

PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA

**TRATAMIENTO TRIBUTARIO APLICABLE A LOS CONTRATOS DE
COLABORACIÓN EMPRESARIAL**



TRABAJO DE GRADO PRESENTADO POR: DANIELA LIÉVANO URIBE

**PARA OPTAR AL TÍTULO DE:
ESPECIALISTA EN DERECHO TRIBUTARIO**

DIRECTOR DE TRABAJO DE GRADO: CIRO MEZA MARTÍNEZ

**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS
BOGOTÁ D.C., COLOMBIA**

2016

TABLA DE CONTENIDO

| | |
|---|----|
| <i>Resumen</i> | 3 |
| 1. Consideración inicial..... | 4 |
| 1.1 Impuesto sobre la renta | 4 |
| 1.2 Impuesto sobre la renta para la equidad ("CREE") | 4 |
| 1.3 Sobretasa de CREE | 4 |
| 1.4 Impuesto al Valor Agregado ("IVA") | 5 |
| 1.5 Impuesto de Industria y Comercio ("ICA")..... | 5 |
| 2. Definición y características principales de los contratos de colaboración empresarial..... | 6 |
| 3. Contrato de cuentas en participación..... | 7 |
| 3.1 Definición y características principales..... | 7 |
| 3.2 Tratamiento tributario | 8 |
| 4. Consorcios y Uniones temporales | 12 |
| 4.1 Definición y características principales..... | 12 |
| 4.2 Tratamiento tributario | 14 |

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS CONTRATOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL

Resumen

Este trabajo de grado se refiere a las implicaciones tributarias derivadas de los distintos contratos de colaboración previstos en el ordenamiento jurídico colombiano.

Palabras clave: *contratos de colaboración empresarial, contrato de cuentas en participación, consorcios, uniones temporales, impuesto sobre la renta, impuesto sobre la renta para la equidad, impuesto al valor agregado, impuesto de industria y comercio.*

Abstract

This degree paper refers to the tax implications derived from the execution of joint venture agreements set forth in the Colombian legal system.

Key words: *joint venture agreements, accounts in participation agreements, consortiums, temporary unions, income tax, income tax for equity and fairness, value added tax, industry and commerce tax.*

1. Consideración inicial - Aspectos generales de los tributos analizados en este trabajo de grado

Este trabajo de grado se refiere a las implicaciones tributarias derivadas de los distintos contratos de colaboración previstos en el ordenamiento jurídico colombiano, en relación con los siguientes tributos:

1.1 Impuesto sobre la renta

El impuesto sobre la renta es un tributo de carácter directo que grava los ingresos susceptibles de producir incremento neto del patrimonio los contribuyentes. Se calcula por anualidades (del 1 de enero al 31 de diciembre), a tarifas progresivas para las personas naturales que oscilan entre el 0% y el 33%, y a una tarifa fija del 25% para las personas nacionales jurídicas y otros entes asimilados y del 40%¹ para entidades extranjeras, de acuerdo con los artículos 240 y 241 del Estatuto Tributario ("E.T."). Su base gravable es igual a la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable que no hayan sido expresamente exceptuados o exentos, menos las devoluciones, rebajas, descuentos, costos y deducciones realizados imputables a tales ingresos.

1.2 Impuesto sobre la renta para la equidad ("CREE")

El CREE fue incorporado a nuestra legislación mediante la Ley 1607 de 2012, el cual se consagra como el aporte con el que contribuyen las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, nacionales y extranjeras, en beneficio de los trabajadores, la generación de empleo y la inversión social. La base gravable de este impuesto coincide en lo fundamental con el impuesto sobre la renta² y se calcula a una tarifa del 9% de acuerdo con el párrafo del artículo 23 de la ley 1607 de 2012. Es importante destacar que las personas naturales no son sujetos pasivos del CREE.

1.3 Sobretasa de CREE

La sobretasa de CREE fue creada por nuestra última reforma tributaria, la ley 1739 de 2014, como un importe adicional que deben pagar los sujetos pasivos de CREE cuya base gravable es igual o superior a \$800.000.000. De acuerdo al artículo 22 de la referida ley, la sobretasa de CREE es del 6% para el 2016, del 8% para el 2017 y del 9% para el 2018.

¹ Esta es la tarifa del año 2016. La tarifa del 2017 es del 42% y la del 2018 es del 43%.

² Se determina por el mismo método pero sólo se le pueden restar a todos los ingresos gravados algunos ingresos no constitutivos de renta, deducciones y rentas exentas expresamente mencionados en la ley (artículo 22, ley 1607 de 2012).

