

**100-sin**

Estimado Doctor del Castillo:

Mediante la presente me permito dar respuesta a su consulta acerca de la realización de donaciones por parte de sociedades comerciales, con el alcance previsto en el artículo 25 del Código Contenciosos Administrativo

**1.** En los artículos 99 y 110-4º del Código de Comercio" (en adelante "C.Co.") se establecen las reglas en virtud de las cuales en el derecho colombiano la capacidad jurídica y legal plena de las sociedades se circunscribe al desarrollo de las actividades principales que constituyan su objeto social, como quiera que es en función de ellas que los socios celebran el contrato del cual se deriva la persona jurídica que es distinta de éstos individualmente considerados. Esta Superintendencia, en el oficio AN-08891 del 23 de abril de 1987 citado en su consulta, se ha referido al sentido y alcance de las disposiciones citadas, poniendo de relieve, además, que en el artículo 196 del C. Co. se establece que **"La representación de la sociedad y la administración de sus bienes y negocios se ajustarán a las estipulaciones del contrato social, conforme al régimen de cada tipo de sociedad. (-) A falta de estipulaciones, se entenderá que las personas que representan a la sociedad podrán celebrar o ejecutar todos los actos y contratos comprendidos dentro del objeto social o que se relacionen directamente con la existencia y el funcionamiento de la sociedad" (-) Las limitaciones o restricciones de las facultades anteriores que no consten expresamente en el contrato social inscrito en el registro mercantil no serán oponibles a terceros."**

Es así como en el régimen legal vigente, los representantes de la sociedad-persona jurídica pueden celebrar o ejecutar todos los actos o contratos comprendidos dentro del objeto social o que se relacionen directamente con la existencia y funcionamiento de ella, dejando a salvo las limitaciones que se establezcan al respecto en los estatutos sociales, en los cuales, y de conformidad con lo dispuesto en el numeral sexto del artículo 110 del C. Co., se ha de expresar, entre otras cosas, **" La forma de administrar los negocios sociales, con indicación de las atribuciones y facultades de los administradores, y de las que se reserven los asociados, las asambleas y las juntas de socios, conforme a la regulación legal de cada tipo de sociedad."**

Para referirse a su consulta es necesario entonces precisar si las sociedades pueden donar y, en caso afirmativo, si las donaciones tienen que relacionarse o no directamente con el objeto social o con la existencia y funcionamiento de la sociedad; pero antes de proceder a dicho examen, hay que referirse a las cuestiones de carácter constitucional señaladas en su consulta.

**2.** En su opinión, con base en la solidaridad consagrada en el artículo 1º de la Constitución Política (en adelante "C.P. "), en los deberes sociales de los particulares previstos en su artículo 2º, así como en las obligaciones que implica la función social de la propiedad y de la empresa, en los términos de los artículos 58 y 333 de la misma, se concluye que **"las sociedades tienen capacidad para hacer donaciones siempre y cuando que éstas se enmarquen dentro del deber de solidaridad que a ellas ha impuesto la Constitución"** ; y afirma usted que también podría sostenerse que **"las donaciones solidarias, además de ser un deber constitucional de las sociedades comerciales, constituyen lo que podríamos llamar un costo social de las mismas que puede y debe ser sufragado con los recursos ordinarios que se generen en desarrollo de su empresa o actividad. Este costo, como todos los costos de las empresas, afectan el estado de pérdidas y ganancias del ejercicio dentro del cual se cause y debe reflejarse al cierre del balance como un gasto deducible de los ingresos brutos de la sociedad antes de conformar las utilidades o pérdidas que arroje dicho ejercicio, esto, claro está, sin perjuicio de las condiciones estipuladas en el estatuto tributario, que en algunos casos permiten un descuento fiscal."**

Sin desconocer las interesantes proyecciones de la argumentación que acaba de sintetizarse, esta Superintendencia estima que las donaciones "solidarias" a que usted alude no corresponden a deberes impuestos por la Constitución a las sociedades comerciales, ni encuentra situación jurídica alguna que sea asimilable a las obligaciones naturales previstas en el Código Civil (en adelante, "C.C.") vigente, como también se sugiere en otro aparte de su consulta.

