



Septiembre de 2014 – Boletín Informativo No. 281

TRATAMIENTO DE LA PRIMA EN COLOCACIÓN

Supersociedades, Circular Externa 22000008, agosto 1º de 2014

Comenta que en apoyo de lo establecido en materia tributaria (art. 36 ET.) la Superintendencia estableció que la prima en colocación “(...) se asimilaba a una utilidad y por ende, seguía las reglas de los dividendos, tanto para reparto, como para capitalización y aplicación a pérdidas (...) y, por tal razón susceptible de ser distribuida a título de utilidad.”. Debido a la modificación sufrida por reforma tributaria -Ley 1607/12- por el impacto de la ley tributaria en la ley comercial, la normatividad vigente establece que la prima en colocación “(...) hace parte del aporte entregado por el socio o accionista a la compañía” materializado en dos partidas patrimoniales: el capital social a valor nominal; y de otra, la prima en colocación como “(...) mayor valor pagado sobre el nominal después de haber sido constituida la sociedad (...)” (ver **Boletín 263**, no puede haber prima en la constitución).

Como aporte la prima debe seguir las reglas del capital social, así por ejemplo no podrán pedir el reembolso antes de que disuelta la sociedad se haya cancelado su pasivo externo (artículo 144 C.Co.), o su disminución al igual que el capital social requerirá autorización de la Superintendencia (sea previa o por autorización general, artículo 145C.Co). Expresa las siguientes conclusiones para su tratamiento:

1. “La prima en colocación es un aporte cuyo reembolso debe seguir las reglas del capital (artículo 145 C.Co.).
2. El reembolso de la prima en colocación afectará a todos los asociados en proporción a la participación en el capital social, salvo pacto estatutario en contrario o decisión unánime que resuelva cosa distinta.
3. El valor de la prima en colocación de acciones no hace parte del rubro de capital al momento de determinar la causal de disolución por pérdidas.
4. Los accionistas podrán disponer de la prima en colocación para enjugar pérdidas, siempre que la sociedad se encuentre en causal de disolución y como mecanismo para enervarla.”

(Lo contrario indicaba el Oficio 220-003212, Enero 10/12, que consideraba viable absorber pérdidas contra la prima en colocación, aún sin estar en causal de disolución por pérdidas, **Boletín 256**)

Allí indica que aun considerada como aporte, para determinar la causal de disolución por pérdidas, “únicamente se tendría en cuenta que el capital suscrito o social sea superior al patrimonio en el porcentaje exigido por la ley”.



VERIFICACIÓN APORTES AL SGSS EN CONTRATOS DE SERVICIOS INDEPENDIENTES

Concepto DIAN No. 22122, abril 7 de 2014

Ya con anterioridad la DIAN indicó en concepto No. 060032 del 23 de septiembre del 2013 que el control sobre la realización de aportes parafiscales como condición de la deducción de pagos a contratistas independientes se debe ejercer solo sobre los contratos de duración de más de 3 meses, entendiendo que sigue vigente el artículo 23 del Decreto 1703 del 2002, por lo tanto los contratantes en contratos de duración menores a 3 meses no requieren solicitarle el PILA al contratista a menos que éste voluntariamente lo adjunte para efecto de disminuir la retención en la fuente.

En esta doctrina en cita, la DIAN señala nuevamente que para la procedencia de la deducción en el impuesto sobre la renta de los pagos realizados a las personas naturales por concepto de contratos de prestación de servicios solo se requiere que el contratante verifique la afiliación y el pago de las cotizaciones y aportes a la protección social en los contratos cuya duración sea superior a tres (3) meses.

Concepto MinSalud No. 966871, julio 6 de 2014

Ante las contradicciones entre la DIAN y la UGPP -la primera indica que solo se requiere verificar el pago de los aportes a seguridad social en los contratos superiores a 3 meses (Cpto 72394, nov. 13/13, **Boletín 274**), mientras la segunda lo exige de todo contrato sin importar su duración, señala el Ministerio de Salud que conforme a la regulación vigente hay obligatoriedad de hacer los aportes correspondientes en los contratos de servicios lo cual no se supedita a la duración del mismo, aportes que deberán realizarse sobre los ingresos percibidos sobre dicho contrato (arts. 1 y 3 Decreto 510/03).