1.4 *Impuesto al Valor Agregado ("IVA")*

- 1.5 El IVA es un impuesto indirecto que grava el consumo como hecho imponible y nace a la vida jurídica siempre que se configura uno de los hechos generadores previstos en el artículo 420 del E.T., es decir, siempre que haya una i) venta de bienes corporales muebles; ii) la prestación de servicios gravados en el territorio nacional; iii) la importación de bienes gravados; o iv) operación de juegos de suerte y azar.

El artículo 1° del Decreto 1372 de 1992 define el concepto de servicios en materia de IVA. Según esta definición, se considera servicio *"(...) toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración."*

Es decir que para efectos de IVA, cualquier obligación de hacer, con independencia de si predomina el factor intelectual o material, que no se sujete a una relación laboral, constituye la prestación de un servicio siempre y cuando sea remunerada.

Este impuesto se calcula aplicando la tarifa que corresponda, la cual por lo general es del 16% a la base gravable del IVA, que de acuerdo con el artículo 447 del E.T. es *"el valor total de la operación, sea que ésta se realice de contado o a crédito, incluyendo entre otros los gastos directos de financiación ordinaria, extraordinaria, o moratoria, accesorios, acarreos, instalaciones, seguros, comisiones, garantías y demás erogaciones complementarias, aunque se facturen o convengan por separado y aunque, considerados independientemente, no se encuentren sometidos a imposición."*

1.6 *Impuesto de Industria y Comercio ("ICA")*

El ICA es un impuesto de orden territorial previsto en la ley 14 de 1983 que recae, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 33 de la ley 83 de 1983, el ICA se liquida, por regla general, sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior derivados de la actividad gravada, con exclusión de las devoluciones, los ingresos provenientes de venta de activos fijos y de exportaciones, el recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y la percepción de subsidios.

2. Definición y características principales de los contratos de colaboración empresarial

Según la doctrina, son contratos asociativos todos aquellos acuerdos de voluntades en los cuales existe una finalidad común que las partes quieren alcanzar mediante el esfuerzo mutuo. Existen dos especies muy generales de contratos asociativos: los societarios y los no societarios. Los contratos asociativos societarios son aquellos en los cuales nace a la vida una persona jurídica diferente a la de los asociados para lograr materializar el fin deseado. En los segundos, el fin común se logra sin necesidad de crear un sujeto de derecho distinto al de las personas que se juntan.³

Los comúnmente llamados "contratos de colaboración empresarial" pertenecen a la especie de contratos asociativos no societarios. Este tipo de contratos, se caracterizan principalmente por lo siguiente:

Son acuerdos plurilaterales. Es decir que se exige la participación de dos o más sujetos de derecho, bien se trate de personas jurídicas o naturales.

- (a) Tienen un fin común; la integración se produce para la ejecución de uno o más negocios determinados por las partes.
- (b) No dan lugar al surgimiento de una persona jurídica distinta a la de quienes celebran este tipo de contratos.
- (c) Exigen una división del trabajo y de las responsabilidades, pues la razón de ser de este tipo de acuerdos de voluntades es precisamente la de optimizar las ventajas comparativas que ofrecen los integrantes del mismo como adecuación de los medios para lograr el objetivo empresarial trazado.⁴
- (d) Se comparten tanto los riesgos como los beneficios obtenidos que se logren en el proyecto.

De acuerdo con lo anterior, los contratos de colaboración empresarial pueden ser definidos como aquellos acuerdos de voluntades por medio de los cuales un número plural de personas ponen a disposición de un proyecto particular y concreto, su dinero, propiedades, tiempo y experiencia, con la obligación de compartir riesgos, ganancias o pérdidas de manera proporcional con el esfuerzo aportado y con la responsabilidad solidaria ante

³ Lorenzetti, Ricardo Luis. *Contratos. Parte Especial*. Tomo II. Rubinzal - Culzoni Editores. Argentina.

⁴ Barbosa Castaño, Adriana del Pilar. *Contratos de Asociación a Riesgo Compartido - Joint Venture*. Tesis, Pontificia Universidad Javeriana. 2004

terceros⁵, sin constituir un fondo común con sus aportaciones que permita calificarlos como un contrato de sociedad⁶.