a. El deber de solidaridad, así como la dignidad humana, son valores predicables de las personas naturales, que son las que "integran" a Colombia, en los términos del artículo 1º de la Carta; no obstante lo anterior, y así como la Corte Constitucional ha considerado que las personas jurídicas son titulares de algunos derechos fundamentales, no puede descartarse que, en ese orden de ideas, se sostenga que tales entes son equiparables a las personas naturales en todas aquellas cuestiones de rango constitucional en las cuales la asimilación tenga sentido, y se concluya que una de tales cuestiones sea la sujeción al deber de solidaridad, argumentación que podría usarse para fundamentar, por ejemplo, las obligaciones legales tributarias, las cuales recaen en cabeza de personas naturales y jurídicas (C.P. art. 95).

b. Pero, aun si se aceptara esa tesis, con base en ella no podría sustentarse la supuesta exigibilidad de una donación solidaria a título de deber u obligación constitucional, y menos ante la inexistencia de una

obligación legal. Si del deber genérico de la solidaridad se pretende derivar el deber u obligación específico de donar, sería necesario demostrar, no que las personas jurídicas puedan o no donar, que es el asunto pertinente aquí, sino si la donación "solidaria" se deriva del deber "solidario", esto es, si un acto voluntario como lo es el contrato de donación, puede entenderse como derivación obligatoria de un deber constitucional.

3. Puesto que lo voluntario se opone a lo obligatorio, el planteamiento del problema podría entonces circunscribirse al plano legal, para establecer si la celebración de un contrato de donación, acto en todo caso totalmente voluntario y libre, está al alcance de todas las sociedades comerciales, análisis que sólo se plantea aquí respecto de aquéllas que no están sujetas legalmente a un régimen especial por razón de su objeto; y, en caso tal, para determinar si un acto de esa naturaleza puede ser celebrado por los administradores sin contar con autorización o aprobación de la asamblea general de accionistas.

a. De la significación y trascendencia social de la empresa, expresamente consagrada en la Constitución, sólo pueden deducirse actos obligatorios a cargo del empresario en la medida en que la ley los imponga; y dicha relevancia social es, a su vez, la que constituye el fundamento constitucional de la limitación legal de la capacidad de las sociedades mercantiles, mecanismo mediante el cual en el derecho vigente se busca asegurar que la personalidad jurídica de la sociedad opere en función de la actividad que pretenden desarrollar los socios al celebrar el contrato por el cual se han obligado a aportar y tienen derecho al reparto de las utilidades que lleguen a obtenerse a través de su ejecución .

b. Incluía dentro de la capacidad de las sociedades comerciales hay que entender la posibilidad de obtener ventajas tributarias lícitas al alcance de todos los contribuyentes, pues es clara su relación directa con el cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de la actividad social; y eso es lo que ocurre, precisamente, en materia de donaciones, como consecuencia de las disposiciones legales dirigidas a los contribuyentes sin ninguna distinción, y que estimulan fiscalmente las donaciones en ciertos eventos determinados por la ley, tal y como sucede, precisamente, en el caso de la calamidad pública causada por el terremoto del 25 de enero de 1999, tragedia que menciona usted en su consulta al referirse al plausible deseo de numerosos clientes suyos de expresar su solidaridad a través de donaciones y de la continuidad en el apoyo de obras sociales que tradicionalmente "reciben un aporte anual con cargo a las utilidades" .

Para el caso en cuestión, el Presidente de la República ha proferido un decreto con la fuerza material de Ley y la permanencia propias de las facultades que ejerce en el Estado de Emergencia previsto en el artículo 215 de la C.P., considerando, entre otras cosas " **Que para estimular la canalización de recursos privados a la reconstrucción de la zona afectada es necesario establecer beneficios tributarios en materia de donaciones**", consagrando descuentos y requisitos para las donaciones que efectúe cualquier contribuyente a las entidades señaladas en el artículo segundo de la norma citada, destinadas exclusivamente a " **la recuperación de la actividad productiva, al fortalecimiento institucional y financiero, a la atención de las necesidades básicas de las personas afectadas y a lograr la reconstrucción, desarrollo y rehabilitación de los municipios mencionados en los Decretos 195 y 223 de 1999**".

c. Los referidos beneficios fiscales, al ser establecidos al alcance de todos los contribuyentes sin excepción alguna, implican una extensión, por llamarlo así, de la capacidad de las personas jurídicas para cobijar en ella los actos que sirven de medio para obtener dichas ventajas; de manera que para ello las sociedades comerciales no requieren de complemento alguno en el objeto social, y los administradores, con ocasión del funcionamiento de la sociedad, pueden donar actuando en su representación y en los términos previstos en las leyes al consagrar ventajas tributarias al alcance de todos los contribuyentes; y ello sin necesidad de autorizaciones previas distintas de aquéllas que puedan estar previstas en los respectivos estatutos sociales, previsión contractual que perfectamente los socios pueden estipular o no. Como es apenas lógico, la posibilidad de obtener la ventaja tributaria en cuestión no exime a los administradores de actuar diligentemente al definir el objeto material y la cuantía misma de la donación, pues si con ella causan perjuicios están legalmente obligados a indemnizarlos.

