



Abril de 2015 – Boletín Informativo No. 284

## **PROPIEDAD DE PAPELES DE TRABAJO Y DE LA CONTABILIDAD**

***Consejo Técnico de la Contaduría Pública, Concepto 94, de 04/09/2015***

Afirma que es deber del contador público que se retira de una empresa el reintegrar los documentos que componen y soportan la contabilidad.

Señala respecto de los libros de contabilidad, estados financieros, notas a los estados financieros, soportes internos y externos, actas y demás documentos, que estos son propiedad de la empresa y el contador público no puede retenerlos, sustraerlos ni apoderarse de ellos.

De otro lado, en relación con los papeles de trabajo del contador público donde se deja constancia de las labores realizadas para emitir su juicio profesional y que se preparan conforme con las normas de auditoría generalmente aceptadas, son de su propiedad exclusiva (art. 9º, Ley 43/90).

Concluye que si un contador se retira de una empresa y tiene en su poder los libros de contabilidad y demás documentos que componen y soportan la contabilidad, tiene la obligación de reintegrarlos, pues al no hacerlo se expone a una denuncia ante la Junta Central de Contadores por violación a los deberes éticos.

## **INICIO DE LA RESPONSABILIDAD EN EL IVA**

***DIAN, Concepto 08724, 20 de marzo de 2015***

Concluye que “*Se adquiere la calidad de responsable del impuesto sobre las ventas, a partir de la fecha en que se comiencen a realizar hechos generadores del impuesto sobre las*

*ventas. Los nuevos responsables del impuesto sobre las ventas están obligados a presentar declaración bimestral*”.



Ante una sociedad que se constituyó e inscribió en un periodo, pero solo hasta tiempo después inicia sus operaciones gravadas aludiendo a la diversa legislación (en especial el inciso 2º del parágrafo del art. 600 y 792 E.T., y art. 24 Dec. 1794/13) señala que “*el requisito sine qua non para que se adquiera la calidad de responsable del impuesto sobre las ventas, es la realización de los hechos generadores del impuesto*”, por lo que con base en las normas allí resumidas, considera “*que por nuevos responsables del impuesto sobre las ventas, debe entenderse aquellos que inician actividades durante el respectivo año gravable, que comportan la realización del hecho generador*”, es decir, “*quienes inician la actividad económica gravada durante el respectivo año gravable, independientemente del año de constitución e inscripción en el RUT*”.

Aludiendo a su vez en el art. 22 Dec. 2815/74 sobre cuando se entiende se inician operaciones (primera enajenación de bienes o servicios gravados), considera que “*la calidad de responsable del impuesto sobre las ventas, se adquiere cuando se inician operaciones, esto es, en la fecha correspondiente a la primera enajenación de bienes o de prestación de servicios gravados o exentos*”. Igualmente el deber de inscribirse en el RUT como responsable es previo al inicio de la actividad económica (art. 7 del Dec. 2460/13) lo que indica que “*la calidad de responsable del impuesto sobre las ventas, no la otorga la inscripción en el RUT, sino la iniciación de la actividad económica gravada, toda vez que la inscripción debe ser anterior a su fecha de inicio*”.

## **SOCIEDADES EXTRANJERAS – UNA SOLA SUCURSAL**

### **Supersociedades, Oficio 220-046746 del 25 de marzo de 2015**

Considera que a diferencia de las entidades nacionales, las entidades extranjeras únicamente pueden tener una sucursal en el país. Con base en alguna doctrina que allí cita se permite colegir “*que la obligación de las sociedades con domicilio principal en el exterior que realicen actividades permanentes en Colombia, es incorporar una sucursal en el país*”, exigencia derivada del tenor literal del citado artículo 471 C.Co..

Si bien el artículo 474 ibídem, permite a la sociedad extranjera abrir dentro del territorio nacional varios establecimientos mercantiles u oficinas de negocios, aún sean de carácter técnico o de asesoría, y/o se encuentren en distintos lugares del país, como premisa para la exigencia de establecer una sucursal. Sin embargo “*el deber es abrir una sucursal y fijarle como domicilio un lugar dentro del territorio nacional*”.

Con base en su doctrina precedente confirma que no es posible establecer más de una sucursal pues de lo contrario, sería aceptar que la sociedad del exterior cuenta con más de una capacidad jurídica para adquirir derechos y contraer obligaciones, o poder liquidar una sucursal y seguir con otra cuando las reglas contables son diversas a cada situación, o toda sucursal tendría el mismo nombre de la sociedad del exterior lo que



impediría su registro consecutivo, todo lo anterior que hace imposible tener más de una en el país.