Este tipo de contratos son utilizados recurrentemente en el giro ordinario de los negocios por su conveniencia, toda vez que permiten unir ventajas comparativas entre distintos sujetos, y a su vez asumir de manera compartida el riesgo de un negocio, sin necesidad de tener que constituir una persona jurídica para estos efectos. Estos contratos agilizan la realización de proyectos, precisamente por la ausencia de formalidades para su celebración.

Si bien en Colombia ni en nuestra legislación civil ni comercial encontramos tipificados a los contratos de colaboración propiamente dichos, en nuestro ordenamiento jurídico sí se encuentran principalmente 3 expresiones de esta forma asociativa: los contratos de cuentas de participación, los consorcios y las uniones temporales. A continuación se desarrollan las características principales de cada una de estas figuras y las implicaciones tributarias derivadas de estos esquemas para el desarrollo de negocios.

3. Contrato de cuentas en participación

3.1 Definición y características principales

El artículo 507 del Código de Comercio ("C.Co.") define los contratos de cuentas en participación de la siguiente forma:

“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.”

Adicionalmente, el artículo 509 del C.Co. precisa que *"La participación no constituirá una persona jurídica y por tanto carecerá de nombre, patrimonio social y domicilio. Su formación, modificación, disolución y liquidación podrán ser establecidas con los libros, correspondencia, testigos o cualquiera otra prueba legal."*

⁵ Barbosa Castaño, Adriana del Pilar. *Contratos de Asociación a Riesgo Compartido - Joint Venture*. Tesis, Pontificia Universidad Javeriana. 2004

⁶ Velásquez Rodríguez, Oscar Darío. *Nuevo Manual de Derecho Comercial*. Librería Jurídica Sánchez R. Primera Edición, 2002.

De acuerdo a lo anterior, podemos afirmar que el contrato de cuentas en participación se caracteriza por lo siguiente:

- (a) Es un contrato de colaboración, por lo que todos los partícipes contribuyen con aportes para lograr un negocio en común, sin que con esto se de el nacimiento de un ente jurídico nuevo o un patrimonio común.
- (b) Las operaciones mercantiles sobre las que recae, que pueden ser una o varias, deben estar determinadas expresamente.⁷
- (c) En este tipo de contratos, intervienen dos tipos de sujetos:
 - (i) El partícipe gestor es quien se reputa como dueño del negocio ante terceros, y responde ante ellos de manera exclusiva e ilimitada.
 - (ii) Los partícipes ocultos son quienes ejercen un rol pasivo en los negocios que se quieren ejecutar a través de esta modalidad contractual, pues deben permanecer ocultos ante los ojos de los terceros. A diferencia del partícipe gestor, la responsabilidad de los partícipes ocultos sí está limitada al valor de su aporte en el negocio.

Si revelan o autorizan que se conozca su calidad de partícipes inactivos, responden ante terceros solidariamente junto con el partícipe gestor, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 511 del C.Co.
- (d) En cuanto a la formación del contrato, su objeto, forma y condiciones, la ley no prevé ninguna solemnidad, sólo el acuerdo de voluntades.

3.2 Tratamiento tributario

- (a) Impuesto sobre la renta, CREE y sobretasa del CREE

Debido a que con el contrato de cuentas en participación no se constituye una nueva persona jurídica independiente a la de los partícipes, las obligaciones tributarias derivadas de la consecución de su objeto recaen en cabeza de cada una de las partes de este contrato, en proporción a sus aportes. Lo anterior, con independencia de si se trata del socio gestor o del socio oculto.

⁷ Superintendencia de Sociedades. Concepto 220-32457.

Ahora, sobre el tratamiento tributario que debe dársele a los ingresos, costos y gastos derivados de la ejecución de un contrato de cuentas en participación, la DIAN ha venido sosteniendo desde el 2008 que el socio gestor, al ser el único responsable frente a terceros de las operaciones que se realizan en ejecución de un contrato de cuentas en participación, es el responsable de incluir en su declaración de renta la totalidad de los ingresos, costos y gastos de la ejecución del contrato de cuentas en participación realizados en un periodo gravable.

En palabras de esta entidad, *“Corresponde al socio gestor declarar la totalidad de los ingresos, costos y gastos derivados de la ejecución del contrato de cuentas en participación, así como las retenciones en la fuente que se le hayan practicado respecto de los pagos o abonos en cuenta relativas a las operaciones realizadas en su desarrollo, imputándolas en su declaración de renta del año o período fiscal en el cual se efectuaron, por ser el único partícipe legalmente habilitado para ejecutar el contrato ante tercero.”*⁸

Así, bajo esta teoría, el partícipe gestor debe reportarle a la Administración Tributaria cada uno de los factores que dieron lugar a la utilidad o pérdida en el desarrollo del contrato de cuentas en participación, al igual que los activos y pasivos vinculados al contrato.