Y dado que conforme a la Ley 1393/10 art. 26, la celebración y cumplimiento de los contratos de servicios se supedita a la verificación de la afiliación y pago al sistema de seguridad y protección social, el contratante debe proceder a tal verificación sin importar la duración del contrato. Los reportes y sanciones sobre la elusión de los aportes es competencia de la UGPP.

Concepto MinSalud No. 870621, julio 17 de 2014

Frente a las personas que reciben ingresos como dependientes y por servicios, recuerda esta autoridad que la afiliación al SGSS es obligatoria en los contratos de prestación de servicios personales (Leyes 100/93 y 797/03, Decreto 510/03 en pensiones, Decretos 806/98 y 1406/99 en salud, Decreto 723/13 en riesgos) y la sujeción para celebración y cumplimiento de estos contratos a la verificación de la afiliación y pago de los aportes (Ley 1393/10 art. 26). Luego, como contratante es deber exigir la constancia de los aportes.

Si la persona recibe ingresos por varias relaciones como dependiente o por servicios, sus cotizaciones al sistema deben ser proporcionales al total recibido en forma acumulada sin exceder el tope legal (25 smlmv). No es excusa para abstenerse de realizar los aportes argumentando que ya cotizan en otra relación como independientes, dependientes o pensionados.

Concepto DIAN No. 48258, agosto 11 de 2014

En cuanto a si se debe verificar la cotización y aportes en un contrato de arrendamiento de locales, señala la DIAN que solo si se trata de contratos de servicios personales es procedente; luego en los arriendos no es exigencia ya que no implica la prestación de un servicio personal (ver **Boletín 265**).

Con base en las definiciones y alcances de los Decretos 1070/13 y 3032/13 sin establecerlo directamente se colige que se entiende por trabajador independiente el que está ligado a la prestación de servicios personales sin relación laboral a cambio de una remuneración por honorarios, comisiones y servicios, concretado en una obligación de hacer que comprende servicios calificados o no. Estas personas bajo el régimen de seguridad social tienen la calidad de aportantes obligatorios.

Luego en todo contrato civil, comercial y administrativo que incluya prestación de servicios de una persona natural, el contratante debe verificar la afiliación y pago de aportes al SGSS, lo que no incluye los contratos de arrendamiento. Cita Cpto. 72394, nov. 13/13 (**Boletín 274**).



PRUEBAS POSTCONSTITUIDAS EN PASIVOS – PROCEDENCIA DE INTERESES SOBRE DIVIDENDOS

Expediente No. 18627 de junio 5 de 2014

Ante la afirmación de la DIAN de no aceptar como auténticas las letras de cambio como soporte externo idóneo para demostrar la existencia del pasivo al considerar eran pruebas postconstituidas, en tanto tienen fecha de expedición posterior a la constitución del pasivo, el Consejo de Estado afirmó que “(...) *no comparte la calificación que hizo la Administración de las pruebas como postconstituidas (...)*”, pues aun las obligaciones hubieren sido contraídas con anterioridad y las letras se hayan girado posteriormente, “(...) *no demuestra que las mismas las haya creado el contribuyente para soportar de manera indebida los pasivos (...)*”, y “(...) *el hecho de que el título valor se hubiera constituido después de haberse originado la obligación es un asunto del resorte de las partes contratantes (...)*” (se subraya, ya que la autonomía de la voluntad privada frecuentemente es renegada por la DIAN).

También el H. Consejo de Estado señala el hecho “(...) *que la autenticación de las letras de cambio se hubiere realizado (...)*” posteriormente o ante un notario encargado y no haber allegado la factura de la autenticación de los títulos valores, “(...) *estas circunstancias, por sí mismas, no implican la existencia de una irregularidad en la elaboración de los mismos y de sus copias, pues no se puede desconocer que las letras de cambio fueron giradas por la sociedad y reconocidas ante un notario (...)*” quien dio fe pública de que esos documentos son fiel copia de su original que tuvo a la vista.

Es más, para evitar esa omnipresencia que a veces se nota en la actuación administrativa, se indica que si la DIAN “(...) *pretendía desconocer el valor probatorio de las letras de cambio debió tener en cuenta que el artículo 289 del Código de Procedimiento Civil, establece la tacha de falsedad como la forma de controvertir la procedencia y contenido de los documentos, ya sean públicos o privados, originales o copias simples (...)*”, es decir, que no basta con su afirmación de pretensión omnímoda que se observa en sus actuaciones, luego “(...) *le correspondía desvirtuar la veracidad de esos documentos, mediante la tacha de falsedad (...)* pues en este caso debe primar la presunción de la buena fe, que no fue desvirtuada por la Administración (...)”.