Afirma que “*si bien la sucursal reciba el tratamiento de un establecimiento de comercio, se ha de indicar que es un establecimiento de comercio que reviste ciertas particularidades que lo diferencian de la simple noción de establecimiento de comercio contenida en el artículo 515 del Estatuto Mercantil*”, tanto así, que se le aplica normas como si fuera una sociedad como la aplicación de la causal de disolución por pérdidas, y la falta de previsión legal específica, la aplicación general de las normas sobre sociedades comerciales, llegando “*a la conclusión de que fue la propia ley la que estableció las diferencias entre sucursales de sociedades extranjeras y sucursales como simples establecimientos de comercio*”.

Con lo anterior dice ratificar su doctrina precedente en el mismo sentido (Oficios 220-51034 de agosto 11/03 y 220-025319 de mayo 17/07) donde se concluye que “*no es viable que una sociedad extranjera incorpore mas de una sucursal al país, sin perjuicio, claro está, de que pueda establecer otros establecimientos de comercio pero no a título de sucursal*”.

## RETENCIÓN EN SERVICIOS JURÍDICOS DEL EXTERIOR

**Concepto DIAN No. 5838 (272), de febrero 23 de 2015**

Bajo el Convenio de Doble Imposición con España, no hay lugar a retención en la fuente en asesorías legales prestadas por residentes fiscales españoles a colombianos. Tomando en consideración el art. 7 (rentas empresariales) de dicho CDI, que indica estas solo puede tributar en el país de residencia, “*no habrá lugar a practicar retención en la fuente, a las rentas percibidas por asesorías legales y jurídicas prestadas por residentes fiscales españoles, a residentes fiscales colombianos, debido a que estas tributan en el Estado de la residencia de quien la obtiene, es decir, en España. Lo anterior, salvo que dicha empresa tenga un Establecimiento Permanente (EP), al cual puedan atribuirse o imputarse dichas rentas*”.

No toma en consideración lo indicado en el art. 12 (definición de regalías que incluye asesorías técnicas) ya que expresamente la DIAN señala que “*la renta percibida por la prestación de servicios legales y jurídicos, no encajaría dentro de dicho supuesto*” (la asistencia técnica según definición dada por la adenda al art. 12).

Esta conclusión es similar respecto a servicios legales provenientes de otros países sin CDI vigente ya que al no comportar por definición de asistencia técnica, se trata de rentas de fuente extranjera prestados por no residentes, lo que no se sujeta al impuesto nacional.



## INGRESOS ESTIMADOS POR SERVICIOS

### **Concepto DIAN No. 5992 (285), de abril 24 de 2015**

Bajo los criterios contables del Dec. 2649/93 bajo el principio de realización y asociación, entre otros, si el ingreso corresponde a un “servicio efectivamente prestado y sobre el cual se tiene derecho de cobrar la contraprestación que se pactó y no exista incertidumbre sobre el monto que se ha de recibir, estamos frente a la realización de un ingreso, toda vez que la ejecución del servicio obtendrá como resultado un beneficio económico en el futuro; en cumplimiento con el artículo 97 y los requisitos señalados en el artículo 99 del Decreto 2649 de 1993 (...)”, estos relativos a la realización y reconocimiento de ingresos.

Frente al tema impositivo, en el IVA alude a los supuestos para que se entienda causado un hecho generador, que en el caso de servicios incluye “la fecha de terminación de los servicios” [art. 429 lit. c) ET.]. Al respecto reproduce el Concepto 051 de abril 23/07 del CTCPC donde indica que es posible el registro de ingresos bajo una estimación y aún este “la factura en trámite”, situación registrada que considera “no corresponde a una provisión de ingresos” ya que no existe incertidumbre sobre su ocurrencia.

La DIAN sin embargo, en un ánimo de no comprometerse señala que el ingreso estimado

resultado de la prestación de un servicio efectivamente prestado, puede o no ser base del IVA, en cuanto que “el ingreso estimado es de carácter contable y en el supuesto que no se enmarque en la causación del Impuesto Sobre las Ventas en la prestación del servicio en los términos del artículo 429 del Estatuto Tributario, no tendrá un tratamiento fiscal y por tanto, no se llevara a la declaración del mismo impuesto”.