Por su parte, el socio oculto debe declarar en su declaración de renta únicamente la utilidad o pérdida que le corresponde según lo acordado en el contrato, sin tener derecho a incluir costos y deducciones relacionados con el mismo.

La DIAN ha reconocido que bajo este esquema de reconocimiento del ingreso y de los costos y gastos de los contratos de cuentas en participación, la utilidad distribuida a los socios ocultos es un gasto deducible para efectos de impuesto sobre la renta, como puede observarse de la lectura del Concepto No. 99275 de 2010; *“A su vez, el pago de las utilidades a los socios ocultos por parte del gestor, serán ingresos para ellos y costo para este”*. Esta utilidad debe ser sometida a una retención en la fuente del 2.5% (que es la tarifa retención residual), de conformidad con lo establecido en el artículo 401 del E.T. y el artículo 5 del decreto 1512 de 1985.

⁸ DIAN. Concepto No. 03653 de enero 14 de 2008.

Si bien la DIAN ha insistido en varias ocasiones que ésta es la forma en la cual se deben registrar fiscalmente los ingresos, costos y gastos derivados de los contratos de cuentas en participación, es importante destacar que el Consejo de Estado ha reconocido que en virtud de la autonomía de la voluntad privada, es posible que las partes pacten reglas relativas al reconocimiento de los ingresos generados en la ejecución de este tipo de acuerdos que conlleven a que se haga necesario registrar las rentas obtenidas por los partícipes de una forma distinta.

Sobre este particular, el Consejo de Estado se pronunció en la sentencia del 1 de abril de 2004⁹, manifestando lo siguiente:

"En el presente caso los particulares en ejercicio de la autonomía de la voluntad celebraron verbalmente un contrato de cuentas en participación, en el que acordaron la distribución entre los partícipes, de los ingresos en el momento de percibirlos. En cuanto a la forma de reparto, que si bien no corresponde a la definición que de esta clase de contrato hace el artículo 507 del Código de Comercio, no hay impedimento legal para ello, al no tener el carácter de norma orden público pues regula un tema de estricto derecho privado, no está involucrado el interés general ni establece cláusula alguna que contenga disposiciones tributarias por cuyo cumplimiento debe velar la DIAN..."

Por consiguiente sostener que deben distribuirse utilidades y no ingresos y que éstos no deben repartirse cuando se perciben, o que no sea una actividad comercial la que desarrollan, son objeciones que atentan contra el principio de la autonomía de la voluntad que rige la contratación entre particulares." (el destacado no hace parte del texto original).

La providencia precitada fue citada posteriormente por el Alto Tribunal en la sentencia del 12 de octubre de 2006¹⁰. A pesar de estos precedentes, lo cierto es que el Consejo de Estado no se ha pronunciado de fondo acerca de cómo se deberían registrar tributariamente los costos y gastos incurridos con ocasión a la ejecución por las partes, en caso de acoger este sistema de reconocimiento de los ingresos.

(b) IVA

⁹ Expediente 13724.

¹⁰ Expediente 15272.

Teniendo en cuenta que el partícipe gestor se reputa único dueño de los negocios que se celebran en virtud del contrato de cuentas en participación, éste es el responsable jurídico ante el Fisco y ante terceros de recaudar, facturar y consignar el IVA que se genere por la realización de actividades gravadas con este impuesto en ejecución de los mencionados negocios.

Por otra parte, es importante destacar que la distribución de las utilidades del negocio que haga el partícipe gestor a los partícipes ocultos no está gravada con IVA. Esto, en la medida que a través de la misma no se está remunerando un servicio que el partícipe oculto le haya prestado al partícipe gestor.

La relación entre las partes de un contrato de colaboración empresarial escapa a la noción de “servicio”, por cuanto ninguna de ellas adquiere frente a la otra una obligación de hacer remunerada, sino que ambas aportan bienes o industria para la obtención de un beneficio común. Esta regla es totalmente aplicable a los contratos de cuentas de participación. Así, en esta clase de contratos no existe un prestador de servicios y un beneficiario de los mismos; sino que existen dos personas o más que participan conjuntamente en un negocio, en procura de un beneficio que, de obtenerse, es distribuido entre ellas.