4. En el literal c del artículo 446 del Código de Comercio se ordena que la junta directiva y el representante legal presenten a la asamblea o junta de socios , junto con los estados financieros de fin de ejercicio, un informe acerca de " **las transferencias de dinero y demás bienes, a título gratuito o a cualquier otro que pueda asimilarse a éste, efectuadas a favor de personas naturales o jurídicas**". En la disposición transcrita se da por sentado que dicho informe se refiere a situaciones ya cumplidas, y que por su naturaleza gratuita requieren un examen por parte de los socios dada la naturaleza exclusivamente patrimonial de las sociedad que han constituido, llevados por una finalidad de lucro, a saber, la obtención de utilidades repartibles entre ellos, y para lo cual han diseñado un marco estatutario al cual se circunscriben legalmente la capacidad de la compañía y las facultades de los administradores. Es claro que entre tales actos gratuitos perfectamente pueden encontrarse donaciones con ventaja tributaria, y en tal caso, más que un análisis de la capacidad para celebrarlas, lo que corresponde es examinar la conveniencia de la operación, en especial en atención al bien o bienes

donados y a su importancia para el desarrollo del objeto social, así como respecto del beneficiario o beneficiarios, circunstancias que los administradores deben apreciar con estricta sujeción a los deberes de buena fe, diligencia y de lealtad que les impone la ley 222 de 1995.

**5.** El carácter oneroso del contrato de sociedad, acorde con su finalidad lucrativa, no se opone necesariamente a la realización de actos gratuitos por cuenta y en nombre de la persona jurídica que surge de su constitución legal, como lo confirma la previsión expresa del numeral 5 del artículo 417 del C. Co., según el cual una de las medidas admisibles con las acciones readquiridas consiste en "destinarlas a fines de beneficencia, recompensa o premios especiales". Si se recuerda que las acciones propias se "readquieren" con utilidades líquidas ( C.Co. art. 396), es obvio que también pueden destinarse tales utilidades a fines de beneficencia en forma directa, y para ello basta la decisión de la mayoría de los votos presentes, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 68 de la Ley 222 de 1995.

a. Se tiene entonces que también puede darse la hipótesis, prevista en su interesante consulta, consistente en que sea la propia asamblea general de accionistas la que, con cargo a utilidades líquidas repartibles, decida efectuar donaciones una vez enjugadas las pérdidas que lo requirieran, hechas las apropiaciones forzosas correspondientes a las reservas legales y estatutarias, y descontado el importe correspondiente al impuesto sobre la renta . Por tratarse de un acto imputable a la sociedad, es decir, a los socios colectivamente considerados, es necesario distinguirlo de la disposición individual para fines de beneficencia del dinero o de las acciones materia de un dividendo ya decretado.

En tales términos, la asamblea puede disponer la realización de donaciones. Pero debe notarse que salvo el caso de la decisión unánime al respecto por parte de la totalidad de las acciones correspondientes al capital suscrito, dicha determinación no excluye, ni mucho menos, la posibilidad del ejercicio oportuno de una acción de impugnación por parte de los socios disidentes y ausentes, por los revisores fiscales y hasta por los propios administradores, si encuentran que un acto gratuito de esta índole excede los límites del contrato social y, en esa medida, no se ajusta a las prescripciones legales y estatutarias ( C.Co. arts. 190 y 191).