Concluye indicando que no era procedente desconocer las fotocopias auténticas de los títulos valores citados como soportes idóneos de la existencia de los pasivos.

Esta misma sentencia en contra de algunas posiciones observadas en fiscalizaciones particulares, señala que si los accionistas mediante acta de la asamblea general la sociedad reconocen intereses sobre las deudas por concepto de las **utilidades** recibidas en préstamo no retirados por los socios, es decir, deciden mantener voluntariamente dichos recursos como **capital de trabajo** de la sociedad en calidad de préstamo a la



sociedad, es razonable y aceptable que se pague una renta por el uso del capital durante un período determinado (intereses).

Con ello, por ser tales sumas parte del pasivo externo de la sociedad y prestar mérito ejecutivo convenidos mediante acuerdos válidamente aprobados por la asamblea general, considera la Sala frente a los intereses que “(...) esa erogación tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta de la sociedad, toda vez que dentro del desarrollo normal de su objeto social requiere de capital de trabajo, el cual puede conseguir de diversas formas, entre otras, mediante sus socios, a fin de mantener la liquidez en condiciones más favorables, y de equilibrar la situación económica por la que atravesó la compañía”.

SUCURSAL DE SOCIEDAD EXTRANJERA NO PUEDE SER ACCIONISTA

Supersociedades, Oficio 220-124869 del 08 de agosto de 2014

Indica el consultante que encuentra cierta contradicción en dicha Entidad ya que de una parte señala que la sucursal extranjera a pesar de su autonomía operativa, no tiene personalidad jurídica y “(...) no tienen capacidad para adquirir acciones (...)”; asimismo, según Oficio 220-085115 de septiembre 16/11 “(...) no tiene la capacidad para adquirir a nombre propio acciones o cuotas en una sociedad colombiana o extranjera (...)”. Pero por otro lado, en Concepto 220-031783 febrero 20/11, admite que las sucursales extranjeras, tienen la capacidad para ser titulares de activos, que les permite repartir utilidades en especie (ver **Boletín 251**), o ceder dichos activos a otra sociedad extranjera como mecanismo viable para obviar la liquidación de la sucursal (Oficio 220-43517 23 de agosto 23/02, ver **Boletín 117**). Concluye que la Superintendencia acepta que la sucursal tiene la capacidad para ser titular de activos, así no se le reconozca personalidad jurídica.

Frente a éstas afirmaciones, la Superintendencia en el Oficio en cita reitera que un cuando se les confiere autonomía operativa para tener mecanismos de control jurídicos, contables y tributarios y deban observar las disposiciones legales aplicables a las sociedades colombianas, no significa que se les conceda capacidad jurídica como sociedades. Por tanto, la compañía extranjera no es un tercero con respecto a las actuaciones de su representante y responderá por los negocios celebrados en el país (artículo 485 C.Co.). Insiste en que la sucursal de sociedad extranjera no es un ente autónomo distinto de la casa matriz pues no goza de personería jurídica independiente.

Ha indicado “(...) la imposibilidad legal que tiene una sucursal de sociedad extranjera para ser socia (...)” y aún si para efectos cambiarios se le reputa residente, no le otorga calidad de persona jurídica (Oficio 220-014509 de marzo 28/05). En este sentido señala que la “(...) adquisición de acciones por parte de la sucursal ya establecida en



Colombia, si constituye inversión extranjera de la casa matriz, bajo la modalidad de compra de acciones, cuotas sociales, aportes representativos del capital de una empresa’ sujeta a registro por parte del Banco de la República (resaltado del texto).

Reitera que las sucursales pueden registrar en su estado financiero dichas inversiones pero “(...) *no significa que no sea de la sociedad extranjera o que se pueda distinguir entre activos de la sucursal de los activos de la sociedad extranjera que la incorpora (...)*”. Siendo solo “(...) *un establecimiento de comercio de una sociedad extranjera que debe cumplir con el régimen propio de las sociedades domiciliadas en el país, está obligada a llevar estados financieros individuales, pero esta circunstancia no implica una personificación independiente de su casa matriz (...)*”, y como “(...) *establecimiento de comercio no tiene capacidad para adquirir por sí misma participaciones (...)*”, por lo que “(...) *siempre se identificará como accionista a la sociedad extranjera (...)*” (subrayamos), reiterando que “(...) *la sucursal no tiene **capacidad para adquirir acciones de sociedades colombianas (...)***”. (resaltado del texto).