Por las mismas razones, no es necesario que el partícipe gestor expida una factura por la distribución de utilidades que le correspondan a los demás partícipes del negocio. En palabras de la Administración de Impuestos, *“El reconocimiento para un socio oculto de las utilidades provenientes de un contrato de cuentas en participación no puede considerarse una operación de venta, importación o prestación de un servicio en los términos del artículo 616-1 arriba mencionado, y por lo tanto no existe obligación de facturar por parte de este”*¹¹.

(c) ICA

De acuerdo con el parágrafo del artículo 54 previsto en la ley de 2010, en relación con los impuestos municipales y departamentales, *“en los contratos de cuenta de participación el responsable del cumplimiento de la obligación de declarar es el socio gestor....”*

¹¹ DIAN. Concepto No. 30569 de 1999

Así, es el socio gestor quien tiene la obligación legal de declarar y pagar el ICA al que haya lugar en relación con la totalidad de ingresos obtenidos en ejecución de un contrato de cuentas en participación.-

Una vez el socio gestor cumple con la obligación de pagar ICA, la Administración municipal de impuestos no le puede exigir a los socios ocultos el pago de este impuesto en relación con las utilidades netas que les son repartidas por el socio gestor, en la medida en que esto generaría una doble tributación en relación con un mismo ingreso.

El riesgo de doble tributación ha sido también advertido por el Consejo de Estado, como puede observarse de la lectura del siguiente aparte de la sentencia del 29 de enero de 2012:

"Si bien la actora, en su calidad de partícipe inactivo, realiza, aunque de manera indirecta, actividades gravadas de las que obtienen ingresos en el Distrito Capital, lo que en principio la haría responsable del ICA en la proporción del ingreso que corresponde a su participación, también es cierto que como lo demostró la sociedad y lo admitió la Administración, el socio gestor cumplió con la obligación de pagar el impuesto que correspondía sobre la totalidad de los ingresos derivados del contrato celebrado con la sociedad actora, de donde, en el caso de exigir al partícipe inactivo el pago del tributo sobre el ingreso que le correspondió en dicho contrato, se generaría una doble tributación sobre el mismo valor."¹² (el destacado no hace parte del texto original).

4. Consorcios y Uniones temporales

4.1 Definición y características principales

Tanto el concepto de consorcio como la unión temporal se encuentran definidos en el artículo 7 de la Ley 80 de 1993, que reza lo siguiente:

"Consorcio: cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente de todas y cada una de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato. En consecuencia, las actuaciones, hechos y omisiones que se presenten en

¹² Expediente 17953.

desarrollo de la propuesta y del contrato, afectarán a todos los miembros que lo conforman.

Uniones temporales: cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente por el cumplimiento total de la propuesta y del objeto contratado, pero las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato se impondrán de acuerdo con la participación en la ejecución de cada uno de los miembros de la unión temporal.”

De la lectura de la norma anterior, se puede afirmar que los consorcios y las uniones temporales tienen las siguientes características:

- (a) Son contratos de colaboración que permiten que dos o más personas unan esfuerzos y recursos para celebrar y ejecutar un único negocio.
- (b) Los consorcios y las uniones temporales no tienen personería jurídica distinta a la de sus partícipes, ni forman un patrimonio independiente al de los sujetos que los conforman.
- (c) Tienen carácter temporal, en la medida en que se crean solo para la celebración y ejecución de un respectivo negocio.
- (d) Todos los miembros de los consorcios y las uniones temporales responden solidariamente ante terceros por el incumplimiento de las obligaciones derivadas del negocio a ejecutar.

Dicha solidaridad se predica también de las obligaciones tributarias que surjan con ocasión al contrato a ejecutar por la unión temporal, conforme a lo dispuesto en el artículo 793 del E.T.

Como lo ha reconocido el Consejo de Estado, *"si el artículo 794 del Estatuto en mención se entiende aplicable a los miembros de otros entes colectivos, en concordancia con el artículo 793 ibídem, debe entenderse que los miembros de las uniones temporales y de los consorcios son responsables solidarios de los impuestos de los citados entes (...)*

En consecuencia, se remite al análisis ya efectuado, del que se concluye que SUELOPETROL era solidariamente responsable por el pago de los impuestos y

retenciones adeudados por la unión temporal, a prorrata de su participación en esta."¹³

En otras palabras, el consorcio y la unión temporal son entes conformados por un grupo económico utilizado como instrumento de colaboración entre las empresas, que les permite de algún modo distribuir riesgos financieros y tecnológicos, fortalecer sus equipos, y aunque su responsabilidad es solidaria respecto de todas y cada una de sus obligaciones, cada una conserva su propia independencia jurídica.¹⁴

