

Bogotá D. C., 24 de noviembre de 2007
OFCTCP / 0107 / 2007

XXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

Ref.: Consulta de fecha 27 de enero de 2006
Tema: Varios patrimonio social

En desarrollo de lo previsto en el Artículo 23 de la Resolución 002 de 2005 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:

CONSULTA 1 (Textual):

“SI UNA PERSONA NATURAL COMERCIANTE, POSEE UN PATRIMONIO DETERMINADO, Y DECIDE CONFORMAR UNA SOCIEDAD ANÓNIMA DONDE LOS SOCIOS SON ÉL MISMO, SU ESPOSA Y SUS HIJOS MENORES REALIZANDO APORTES SOCIALES EN DINERO EROGADO 100% POR EL COMERCIANTE:

- A) ¿ESTOS APORTES PAGADOS POR EL COMERCIANTE EN NOMBRE DE SU ESPOSA E HIJO SE PUEDEN TRATAR COMO UNA DONACIÓN TENIENDO EN CUENTA QUE NO HAY LIQUIDACIÓN DE LOS SOCIEDAD CONYUGAL?*
- B) ¿ESTA DONACIÓN CONSTITUYE UN INGRESO NO GRAVADO PARA LA ESPOSA?*
- C) ¿EL PORTE CORRESPONDIENTE A LOS HIJOS MENORES DEBE SER CONTABILIZADO Y DECLARADO POR UNO DE SUS PADRES? ¿DE QUÉ MANERA?*

RESPUESTA:

La misión del Consejo Técnico de la Contaduría Pública es la orientación técnico - científica de la profesión, a partir de la investigación científica y tecnológica en áreas relacionadas con la ciencia contable en general, sus principios y normas, mediante el ejercicio doctrinario y la emisión de directrices orientadoras del ejercicio profesional; por lo cual, cuando se contempla entre sus funciones servir como órgano consultor del Estado y de los particulares en aspectos técnico - científicos de la contaduría pública y del desarrollo del ejercicio profesional, tal competencia no puede extenderse al análisis de aspectos como la interpretación o aplicación de disposiciones cuya estirpe corresponde a los linderos, bien al derecho civil o comercial, o al campo de la normatividad tributaria.

De suerte que, en relación con el tratamiento que debe darse a los aportes pagados por el comerciante en nombre de su esposa e hijos como una donación y las eventuales consecuencias que tendría el hecho de no haberse concretado liquidación de los sociedad conyugal, la respuesta solicitada desborda la competencia funcional del Consejo Técnico pues no se trata de un aspecto de técnica contable, sino de interpretación de disposiciones legales civiles y/o comerciales.

Tampoco se enmarca en las posibilidades emanadas de la competencia funcional otorgada a este Consejo, dilucidar si la donación descrita constituye o no un ingreso no gravado para la esposa, o si el porte correspondiente a los hijos menores debe ser declarado por uno de sus padres, aspectos estos de estricta raigambre tributaria que sugerimos consultar a las autoridades de impuestos.

CONSULTA 2 (Textual):

"SI UNA SOCIEDAD DE RECONOCIDO PRESTIGIO COMERCIAL VENDE SU ESTABLECIMIENTO DE COMERCIO (ACTIVOS FIJOS E INVENTARIOS) A OTRA SOCIEDAD Y DECIDE A SU VEZ COBRARLE UN VALOR POR CONCEPTO DE PRIMA:

- A) ¿ESTA PRIMA SE TRATA COMO MAYOR VALOR DE LOS ACTIVOS? ¿SE TRATA COMO UN INTANGIBLE?*
- B) ¿SE DEBE AJUSTAR POR INFLACIÓN Y AMORTIZAR? ¿A CUANTO TIEMPO?*

RESPUESTA:

Para absolver esta consulta es necesario hacer primeramente algunas precisiones: De un lado, es menester considerar la definición legal que el Código de Comercio señala para el establecimiento de comercio en el Artículo 51, donde se lee:

“Artículo 515. Se entiende por establecimiento de comercio un conjunto de bienes organizados por el empresario para realizar los fines de la empresa. Una misma persona podrá tener varios establecimientos de comercio, y, a su vez, un solo establecimiento de comercio podrá pertenecer a varias personas, y destinarse al desarrollo de diversas actividades comerciales.” ((Resaltado fuera del texto original))

Enseguida, el Artículo 516 del mismo Estatuto determina los elementos que conforman ese conjunto de bienes organizados por el empresario para realizar los fines de la empresa, así:

