

EFFECTOS TRIBUTARIOS DE LOS CONTRATOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL

En esta oportunidad analizaremos algunos de los efectos tributarios de los denominados contratos de colaboración empresarial, dentro de los cuales, se encuentran los consorcios, las uniones temporales, y las cuentas en participación, entre otros.

Por definición, los contratos de colaboración empresarial (en adelante CCE), son aquellos en donde dos o más partes se unen para celebrar y/o ejecutar un contrato o actividad específica, la cual puede desarrollarse entre privados o con el sector público.

El término CCE no hace distinción de los diferentes contratos colaborativos existentes, por lo tanto, puede referirse a cualquiera de ellos, a no ser que se haga mención explícita a un tipo de contrato específico.

Dentro de las diferentes modalidades contractuales asociativas, encontramos las uniones temporales y consorcios. Estas tienen como objeto la presentación conjunta de una propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato público. No obstante, el Honorable Consejo de Estado ha señalado que el hecho de utilizarse para efectos públicos no restringe la posibilidad de emplearse también para efectos privados.¹

La diferencia entre estas dos modalidades radica en el grado de responsabilidad a la que están sujetos sus integrantes. En un consorcio cada uno de los consorciados debe responder solidariamente por las sanciones derivadas del incumplimiento del contrato; en la unión temporal, cada partícipe responde según su participación y no solidariamente, lo que permite una mayor protección de sus intereses.

Dentro de los CCE también tenemos los contratos de cuentas en participación. Según el artículo 507 del Código de Comercio *“La participación es un contrato por el cual dos o más personas que tienen la calidad de comerciantes toman interés en una o varias operaciones mercantiles determinadas, que deberá ejecutar uno de ellos en su solo nombre y bajo su crédito personal, con cargo de rendir cuenta y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida.”*

Esta modalidad contractual tiene dos tipos de partícipes: i) el socio gestor o activo, quien realiza la actividad en su propio nombre; y ii) el socio oculto o inactivo, quien se limita a responder por el monto de su aporte, a no ser que revele su participación ante terceros, caso en el cual responderá solidariamente. Así las cosas, el socio gestor será la única persona visible ante cualquier tercero, incluida la autoridad tributaria.

¹ Ver artículo 7º de la Ley 80 de 1993

Artículo Tributario

Contratos de Colaboración Empresarial

Redacción: Andres Thorrens

Junio 20 de 2018

Es importante anotar que las figuras antes mencionadas, en ningún caso constituyen una persona jurídica independiente. Sin embargo, los consorcios, y las uniones temporales, requieren la obtención de una identificación tributaria, lo cual les otorga las obligaciones de agente retenedor y de responsable del impuesto sobre las ventas.

Reconocimiento de la **participación**

En el acto de conformación de un consorcio o unión temporal las partes deben señalar su porcentaje de participación, el cual dependerá del aporte realizado. Recordemos que los aportes pueden ser en dinero o en especie, así como también puede ser aceptada la experiencia y la solvencia patrimonial como elementos para fijar el porcentaje de participación. En todo caso, la contribución que se fija en el contrato y los términos de la modalidad contractual seleccionada determinarán el grado de responsabilidad.

Pero, ¿Qué incidencia fiscal tiene la participación en este tipo de contratos? Para responder a esta pregunta, tomemos este ejemplo; dos empresas conforman una unión temporal con el objeto de celebrar un contrato de alquiler de 10 vehículos con una entidad estatal. En el acto de conformación, las partes acuerdan que los gastos administrativos se soportarán directamente por la unión temporal, además, la empresa “A” se compromete a suministrar 6 vehículos que representan el 60% y la empresa “B” proveerá los 4 que representan el 40% restante. Por lo que las partes acuerdan que la participación corresponderá a la proporción de vehículos suministrados.

Sin perjuicio de lo anterior, en la ejecución del contrato resulta que la empresa “A” realmente está proporcionando el 80% de los vehículos para el desarrollo del contrato.