Si bien la figura del consorcio y la unión temporal apareció en nuestro ordenamiento jurídico como una opción para celebrar contratos en el marco de la Contratación Estatal, la Superintendencia de Sociedades ha reconocido que también es posible utilizar estas instituciones en el derecho privado en virtud de la autonomía de la voluntad. Según esa entidad, *"las disposiciones legales atinentes a la contratación en derecho privado, permiten que los particulares realicen contratos mediante unión temporal; en el entendido que este ordenamiento jurídico delega en las partes mediante la firma del contrato respectivo, el deber de fijar el alcance de los derechos, de las obligaciones que estas contraen, como de la responsabilidad derivada del incumplimiento del respectivo negocio jurídico."*¹⁵

Ahora, la diferencia entre estas dos figuras radica en que, en las uniones temporales, las sanciones derivadas de cualquier tipo de incumplimiento deben imponerse según el grado de participación de cada miembro en la ejecución de estas, mientras que en los consorcios, las sanciones derivadas del incumplimiento afectan por igual a todos sus miembros.

4.2 Tratamiento tributario

Antes de explicar en detalle las implicaciones tributarias aplicables a los consorcios y a las uniones temporales, es importante precisar que la DIAN ha manifestado que el tratamiento fiscal aplicable a estas figuras de colaboración es el mismo con independencia de que estos entes contraten con el Estado o con un particular.

Según el Concepto 013765 del 9 de marzo de 2004, *"No hay diferencia en el tratamiento tributario dado a los consorcios que contraten con el Estado y los que no contraten con él"*.

(a) Impuesto sobre la renta, CREE y sobretasa de CREE

¹³ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 29 de abril de 2010. Exp. 16883

¹⁴ Superintendencia de Sociedades, Concepto 220-43721.

¹⁵ Superintendencia de Sociedades, Concepto 29711.

De conformidad con el artículo 18 del E.T., los consorcios ni las uniones temporales son sujetos pasivos del impuesto sobre la renta.. Dice el artículo en mención lo siguiente: *“Los consorcios y las uniones temporales no son contribuyentes del impuesto sobre la renta. Los miembros del consorcio o la unión temporal, deberán llevar en su contabilidad y declarar de manera independiente, los ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo con su participación en los ingresos, costos y deducciones del consorcio o unión temporal”*.¹⁶

Los consorcios y las uniones temporales tampoco son sujetos pasivos del CREE ni de la sobretasa de CREE, pues el artículo de la ley 1607 de 2012 dispone que están obligados al pago de este impuesto sólo *“ las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementario”* (el destacado no hace parte del texto original).

Lo anterior ha reconocido la misma DIAN: *“los Consorcios y uniones temporales como tal, al no ser contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, no son sujetos pasivos del CREE, solamente lo serán de manera individual cada uno de los integrantes del consorcio, cuando sean personas jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, por ende los integrantes que sean personas naturales tampoco son sujetos pasivos del CREE”*. (Concepto 49565 del 15 de agosto de 2014).

De acuerdo con lo anterior, quienes deben pagar impuesto sobre la renta y CREE por los ingresos generados con ocasión a las actividades que desarrolla el consorcio o la unión temporal son los miembros de estos entes, individualmente considerados.

Así las cosas, cada uno de los miembros del consorcio y la unión temporal es quien debe declarar de forma independiente los ingresos, costos y deducciones que le sean atribuibles en desarrollo del contrato que estén ejecutando, en proporción a su participación en estas figuras. Los miembros de los consorcios y las uniones temporales deben poder soportar su declaración de renta con la contabilidad que cada uno lleve, en donde constará el registro de los ingresos, los costos y las

¹⁶ Es importante destacar que una de las propuestas del Informe de Comisión de Expertos para la Reforma Tributaria Estructural es precisamente hacer una revisión del régimen tributario de las uniones temporales con el propósito de evitar abusos de los beneficios tributarios y por tanto, la no sujeción de esta figura al impuesto sobre la renta podría cambiar .

deducciones que a cada uno corresponda por virtud del acuerdo consorcial o de unión temporal.¹⁷

Si bien en principio los consorcios y las uniones temporales no deberían ser sujetos de retención en la fuente a título de renta por no ser considerados sujetos pasivos de dicho impuesto¹⁸, el inciso 3 del artículo 11 del decreto 3050 de 1997, establece que " *Cuando la facturación la efectúe el consorcio o unión temporal bajo su propio NIT,... quien efectúe el pago o abono en cuenta deberá practicar al consorcio o unión temporal la respectiva retención en la fuente a título de renta, y corresponderá a cada uno de sus miembros asumir la retención en la fuente a prorrata de su participación en el ingreso facturado*".