“Artículo 516. Salvo estipulación en contrario, se entiende que forman parte de un establecimiento de comercio:

1o) La enseña o nombre comercial y las marcas de productos y de servicios;

2o) Los derechos del empresario sobre las invenciones o creaciones industriales o artísticas que se utilicen en las actividades del establecimiento;

3o) Las mercancías en almacén o en proceso de elaboración, los créditos y los demás valores similares;

4o) El mobiliario y las instalaciones;

5o) Los contratos de arrendamiento y, en caso de enajenación, el derecho al arrendamiento de los locales en que funciona si son de propiedad del empresario, y las indemnizaciones que, conforme a la ley, tenga el arrendatario;

6o) El derecho a impedir la desviación de la clientela y a la protección de la fama comercial, y

7o) Los derechos y obligaciones mercantiles derivados de las

actividades propias del establecimiento, siempre que no provengan de contratos celebrados exclusivamente en consideración al titular de dicho establecimiento.”

Ahora bien; debe tenerse en cuenta que conforme lo señala el Artículo 517 *ibídem*, debe preferirse, en todo caso, la enajenación en bloque de los establecimientos de comercio. Al efecto, la disposición en comento señala:

“Artículo 517. *Siempre que haya de procederse a la enajenación forzada de un establecimiento de comercio se preferirá la que se realice en bloque o en su estado de unidad económica. Si no pudiere hacerse en tal forma, se efectuará la enajenación separada de sus distintos elementos.*

En la misma forma se procederá en caso de liquidaciones de sociedades propietarias de establecimientos de comercio y de particiones de establecimientos de que varias personas sean condueñas.”

De hecho, conforme al Artículo 525 del Código de Comercio:

“Artículo 525. *La enajenación de un establecimiento de comercio a cualquier título se presume hecha en bloque o como unidad económica sin necesidad de especificar detalladamente los elementos que lo integran.”*

Fluye de las precedentes consideraciones que, en principio, la enajenación de un establecimiento debe abarcar la totalidad de los bienes y derechos consagrados en el Artículo 516 del Código de Comercio arriba transcrito, pues el legislador ha reconocido acertadamente que el valor del establecimiento de comercio se halla supeditado a su composición; a los bienes que lo integran y los derechos que su propietario ha adquirido a través del desarrollo de su actividad, de manera que, siendo este conjunto una unidad, es esperable que la estimación del precio acordado en la venta los incluya a todos ellos y resulte de allí una cifra total que sirva de base única para el acuerdo.

Sin embargo, en desarrollo de la libertad contractual, es posible que se acuerden sumas con denominación y orígenes especiales, aparte del precio básico de la venta del establecimiento de comercio, como pueden ser las denominadas primas, caso en el cual, a falta de mayor precisión de consultante, habrá de establecerse el origen y destinación de dicho valor para analizar su comportamiento.

Por una parte, podría considerarse que la estimación de un valor a título de prima por concepto del otorgamiento del derecho a la utilización de *“la enseña o nombre comercial y las marcas de productos y de servicios”* (Num. 1º, Art. 516 del Código de Comercio) o a la explotación de *“los derechos del empresario sobre las invenciones o creaciones industriales o artísticas que se utilicen en las actividades del establecimiento”* (Num. 2º, ibídem), pues es posible que el vendedor sólo esté dispuesto a permitir dicho uso de manera temporal sin enajenarlo y a cambio del pago de la prima en comento, caso en el cual consideramos que de realidad económica indicaría que, al pagar este valor, el comprador no aporta al precio del establecimiento de comercio. Sólo adquiere el derecho al uso de elementos de propiedad intelectual y/o industrial del comerciante vendedor que, dada su limitación temporal, deberán registrarse conforme a la regla señalada en el Artículo 55 del Decreto 2649 de 1993, disposición que establece:

“ARTICULO 55. DIFERIDOS. Deben contabilizarse como diferidos, los ingresos hasta que la obligación correlativa esté total o parcialmente satisfecha y los gastos hasta que el correspondiente beneficio económico esté total o parcialmente consumido o perdido.” ((Resaltado fuera del texto original)

Igualmente, resultará aplicable el Artículo 67 del mismo Decreto 2649, que establece:

“ARTICULO 67. ACTIVOS DIFERIDOS. Deben reconocerse como activos diferidos los recursos, distintos de los regulados en los artículos anteriores, que correspondan a:

1. Gastos anticipados, tales como intereses, seguros, arrendamientos y otros incurridos para recibir en el futuro servicios y,

2. Cargos diferidos, que representan bienes o servicios recibidos de los cuales se espera obtener beneficios económicos en otros períodos. Se deben registrar como cargos diferidos los costos incurridos durante las etapas de organización, construcción, instalación, montaje y puesta en marcha. Las sumas incurridas en investigación y desarrollo pueden registrarse como cargos diferidos únicamente cuando el producto o proceso objeto del proyecto cumple los siguientes requisitos:

a) Los costos y gastos atribuibles se pueden identificar

separadamente;

b) Su factibilidad técnica está demostrada;

c) Existen planes definidos para su producción y venta, y

d) Su mercado futuro está razonablemente definido.