Del ejemplo anterior, surge el siguiente interrogante ¿En qué proporción deben reconocer los miembros de un consorcio o unión temporal los ingresos, costos y gastos que surjan con ocasión del contrato de colaboración empresarial? La respuesta lógica a esta pregunta sería el porcentaje acordado en el contrato, sin embargo, en los casos en donde la realidad contractual es diferente a la pactada, ya sea que exista nuevo acuerdo escrito o no, se debe atender a la realidad de la operación. En este sentido, el artículo 18 del Estatuto Tributario establece que “(...) *las partes en el contrato de colaboración empresarial, deberán declarar de manera independiente los activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones que les correspondan, **de acuerdo con su participación en los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos incurridos en desarrollo del contrato de colaboración empresarial (...)***” (negrilla fuera del texto).

Tal como lo señala la norma, los elementos se reconocerán según su participación en el desarrollo del contrato y no respecto de lo acordado inicialmente. Dicho de otra manera,

Artículo Tributario

Contratos de Colaboración Empresarial

Redacción: Andres Thorrens

Junio 20 de 2018

las partes del CCE deberán reconocer fiscalmente su participación en atención a la realidad de la ejecución y no a su formalidad contractual.

Recordemos que el pasado 12 de febrero de 2018 mediante el oficio 0099, la DIAN manifestó que los acuerdos entre particulares no son oponibles al fisco, es decir, si las partes en uso de la autonomía de la voluntad deciden acordar el porcentaje que debe reconocer cada uno para efectos fiscales, dicho acuerdo no surte ningún efecto.

No obstante, a pesar de lo conceptualizado por la DIAN, y lo establecido en el artículo 553 del Estatuto Tributario, debe entenderse que, si estos convenios atienden a la realidad de la operación, y no a la simple voluntad de las partes, sí tendrían validez y serían oponibles ante el fisco, siempre y cuando las partes puedan probar dicha situación. Sin alterar la responsabilidad que se puede derivar, por ejemplo, en los contratos estatales.

En todo caso, y sin perjuicio del reconocimiento fiscal de la participación, la responsabilidad en la ejecución del contrato, seguirá sujetándose a lo establecido en lo pactado inicialmente, en especial, en los casos de las uniones temporales que contratan con entidades del estado, a menos que, se cuente con el consentimiento de la parte contratante.

Aportes, operaciones independientes y rendimientos garantizados

Como se explicó anteriormente, los miembros de un CCE pueden obligarse a suministrar un servicio o un bien a título de aporte para la conformación del negocio conjunto. Pero, ¿El aporte puede configurar un ingreso originado entre partes independientes?

Pues bien, para responder a esta pregunta, lo primero que analizaremos es el principio de transparencia fiscal, el cual, de conformidad con lo establecido en el artículo 18 del Estatuto Tributario, los miembros de un CCE, deberán reconocer sus ingresos, costos y gastos en atención a su porcentaje de participación.

Recordemos que este principio de transparencia, por disposición expresa, solo es procedente en el impuesto sobre la renta, por lo que el obligado a cumplir las obligaciones formales y sustanciales será el partícipe. Sin embargo, en materia de ICA, el responsable de declarar y pagar es el CCE, tal como lo establece el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010

En materia de IVA, por ejemplo, los consorcios y uniones temporales son responsables únicamente cuando en forma directa, sean ellos quienes realicen su hecho generador. Por lo tanto, no podría generarse nuevamente el impuesto, cuando el partícipe reconozca a prorrata su ingreso.

Artículo Tributario

Contratos de Colaboración Empresarial

Redacción: Andres Thorrens

Junio 20 de 2018

En este sentido, cuando hablamos de los aportes que se realizan a los CCE, no podemos pensar en la realización de un ingreso, ya que, de la entrega de ellos, no se genera un incremento en los activos, ni un decremento en los pasivos, sino que el ingreso de los miembros, solo surge proporcionalmente en la medida en que el CCE los genere.

Para ilustrar mejor al lector, suponga que, en el desarrollo de un CCE, una de las partes, se compromete a poner a disposición un bien mueble a título de aporte para la ejecución del contrato. Como el aporte tiene como fin alcanzar los cometidos propuestos por el contrato y no genera retribución directa, no habría ninguna incidencia fiscal.