La posición de la DIAN puede generar en una contradicción ya que si afirma que el ingreso es resultado de un servicio “efectivamente” prestado, no puede haber duda en la generación del IVA ya que uno de los momentos de su causación es precisamente el que menciona como “la fecha de terminación de los servicios”.

Cosa distinta es verificar si el ingreso estimado formará o no parte de la base gravada en el impuesto de renta, lo que habrá de analizarse en cada caso concreto teniendo en consideración la regla de causación del ingreso en dicho impuesto (artículo 28 ET, se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro).



## EXPENSAS POR ALOJAMIENTO, RESTAURANTES Y ATENCIÓN A CLIENTES

*Consejo de Estado Sección Cuarta, Expediente 19247, noviembre 6 de 2014*

En cuanto a los criterios para determinar si las expensas por restaurantes, viajes, alojamiento y de atención a clientes son deducibles, la sentencia indica que en las expensas hechas para atender los negocios de la empresa, lo corriente es que **no** se aporte la prueba de la injerencia o repercusión de la expensa en la actividad productiva de la empresa, y solo se apele a argumentos que expliquen la motivación del gasto y los beneficios que se derivan de los mismos.

También afirma que es común que se pruebe el gasto y que se aporten pruebas que permitan inferir su existencia, su veracidad, su realidad, explicó. En este caso, bajo los criterios de la sana crítica, para efectos de probar la injerencia que el gasto tuvo en la **actividad productora** de renta de la empresa, **no** se requiere que se prueba un ingreso correlativo, ya que basta que se pruebe que el gasto incide de manera razonable, en esa actividad productora de renta.

Para el caso del servicio de restaurante y de alojamiento, la Sala ha dicho en unas oportunidades que así se aporten pruebas, no reúnen los requisitos ni no son gastos necesarios. Pero también en otras oportunidades ha indicado que la expensa se hace por costumbre mercantil y corresponde en cada caso dictaminar si la expensa es normalmente acostumbrada en el mercado, por lo que el contribuyente debe probar que la expensa era forzosa y que repercutió o tuvo injerencia en la productividad de la empresa

Para la Sala, el “criterio comercial” implica partir de lo “normalmente acostumbrado” en la práctica mercantil, por lo que “*la prueba se debería encauzar a demostrar que hay empresas que realizan determinada actividad, como la que ejerce el contribuyente que invoca la deducción, y que incurrir en las mismas expensas de manera forzosa*”, lo que puede devenir del cumplimiento de obligaciones legales, del cumplimiento de obligaciones empresariales o de la costumbre mercantil, y que en todo caso, debe probarse. Y tal expensa será deducible si cumple el criterio de necesidad atendiendo a cualquiera de las circunstancias descritas.

Así, considera que “*lo propio es que el contribuyente aduzca la prueba de su dicho, o mejor, de lo declarado en sus denuncias tributarios*” por lo que “*no basta que la expensa esté probada. Es menester que la prueba permita inferir que la expensa sí se subsume en los criterios de necesidad, de proporcionalidad y de relación de causalidad con la actividad productora de renta*”.

En el caso concreto de una empresa que actúa de agente marítimo, aduanero y de naves marítimas, se considera respecto de:

- Los tiquetes aéreos: “*constituye una práctica empresarial, y más de empresas como [la demandante], que el cuerpo directivo viaja para gestionar negocios que le favorezcan a la corporación. Estos gastos son de aquellos que normalmente se derivan del cumplimiento de las obligaciones derivadas del contrato social o de la constitución de la empresa y que se deben cumplir para sacarla adelante, para hacerla productiva y rentable y, por supuesto, para mantener esa productividad y rentabilidad, y que por lo mismo son deducibles.*” (se aclara y subraya).
- Los gastos de representación, los pagos por alojamiento, manutención y restaurantes: “*también se hacen como práctica empresarial razonable y, por lo mismo, en tanto sean proporcionales, pueden llevarse como expensa*”, con base en las facturas aportadas aún del exterior.

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](mailto:jose.florez@co.gt.com) | W [www.gtcolombia.com](http://www.gtcolombia.com)

Los artículos y comentarios aquí publicados no comprometen la responsabilidad de la Firma, ya que nuestros criterios son autónomos y, por lo tanto, nuestra interpretación de las normas legales puede diferir de aquellas que hagan las autoridades fiscales y demás entidades oficiales. Salvamos nuestra responsabilidad frente a puntos de interpretación normativa aquí publicados ya que solo se exponen como divulgación y actualización tributaria.