Tales sumas pueden diferirse con relación a los varios productos o procesos en que tengan uso alternativo, siempre que cada uno de ellos cumpla dichas condiciones.

Se debe contabilizar como impuesto diferido débito el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un mayor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que se generará suficiente renta gravable en los períodos en los cuales tales diferencias se revertirán.

El valor histórico de estos activos, reexpresado cuando sea pertinente por virtud de la inflación, se debe amortizar en forma sistemática durante el lapso estimado de su recuperación.

Así, la amortización de los gastos anticipados se debe efectuar durante el período en el cual se reciban los servicios.

La amortización de los cargos diferidos se debe reconocer desde la fecha en que originen ingresos, teniendo en cuenta que los correspondientes a organización, preoperativos y puesta en marcha se deben amortizar en el menor tiempo entre el estimado en el estudio de factibilidad para su recuperación y la duración del proyecto específico que los originó y, que las mejoras a propiedades tomadas en arrendamiento, cuando su costo no sea reembolsable, se deben amortizar en el período menor entre la duración del respectivo contrato y su vida útil.

El impuesto diferido se debe amortizar en los períodos en los cuales se reviertan las diferencias temporales que lo originaron.”

Igual tratamiento debe darse al caso en que se cobre una prima en relación con los derechos surgidos de "los contratos de arrendamiento y, en caso de enajenación del inmueble, el derecho al arrendamiento de los locales en que

funciona el establecimiento de comercio si son de propiedad del empresario”, (Num. 5º, Art. 516 del Código de Comercio).

Por otra parte, si la realidad económica del negocio indica por su esencia que se ha producido la venta de tales derechos de propiedad intelectual y/o industrial que implique su enajenación permanente, es claro que ellos encajen en la definición de bienes intangibles, y resultaría aplicable el Artículo 66 del Decreto 2649 de 1993 que señala:

“ARTICULO 66. ACTIVOS INTANGIBLES. Son activos intangibles los recursos obtenidos por un ente económico que, careciendo de naturaleza material, implican un derecho o privilegio oponible a terceros, distinto de los derivados de los otros activos, de cuyo ejercicio o explotación pueden obtenerse beneficios económicos en varios períodos determinables, tales como patentes, marcas, derechos de autor, crédito mercantil, franquicias, así como los derechos derivados de bienes entregados en fiducia mercantil.

El valor histórico de estos activos debe corresponder al monto de las erogaciones claramente identificables en que efectivamente se incurra o se deba incurrir para adquirirlos, formarlos o usarlos, el cual, cuando sea el caso, se debe reexpresar como consecuencia de la inflación.

Para reconocer la contribución de los activos intangibles a la generación del ingreso, se deben amortizar de manera sistemática durante su vida útil. Esta se debe determinar tomando el lapso que fuere menor entre el tiempo estimado de su explotación y la duración de su amparo legal o contractual. Son métodos admisibles para amortizarlos los de línea recta, unidades de producción y otros de reconocido valor técnico, que sean adecuados según la naturaleza del activo correspondiente. También en este caso se debe escoger aquél que de mejor manera cumpla la norma básica de asociación.

Al cierre del ejercicio se deben reconocer las contingencias de pérdida, ajustando y acelerando su amortización.”

En lo tocante a los ajustes por inflación, debemos tener en cuenta que las partidas correspondientes a los valores que se paguen conforme a las modalidades

descritas de primas, deben considerarse en los estados financieros y, de suyo, sobre ellas se aplica lo dispuesto en el Artículo 51 del Decreto 2649 de 1993, disposición que ordena:

“ARTICULO 51. AJUSTE DE LA UNIDAD DE MEDIDA. Los estados financieros se deben ajustar para reconocer el efecto de la inflación, aplicando el sistema integral.