En cierta ocasión, un contribuyente le consultó a la DIAN si los miembros de un CCE deben facturar los bienes o servicios prestados bajo el contrato, a lo que la autoridad tributaria respondió que no debe expedir factura cuando el servicio o bien que se suministra corresponda a los recursos comprometidos para el cumplimiento del contrato, salvo en aquellos casos en donde se preste o suministre un bien o servicio distinto a los contemplados inicialmente, o cuando el aporte corresponda a bienes que hacen parte del inventario del partícipe.²

Finalmente, confirmando esta tesis, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública manifestó que el monto y las características del aporte de un integrante del consorcio o unión temporal para su conformación, va asociado a la determinación de su participación en las utilidades del proyecto, por lo que, todo suministro de servicios o bienes adicionales que supere lo acordado se configura como un acto oneroso del cual se espera una retribución directa.³

Ahora, ¿Qué sucede cuando en desarrollo de un contrato de colaboración empresarial, una de las partes recibe un rendimiento garantizado? Pues bien, una de las características principales de este tipo de contratos, es que el reconocimiento del ingreso se origina en razón de las utilidades del proyecto. Caso contrario, si una de las partes suministra un bien o un servicio que no se halla estipulado como aporte al CCE y de este se obtiene un rendimiento garantizado, en tal caso, el ingreso así percibido tendrá efectos en los diferentes impuestos (renta, IVA, ICA, etc.).

Al respecto, el artículo 18 del Estatuto Tributario consagró que *“las relaciones comerciales que tengan las partes del contrato de colaboración empresarial con el contrato de colaboración empresarial que tengan un rendimiento garantizado, se tratarán para todos los efectos fiscales como relaciones entre partes independientes. En consecuencia, se entenderá, que no hay un aporte al contrato de colaboración empresarial sino una enajenación o una prestación de servicios, según sea el caso, entre el contrato de*

² Concepto General DIAN 0376 del 9 de abril de 2018

³ Ver Concepto 074 de 2007 del CTCP

Artículo Tributario

Contratos de Colaboración Empresarial

Redacción: Andres Thorrens

Junio 20 de 2018

colaboración empresarial y la parte del mismo que tiene derecho al rendimiento garantizado (...)". (subrayado fuera del texto)

Consecuentemente, si en el desarrollo de un CCE se pacta un rendimiento cierto para cualquiera de las partes, este ingreso es distinto al que proviene de la participación, por lo que, la prestación del servicio o el suministro de bienes, generaría un ingreso gravado como retribución de dicho rendimiento, el cual no está sujeto a los resultados económicos del contrato.

Veamos un ejemplo. Se conforma un CCE en donde una de las partes aporta el usufructo de un bien mueble para el desarrollo del contrato y, además, pacta que se le entregue un rendimiento garantizado mensual por valor de \$ 2.000.000, el cual no está sujeto al porcentaje de participación definido en el CCE. En este escenario, los rendimientos mensuales sí se tratarán como una operación de alquiler de bien mueble, darían lugar a un ingreso gravado en los diferentes impuestos (IVA, ICA, renta y por supuesto a su correlativa retención en la fuente).

Finalmente, es importante distinguir que las actividades realizadas por los consorcios y uniones temporales, podrán ser facturadas directamente por la forma contractual, o en cabeza de cada uno de sus miembros, caso en el cual, cuando uno de ellos sea una persona natural responsable del régimen simplificado, este no cobrará el IVA sobre los ingresos que configuren el hecho generador del impuesto, y además en este caso, cada uno será responsable del impuesto al valor agregado.

Por último, no podemos olvidar que en los contratos de cuentas en participación, toda la operación se realiza en cabeza del socio gestor o activo, quien será el único responsable ante terceros, incluso será el único responsable del impuesto sobre las ventas, tal como lo ha declarado la autoridad tributaria⁴.

Retenciones en la fuente derivadas de los CCE

¿Sobre qué base se aplica la retención en la fuente a los contratos de consorcios y uniones temporales?

Para resolver este interrogante, es importante recordar que, en el desarrollo de los CCE los ingresos pueden realizarse directamente o también en cabeza de cada uno de sus miembros según su participación. De esta manera, cuando el ingreso lo realiza el CCE, estos serán sujetos a retención en la fuente, teniendo en cuenta la calidad de cada uno de sus miembros.