Además afirma que para efectos cambiarios “*la inversión a través de una sucursal ya establecida en Colombia por una sociedad extranjera, ... no revestiría la forma de una inversión extranjera directa en acciones, ... [ya que] ... el inversionista es un residente nacional*” (se aclara) ya que las sucursales de sociedades extranjeras tienen dicho carácter (artículo 2 del Decreto 1735/93).

NIT PARA EL INVERSIONISTA DEL EXTERIOR – INSCRIPCIÓN DE REPRESENTANTES NO RESIDENTES

Concepto DIAN No. 51017 de agosto 21 de 2014

Ante algunas inquietudes al respecto, la DIAN reitera que siendo contribuyente el inversionista del exterior por las rentas que obtenga relacionadas con su inversión (art. 9 y 18-1 ET.), debe cumplir con los deberes tributarios bajo tal calidad (art. 571), una de las cuales es obtener el NIT correspondiente para identificarse (art. 555-2 y art. 5° decreto 2460/13). Para ello podrá conferir un poder especial o general.

A diferencia de lo que a veces los funcionarios de ventanilla pretenden, expresamente se reitera que en la norma (art. 10° del decreto en cita) “(...) *no se exige al inversionista extranjero la apertura de una cuenta corriente en Colombia (...)*”.

Como dicha norma solo exige la inscripción en el RUT para “(...) *los inversionistas extranjeros obligados a cumplir deberes formales (...)*” (art. 5°), solo procede exigirla cuando sea el caso como cuando requieren presentar la declaración de renta al mes siguiente de enajenar su inversión (Decreto 1242/03) y no en momentos precedentes como cuando realizan dicha inversión si no supone cumplir deber tributario alguno.



No sobra mencionar que bajo esta clara posición y alcance legal y doctrinal, no se entiendan las razones para que la DIAN venga exigiendo recientemente dicha inscripción sobre “todo” representante legal o apoderado extranjero o no residente, lo que consideramos excede su facultad legal pues “solo” debe exigirlo de aquellos “(...) que deban suscribir declaraciones, presentar información y cumplir otros deberes” (se subraya, del mismo artículo 5º), situación donde incluso puede que algunos apoderados no tengan siquiera la facultad para dicha firma, exigencia que ha causado traumatismos y perjuicios en casos conocidos pues incluso han ordenado indebidamente el bloqueo del Portal de la sociedad contribuyente representada, hasta cuando se cumpla dicha inscripción, en clara violación de sus facultades legales. Ni menos exigir su firma digital, también con bloqueo del Portal, ya que “solo” se debe asignar “(...) a la persona natural que (...) deba cumplir con el deber formal de declarar (...)” (art. 4º, Resolución 001336 de feb. 16 de 2010 de firmas digitales) no a todos, como se viene exigiendo sin distinción alguna.

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – ACTIVIDAD COMERCIAL

Sentencia Exp. 19094 de octubre 24 de 2013

La negociación de los productos de la empresa en la ciudad de Bogotá no implica el ejercicio de la actividad comercial en esta ciudad, ni el destino de las mercancías es factor determinante para establecer el hecho generador de este tributo.

Las labores de coordinación y promoción de productos al igual que asesorías y toma de pedidos de los clientes, para ser solicitados por vía electrónica y despachados desde otro municipio (Cota) no son origen del hecho generador. Tampoco lo es el destino de las mercancías como factor determinante para establecer el hecho generador del impuesto por el ejercicio de actividad comercial. Usar dicho criterio del destino (muy usual en diversos municipios) “(...) *estaría trasladando el lugar de la causación del gravamen, desconociendo el carácter territorial del impuesto. Así que, el hecho de que las ventas se hayan realizado a través de los vendedores comerciales vinculados a la sociedad en Bogotá y que estos tengan que asesorar a sus clientes respecto de precios, forma de pago, descuentos, o devoluciones de mercancías, no puede aceptarse como demostrativo de la actividad comercial objeto del gravamen*”.

Todo lo anterior se apoya también en que demostró que el demandante tiene registrado en otro municipio (Cota) un establecimiento de comercio y allí presentó la declaración del IICA.

De acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado, la actividad comercial no se realiza donde se toman los pedidos sino donde se CONCRETAN todos los elementos de la venta, como el precio, el plazo de



pago y el envío de los productos, pues, se trata de todo un conjunto de procesos, es decir, “(...) donde se fijan los elementos esenciales del acuerdo y no donde se toman los pedidos, se entregan los productos o se ejercen labores de coordinación y asesoría (...)” ni la simple actividad de mercadeo y coordinación de productos para ser solicitados por vía electrónica y despachados desde el municipio de Cota.

Sentencia Exp. 20060 de septiembre 17 de 2014

En este caso, también la sede social se encontraba en municipio diferente al destino de los productos. La Sala concluye que aun cuando los clientes requeridos “(...) tienen domicilio en Bogotá, que los productos vendidos por la actora en la mayoría de los casos los entregó en esta ciudad, que los contratos celebrados con esas entidades fueron suscritos en Bogotá y en los mismos se fijó esta ciudad como domicilio contractual y que algunos de los servicios los prestó en el Distrito Capital, no prueban que la demandante (...) haya realizado en esta jurisdicción la actividad comercial a la que se dedica principalmente, esto es, el mercadeo de bienes y servicios asociados a la tecnología e informática (...)” (se subraya).

Concluye que “ni el lugar del domicilio del cliente, ni el de la entrega de los bienes vendidos o dados en arriendo, ni el de aquel en que se suscribe el contrato, ni el estipulado como domicilio contractual y menos el de prestación de los servicios pueden tenerse como aquel en el que realmente realizó la actividad comercial, pues, se repite, dichos aspectos son distintos de la comercialización de los bienes y, por tanto, son insuficientes para concluir, sin dubitación alguna, que se ha realizado el hecho imponible en un determinado ente territorial, para el caso, en el Distrito Capital” (se subraya).

Igualmente el demandante demostró que tiene establecimientos de comercio en Cota y en Medellín y allá declaró y pagó el IICA por las actividades que allí desarrolló.

En igual sentido se pronuncia en el **Expediente 19256 del 8/28/2014** en cuanto que considera que el destino de mercancías no determina el hecho generador del IICA por el ejercicio de actividad comercial. La causación del IICA se da en el sitio en que concurren los elementos de la compraventa, esto es, el precio, el plazo de pago y las cosas que se venden. La labor de los agentes de venta es de coordinación, distinta a la comercialización, y no genera el impuesto (Ver **Boletines 186, 224, 239**).

Memorando Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá – DIB No. 14518 de junio 19 de 2014

Igualmente cabe comentar que diversa doctrina y jurisprudencia expedida en este aspecto de la ubicación territorial del IICA en la actividad comercial fue resumido y compendiado en este Memorando.

Allí indica que “(...) mientras no haya pleno acuerdo entre las partes en relación con el precio, el plazo, las características del producto, la garantía, etc.; es decir, se exteriorice la voluntad y el consentimiento, tanto de la persona interesada en adquirir los

bienes o las mercancías, como de la persona interesada en vender o enajenar las mismas, no se entiende realizada la venta; faltando la voluntad o la intención y el consentimiento de alguna de las partes, no hay negocio sino una simple oferta comercial” (artículo 845 y ss. C.Co.).

Concluye que para definir la territorialidad del IICA en el ejercicio de la actividad comercial, “(...) *lo importante es establecer los elementos fundamentales (las circunstancias de modo y de lugar) en que ésta fue llevada a cabo; ... comprenden la organización y el desarrollo de unos procesos esenciales para realizar la venta efectiva de los productos o de los bienes, es necesario observar la infraestructura utilizada, el mercado y los demás recursos que se utilizan en un determinado municipio para el desarrollo de la actividad comercial (...).”.*

Por lo que considera es “(...) *de suma importancia adelantar las investigaciones necesarias y suficientes que permitan establecer el lugar dónde efectivamente se ejecutan, se realizan o se desarrollan las actividades comerciales, valorando conjuntamente las pruebas recaudadas y aportadas (...)*”, carga probatoria que le corresponde al contribuyente, sin perjuicio de las presunciones establecidas.

Cordial saludo,

José Hernán Flórez | Legal and Tax

Grant Thornton Fast & Abs Asesores Legales y Tributarios S.A.

Calle 102 A No. 47 A-09 | Bogotá, D.C. | Colombia

T (office) +57-1-7059000 ext 1201

E jose.florez@co.gt.com | W www.gtcolombia.com