- b. La relación directa entre una reserva de esta índole y el desarrollo del objeto social constituye una cuestión de hecho, precisable en cada caso concreto y que no se circunscribe a las ventajas tributarias derivadas de su realización. En efecto, para el "desarrollo" de la empresa o actividad que constituye el objeto social, en el cual se entienden legalmente incluidos los directamente relacionados con él o que tengan por fin ejercer derechos o cumplir obligaciones derivados de la existencia y actividad de la sociedad, no son indiferentes muchas circunstancias que en cada caso expliquen y justifiquen la realización de actos gratuitos. A ello hay que agregar el hecho evidente de que las compañías, en especial aunque no exclusivamente las de forma anónima, tienen una visibilidad social y una importancia que explican su participación en programas y actividades comunitarias que no se relacionan directamente con las actividades principales previstas en sus respectivos objetos (programas sociales, educativos, artísticos, de investigación, etc.), de manera que a un genuino y desinteresado propósito altruista o solidario, se le puede añadir la bondad pragmática derivada de la preocupación de sus controlantes por ser percibidos por la comunidad en forma favorable.
- C. Establecer en cada caso si la generosidad o el cálculo constituyen o no el motivo único o determinante resulta inoficioso, pues basta con verificar si el acto gratuito se relaciona directamente con el desarrollo de la empresa que constituye el objeto de la sociedad, pues de ella se deriva su conformidad con él, en el entendido, claro, de que se trata de actos lícitos en lo que se refiere a su objeto u causa y su conformidad con las reglas sobre competencia comercial. En este orden de ideas, no puede descartarse que existan actos gratuitos, entre ellos donaciones, respecto de las cuales quepa establecer una relación directa de tal índole, por ejemplo, cuando se efectúan donaciones a los damnificados por una tragedia que afecta a los trabajadores de la sociedad o a la zona en que su actividad se adelanta de manera distinguible, como ocurre en las regiones se adquieren insumos o se emplea intensivamente mano de obra; pero por fuera de tales supuestos, puede darse el caso de que los socios constituyan una reserva como la descrita con fines de beneficencia y sin que ésta pueda relacionarse directamente con el objeto social o con el desarrollo del mismo. Más aún, si en la práctica colombiana ocurre que , en atención a los términos genéricos del artículo 16 de la ley 130 de 1994, Estatuto Básico de los Partidos y Movimientos Políticos, se ha venido aceptando  sin mayor examen legal del asunto- que una sociedad pueda realizar donaciones a favor de una campaña electoral, con autorización expresa de la mitad más uno de los miembros de su junta directiva o de la asamblea general de accionistas o junta de socios, según el caso, sería paradójico e inconsistente que se le negara la capacidad para efectuarlas a favor de instituciones o actividades sin ánimo de lucro y finalidades apolíticas, o directamente a seres humanos considerados como tales, abstracción hecha de cualquier filiación o finalidad política.

**6.** En los anteriores términos, se precisa el concepto 220-58274 del pasado 23 de septiembre de 1998, pues cabe la posibilidad de que con cargo a las utilidades líquidas, los socios, quienes tienen derecho al reparto de éstas entre sí, opten por destinarlas, total o parcialmente, a la constitución de una reserva ocasional para donaciones, cuya destinación puede ser cambiada o que puede ser distribuida de conformidad con el artículo 453 del C.Co.. La celebración de donaciones por parte de una sociedad, en consecuencia, no puede descartarse a priori, y su

viabilidad debe examinarse caso a caso y con un criterio restrictivo, como corresponde al carácter oneroso del contrato social.

Dicho criterio restrictivo impondría, en opinión de este Despacho, distinguir las donaciones decididas por la asamblea y las que sean decisión de los administradores. En este último caso, es necesario partir de la base de que los administradores, en cumplimiento de los deberes previstos en la Ley 222 de 1995, deben actuar "...en interés de la sociedad, teniendo en cuenta el interés de los accionistas", y circunscrito al marco señalado para el objeto en el respectivo contrato social; de manera que los administradores sólo podrían decidir la realización de donaciones que se relacionaran directamente con el objeto, con cuyo cumplimiento se consulta el interés de la sociedad cuya administración leal y diligente les ha sido confiada de conformidad con el marco legal y estatutario que circunscribe la capacidad de ésta al desarrollo del mismo. Por fuera de dicho supuesto, la realización de actos gratuitos supone su decisión previa por parte de la asamblea general de accionistas o junta de socios, y una vez hechas las apropiaciones forzosas que ordena la ley, las cuales incluyen la apropiación de la reserva legal y el enjuugamiento previo de pérdidas, previsiones que se ordenan imperativamente en atención a los acreedores sociales, cuyos intereses deben ser protegidos en la forma y medida prevista en la ley antes de renunciar lícita y plausiblemente al reparto y percepción de un dividendo para preferir la destinación parcial o total de utilidades repartibles a las causas de beneficencia objeto de la reserva ocasional en cuestión.