El ajuste se debe calcular con relación a las partidas no monetarias, utilizando para ello el PAAG anual, mensual acumulado, o mensual, según corresponda.

Son partidas no monetarias aquellas que, por mantener su valor económico, son susceptibles de adquirir un mayor valor nominal como consecuencia de la pérdida del poder adquisitivo de la moneda.

Las partidas no monetarias que a la fecha de ajuste estén expresadas al valor actual o al valor presente, no serán objeto de ajuste por inflación.

Los entes económicos cuyo período contable es anual y que no deban difundir estados financieros de períodos intermedios, pueden optar por efectuar el ajuste de manera anual o mensual; en los demás casos debe efectuarse en forma mensual.

Sin embargo, mediante normas especiales, el Gobierno Nacional o las Autoridades que ejercen inspección, vigilancia o control, pueden prescribir obligatoriamente una de tales opciones.

Se entiende por PAAG anual, el porcentaje de ajuste del año, el cual es equivalente a la variación porcentual del índice de precios al consumidor para ingresos medios, establecido por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística - DANE-, registrado entre el 1º de diciembre del año inmediatamente anterior y el 30 de noviembre del respectivo año. Se entiende por PAAG mensual acumulado, la variación porcentual del índice de precios al consumidor para ingresos medios, registrada entre el primer día del mes en el cual se realizó el hecho económico o se registró su última actualización y el último día del mes inmediatamente anterior a la fecha a la cual se esté calculando el ajuste.

Se entiende por PAAG mensual, el porcentaje de ajuste del mes, el cual es equivalente a la variación porcentual del índice de precios al consumidor para ingresos medios, establecido por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística -DANE-, registrado en el mes inmediatamente anterior al mes objeto de ajuste.

Los activos y pasivos representados en otras monedas, deben ser reexpresados en la moneda funcional, utilizando la tasa de cambio vigente en la fecha de cierre. Normas especiales pueden autorizar o exigir que previamente tales elementos sean expresados en una moneda patrón, como, por ejemplo, el dólar de los Estados Unidos de América. Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales, se entiende por tasa de cambio vigente la tasa representativa del mercado certificada por la Superintendencia Bancaria.

Cuando se trate de partidas expresadas en UPAC o sobre las cuales se tenga pactado un reajuste de su valor, el ajuste de la unidad de medida se efectuará con base en la cotización de la UPAC o en el pacto de reajuste.

Salvo lo dispuesto en las normas técnicas específicas, el ajuste de los activos y pasivos no monetarios y el de las cuentas de resultado se registra como un aumento en la cuenta respectiva; el de las cuentas del patrimonio en la cuenta de revalorización del patrimonio; la contrapartida de tales ajustes es la cuenta de corrección monetaria en el estado de resultados.

Sobre una misma partida, por un mismo lapso, no se puede realizar más de un ajuste.” (Resaltado fuera del texto original)

Para el caso de los ajustes por inflación de los diferidos arriba comentados, la norma precedente deberá aplicarse en consonancia con lo dispuesto en el Artículo 73 del citado Decreto 2649, norma que señala;

“ARTICULO 73. AJUSTE DIFERIDO. Las construcciones en curso, los cultivos de mediano y tardío rendimiento en período improductivo, las empresas en período improductivo, los programas de ensanche, que no estén en condiciones de generar ingresos o de ser enajenados y los **cargos diferidos no monetarios, se deben reexpresar teniendo en cuenta las normas generales de los ajustes sobre activos; no obstante, el valor correspondiente a la contrapartida del**

ajuste se debe llevar como un ingreso por corrección monetaria diferida a la cuenta "crédito por corrección monetaria diferida", el cual se debe ir reconociendo como corrección monetaria en las cuentas de resultados en la misma proporción en que se asigne el costo de tales activos.

*Durante los años en que se mantenga diferido el ajuste por inflación, la parte proporcional del ajuste sobre el patrimonio correspondiente a dichos activos tendrá similar tratamiento, registrando el respectivo valor en la cuenta "cargo por corrección monetaria diferida".
(Resaltado fuera del texto original)*

En este orden de ideas, en los términos anteriores se absuelve la consulta presentada, indicando que, para hacerlo, este organismo se ciñó a la información presentada por el consultante que los efectos de este escrito son los previstos por el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo, su contenido no compromete la responsabilidad de este organismo, no es de obligatorio cumplimiento o ejecución, no constituye acto administrativo y contra él no procede recurso alguno.

Cordialmente,

MARÍA VICTORIA AGUDELO VARGAS
Presidente

MVAV/grb