación, la cual para que goce de la suficiente credibilidad, debe incluir no solo lo



CONSEJO TÉCNICO
DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA

referente a la norma tributaria, sino lo pertinente a de dónde se toma la información, si la contabilidad que debe ser la base se lleva de conformidad con las normas legales y en los libros registrados como en los auxiliares necesarios para el buen entendimiento de aquellos, dejando prueba del examen que hizo para expedir la respectiva certificación (así lo ha reiterado el Consejo de Estado). Debe además colocar el número de su tarjeta profesional, como lo señala el artículo 3º de la Ley 43 de 1990, citada.

El contenido de la certificación en cuanto a la redacción es autónoma del Contador – Revisor Fiscal, pero debe incluir los argumentos necesarios para que el usuario de la misma pueda convencerse de la responsabilidad con que se emitió la certificación que se avala con su firma y el número de la tarjeta profesional que garantiza la confianza que en razón a la fe pública que expide, se está dando, como bien lo definen los artículos 10 y 70 de la Ley 43 de 1990.

Las consecuencias por tanto, que se derivan, de la firma impuesta por Revisores Fiscales o Contadores Públicos sobre los documentos respecto de los cuales en dicha calidad suscriben, es la de otorgar fe pública con las consecuencias que de ella se derivan y que aparecen en el parágrafo del mismo artículo 10 citado:

“Parágrafo . Los Contadores Públicos, cuando otorguen fe pública en materia contable, se asimilarán a funcionarios públicos para efectos de las sanciones penales por los delitos que cometieren en el ejercicio de las actividades propias de su profesión, sin perjuicio de las responsabilidades de orden civil que hubiere lugar conforme a las leyes.”

La Corte constitucional ayuda a comprender mejor las consecuencias jurídicas de la firma del Contador Público cuando ha señalado que: *“Cuando un contador otorga fe pública en materia contable, adquiere una responsabilidad especial frente a la colectividad y al Estado, si se tiene en cuenta la magnitud de sus atribuciones, porque no todo profesional puede **con su firma o su atestación**, establecer la presunción legal de que, salvo prueba en contrario, los actos que realiza se ajustan a los requisitos formales”*¹

PREGUNTA NÚMERO 6:

“RÉGIMEN JURÍDICO DE LA INSPECCIÓN Y VIGILANCIA DE LAS FUNDACIONES SIN ÁNIMO DE LUCRO Y DE LAS ENTIDADES DE EDUCACIÓN SUPERIOR.”

¹ Whanda Fernández León. Responsabilidad penal del contador público en el ejercicio profesional, conferencia 2001. Libro REVISORÍA FISCAL ¿Interventoría o Auditoría? de Peña B. Jesús María.



CONSEJO TÉCNICO
DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA

RESPUESTA:

Debemos puntualizar que las funciones del Consejo Técnico son las de servir como órgano consultor del Estado y de los particulares en aspectos técnico - científicos de la Contaduría Pública y para el desarrollo de su ejercicio profesional, no pudiendo extenderse a aspectos propios de otras disciplinas como sería el determinar el régimen jurídico de la inspección y vigilancia de las Fundaciones sin ánimo de lucro (sic) y de las Entidades de Educación Superior, las cuales en síntesis se recogen entre otras en el Código Civil a partir del artículo 633 y en la Ley 30 de 1992. Damos traslado, por tanto, a las autoridades competentes con el fin de que atiendan lo correspondiente en este aspecto.

PEREGUNTA NÚMERO 7:

“RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS FUNCIONES, DEBERES, OBLIGACIONES Y RESPONSABILIDAD DEL REVISOR FISCAL EN LAS FUNDACIONES SIN ÁNIMO DE LUCRO Y DE LAS INSTITUCIONES DE EDUCACIÓN SUPERIOR.”

RESPUESTA:

Las Fundaciones, como las Instituciones de Educación Superior tienen un régimen propio muy diferente en razón a su objeto para el cual se constituyen, caracterizándose por ser entidades sin ánimo de lucro, distintas de las que buscan ánimo de lucro, conocidas como sociedades. Su régimen estatutario y decisiones fundamentales, se derivan de la voluntad de sus miembros enmarcadas dentro de su propia normatividad, acorde con el Decreto 1529 de 1990 que señala el contenido mínimo de los estatutos en las sociedades de utilidad común, corporaciones, asociaciones y fundaciones, las cuales tienen la obligación de contar con Revisor Fiscal, quien a su vez por mandato legal (Ley 43 de 1990) deberá ser Contador Público y la Ley 30 de 1992 para las Instituciones de Educación Superior.

En relación con el régimen jurídico de los Revisores Fiscales, incluídos sus deberes, responsabilidades, funciones, obligaciones, inhabilidades e incompatibilidades se resumen en la Ley 43 de 1990 y en el Código de Comercio entre los artículos 203 y 217, como el marco general atinente a los mismos y el cual es acogido por analogía independientemente del tipo de Entidad donde sea obligatorio dicho Órgano, en razón a la falta de estipulación expresa en la mayoría de las entidades sin ánimo de lucro.



CONSEJO TÉCNICO
DE LA CONTADURÍA
PÚBLICA

La normatividad anterior, no obstante haber sido recogida en el estatuto mercantil, constituye la directriz, atendida no sólo por las sociedades comerciales, sino también por las personas jurídicas sin ánimo de lucro y de ella se derivan las taxativamente recogidas por otras normas legales.

La persona designada como Revisor Fiscal, de conformidad con el numeral 1 literal a) del artículo 13 de la Ley 43 de 1990, deberá ostentar la calidad de contador público y, como tal, estará obligado a observar las normas definidas en el artículo 8º de la misma Ley 43 de 1990. Cuando una norma específica establece directa o indirectamente la obligación de tener Revisor Fiscal pero no señala los deberes, funciones, responsabilidades que le son propias, por analogía se remite en cuanto a éstas al Código de Comercio, norma que desde 1971, legisló lo atinente a este Funcionario, las cuales han sido complementadas en cuanto a funciones por el Estatuto Tributario y la Ley 190 de 1995 entre otras, al igual que por el artículo 10 de la Ley 145 de 1996 en lo referente al dictamen de un Contador Público como Revisor Fiscal. Pero como se ha dicho, se extienden por analogía para su ejercicio, ante la ausencia de normas propias existentes para las Fundaciones e Instituciones de Educación Superior.

De la normatividad relacionada con el Revisor Fiscal para las Instituciones de Educación Superior, solamente el párrafo del artículo 100 de la mentada Ley 30 de 1992 le asigna la obligación de **suscribir** el acta de recibo de los aportes, conjuntamente con el Representante Legal.

La ponencia de este concepto fue presentada por el Dr. Jesús María Peña Bermúdez en sala el día 24 de mayo de 2005 y aprobada con la votación positiva de los Consejeros Harold Álvarez Álvarez, Alberto Mejía Puentes, Carlos Samuel Gómez Pérez, Jaime León Gómez, José Dagoberto Pinilla Forero y Rafael Antonio Prieto Duran.

Cordialmente,

HAROLD ÁLVAREZ ÁLVAREZ
Presidente

HAA/jrpr