De la lectura de la norma precitada se entiende que quien contrate con un consorcio o una unión temporal estaría obligado a practicarle retención en la fuente en relación con los pagos que éste haga por los servicios que el consorcio o la unión temporal le facture, y cada miembro deberá asumir dicha retención en proporción a su participación.

Ahora, los consorcios y las uniones temporales también son sujetos de retención para efecto del CREE¹⁹. Teniendo en cuenta que es posible que los consorcios y las uniones temporales que no son sujetos pasivos del CREE, como ocurre con las personas naturales, la DIAN ha mencionado lo siguiente al respecto:

"Los integrantes de un consorcio o unión temporal, pueden ser personas jurídicas y/o personas naturales, por tal motivo el Decreto en mención establece la obligatoriedad de incorporar en la factura de venta expedida por éstos, la identificación de cada uno de sus consorciados o partícipes, indicando el porcentaje o valor del ingreso que le corresponde a cada uno de ellos según su aporte, con el propósito de que quien efectúe el pago o abono en cuenta practique la retención del CREE sobre el monto o base gravable que le corresponda a los sujetos pasivos del CREE que la integran.

¹⁷ Es conveniente que sin embargo tanto el consorcio como la unión temporal lleve el registro contable de los ingresos, costos y gastos generados en desarrollo del contrato que está ejecutando, con el fin de poder demostrar y facilitar el adecuado cumplimiento de las obligaciones impositivas de sus partícipes ante una eventual fiscalización de la DIAN a uno de sus miembros.

¹⁸ Esto incluso ha sido reconocido por la misma DIAN. Ver Concepto 711 del 13 de enero de 2015.

¹⁹ De acuerdo con el artículo 9 del decreto 862 de 2013, "*quien efectúe el pago o abono en cuenta deberá practicar al consorcio o unión temporal la respectiva retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, y corresponderá a cada uno de sus miembros asumir la retención en la fuente a prorrata de su participación en el ingreso facturado.*"

Lo anterior significa, que si un consorcio o unión temporal está integrado por personas jurídicas y personas naturales, es sabido que las personas naturales están considerados como no sujetos al impuesto sobre la renta para la Equidad CREE y por ende no son sujetos de retención en la fuente a título de éste impuesto, de conformidad con lo previsto en el artículo 20 de la Ley 1607 de 2012 y el artículo 1° del Decreto Reglamentario 862 de 2013."²⁰

Así, cuando los consorcios y uniones temporales facturan bajo su propio NIT, y algunos de sus miembros son personas naturales, el agente retenedor sólo podrá practicar retención en la fuente de CREE sobre la proporción del pago o abono en cuenta que le corresponda a sujetos pasivos de este tributo.

Por otra parte, de acuerdo con el artículo 368 del E.T., tanto los consorcios como las uniones temporales son agentes de retención en la fuente del impuesto sobre la renta. En consecuencia, los consorcios y las uniones temporales deben cumplir con ciertos deberes formales a nombre propio y no a través de cada uno de sus miembros. Estas figuras deberán solicitar un NIT ante la DIAN y deberán presentar declaraciones de retención.

(b) IVA

Los artículos 437 y 437-2 del E.T., establecen como responsables de IVA a los consorcios y las uniones temporales *"cuando en forma directa sean ellos quienes realicen actividades gravadas"*, en desarrollo de la ejecución del contrato para el cual se constituyeron.

En el mismo sentido la DIAN manifiesta en el Concepto Unificado de IVA del 19 de junio de 2003 que *"si el consorcio o la unión temporal no realizan en forma directa las actividades gravadas con el impuesto sobre las ventas, sino cada consorciado por su cuenta, entonces es el consorciado correspondiente al régimen común del IVA quien debe expedir las facturas respectivas con el monto del impuesto, y el agente retenedor que obre como contratante o adquirente le aplicará la retención en la fuente."*

Lo cierto es que como lo señala Mauricio Plazas Vega, esta categorización resulta sumamente imprecisa en la medida que los consorcios y las uniones temporales no

²⁰ DIAN. Concepto 48643 del 5 de agosto de 2013.

tienen personería jurídica, por lo que no se ve cómo pueden obrar "a nombre propio y en representación de sus miembros"²¹.