⁴ Ver Concepto General DIAN 0376 del 9 de abril de 2018

Artículo Tributario

Contratos de Colaboración Empresarial

Redacción: Andres Thorrens

Junio 20 de 2018

Recordemos que, cuando los ingresos son realizados por la forma contractual, la factura de venta debe contener entre otras cosas, la identificación de sus miembros, y el porcentaje de participación de cada uno. Lo anterior, con el fin de que el agente retenedor identifique, si la totalidad de los miembros son sujetos de retención. De modo que, cuando un consorcio o unión temporal tenga dentro de sus miembros a una persona que por expresa disposición legal no sea sujeto a retención, su ingreso, no conformará la base sujeta a ella. Dicho de otra forma, del total del ingreso facturado por la forma contractual, no haría parte de la base sujeta a retención, el porcentaje de participación del no sujeto a retención.

Ahora, ¿Cómo procede la retención en los contratos de cuentas en participación? En este caso, el agente retenedor deberá atender a la calidad del socio gestor o activo, para determinar si la retención es procedente o no.

En todo caso, cuando el socio activo sea objeto de retención, esta no podrá ser trasladada en ninguna proporción al socio oculto o inactivo, toda vez que, tal como lo ha manifestado la DIAN, si se distribuyera la proporción de la retención que le correspondería al socio oculto, se estaría desdibujando esta figura contractual, pudiendo confundirse con otras formas asociativas, tales como los consorcios y uniones temporales. Por lo tanto, si en gracia de discusión, optáramos por trasladar proporcionalmente la retención en la fuente al socio oculto, ¿que sucedería con los casos en donde éste socio oculto goce de un tratamiento diferencial en materia tributaria y no sea sujeto de retención en la fuente?⁵

Tal como lo manifestó la autoridad tributaria, la retención en la fuente practicada al contrato de cuentas en participación, solo podrá ser descontada por el socio gestor o activo, y la distribución de las utilidades al socio oculto, no estaría sujetas a retención en la fuente. Situación que cambió trascendentalmente frente al tratamiento que se venía realizando con anterioridad a la entrada en vigencia de la última reforma tributaria (Ley 1819 de 2016), en donde dicha utilidad era objeto de retención por concepto de otros ingresos tributarios.

Conclusiones

1. Para el reconocimiento de la participación de los contratos de colaboración empresarial, debe prevalecer la realidad sobre la formalidad, es decir, cuando hay cumplimiento a lo pactado en el acuerdo inicial, no será necesario reconocer una participación diferente a ella. Sin embargo, cuando en el desarrollo del contrato, la participación en la ejecución se ve afectada, se sugiere que las partes del contrato celebren otro sí, en donde consten los nuevos hechos que dan lugar a una variación a la participación.

⁵ Ver Concepto general DIAN 0376 del 9 de abril de 2018

Artículo Tributario

Contratos de Colaboración Empresarial

Redacción: *Andres Thorrens*

Junio 20 de 2018

2. Respecto a los aportes que realizan los miembros del contrato en cumplimiento de los compromisos asumidos, estos no generarán ningún efecto tributario, y por consiguiente no requieren factura. No obstante, en los casos en donde la operación no corresponda al aporte prometido, o cuando se derive un rendimiento garantizado, estas operaciones se tratarán para efectos fiscales como una relación entre partes independientes, por lo que deberán ser facturadas.
3. En materia de retención en la fuente, es importante que los agentes retenedores tengan claridad sobre cuál es la base sujeta a retención en las operaciones con CCE, para lo cual deberán atender a la calidad y participación de cada uno de sus integrantes.
4. De lo anterior, consideramos que, en los CCE es un deber de los administradores velar por los intereses de los partícipes, toda vez que, el desconocimiento de este tipo de operaciones puede resultar gravoso para ellos. Por lo que, a pesar de que algunos de estos temas no deben desarrollarse en el contrato, sería recomendable hacer las respectivas aclaraciones en una etapa precontractual, a fin de no generar inconvenientes fiscales y administrativos para cada uno de sus miembros.

THORRENS CONSULTORES S.A.S

Síguenos en nuestras redes sociales de Facebook: Thorrens consultores

El presente documento es de carácter informativo y contiene nuestro análisis. Sin embargo, no garantiza que las autoridades competentes compartan nuestra posición.