Frente a esta dificultad, la DIAN se pronunció en el Concepto 0381 del 3 de enero de 2001 y dijo lo siguiente: *"en conclusión, si es el consorcio o la unión temporal quien factura, es éste el responsable del gravamen... pero, si por el contrario, los miembros del consorcio o la unión temporal o los miembros de la unión temporal deciden facturar cada uno independientemente, cada uno será responsable del IVA facturado sin tener en cuenta la participación que se tenga en la respectiva unión"*.

Así las cosas, los miembros de los consorcios y de las uniones temporales están facultados para decidir si i) facturar los servicios que presten a nombre propio cada uno de los colaboradores individualmente considerados, caso en el cual cada uno de ellos será el responsable de IVA por el respectivo servicio, y deberá cumplir con las obligaciones formales que se deriven de tal calidad; o, ii) si facturar los servicios que se presten a nombre del consorcio o unión temporal. En este caso, será el consorcio o unión temporal el efectivamente sea responsable de IVA, y será éste quien deba cumplir con los deberes formales que se derivan de tal calidad, como lo manifestó la DIAN en Concepto No. 79837 del 12 de diciembre de 2012, entre las que se encuentran recaudar el impuesto²², declararlo²³ y consignarlo dentro de los plazos y en los lugares señalados por el gobierno nacional, debiendo responder ante el Fisco Nacional en caso de incumplimiento de sus obligaciones, como ya se explicó.

(c) ICA

Según el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, *"son sujetos pasivos de los impuestos departamentales y municipales, las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho, y aquellas en quienes se realicen el hecho gravado, a través de consorcios, uniones temporales, patrimonios autónomos en quienes se figure el hecho generador del impuesto."*

²¹ Plazas Vega, Mauricio. El Impuesto Sobre el Valor Agregado. Temis. 1998.

²² Las uniones temporales son agentes de retención del IVA de conformidad con los artículos 437 y 437-2 del E.T.

²³ Con respecto a la obligación de presentar las declaraciones del IVA, el artículo 61 de la ley 1607 de 2012 establece que éstas deben presentarse bimestral, cuatrimestral o anualmente dependiendo del monto de los ingresos del responsable del impuesto.

Así, los consorcios y uniones temporales no son sujetos pasivos de ICA, por lo que cada miembro del consorcio o la unión temporal es responsable de pagar y declarar ICA en relación con las actividades que éstos ejecuten, en proporción de su participación en el acuerdo de colaboración.

Ahora, de conformidad con el artículo 115 del E.T., *"es deducible el cien por ciento (100%) de los impuestos de industria y comercio, avisos y tableros y predial, que efectivamente se hayan pagado durante el año o período gravable siempre y cuando tengan relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente"*. En ese sentido, los miembros del consorcio o la unión temporal están facultados para deducir de su declaración de renta el ICA que paguen con ocasión al consorcio o la unión temporal.

(d) Obligaciones formales de los consorcios y las uniones temporales

(i) Obligación de inscribirse en el RUT

De conformidad con el artículo 555-2 del E.T., el RUT es el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar las personas y entidades que son sujetos de cualquier tipo de obligación ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Debido a que los consorcios y uniones temporales son agentes de retención del impuesto sobre la renta conforme a lo establecido en el artículo 368 del E.T., todo consorcio o unión temporal debe inscribirse en el RUT, a fin de cumplir con las obligaciones sustanciales y formales a su cargo.

(ii) Reporte de información en medios magnéticos

En el artículo 631 del E.T. determina que, para estudios y cruces de información el Director General de la DIAN podrá solicitar a las personas o entidades contribuyentes y no contribuyentes la información necesaria para el debido control de los tributos, los cuales pueden ser modificados anualmente.

De conformidad con la Resolución 112 de 2015 proferida por la DIAN, los consorcios y uniones temporales que efectúen transacciones económicas están obligadas a presentar información exógena por el año gravable 2016,

sin perjuicio de la información que deban suministrar sus miembros de las operaciones inherentes a su actividad económica ejecutadas directamente por ellos.

El artículo 17 de la referida Resolución establece que los consorcios y las uniones temporales están obligadas a suministrar la información de que tratan los literales b)²⁴, e)²⁵, f)²⁶, h)²⁷ e i)²⁸ del artículo 631 del E.T.

(iii) Obligación de facturar

Si en el acuerdo de colaboración se acuerda que las facturas sean expedidas por el consorcio o la unión temporal, éstas deben cumplir con los requisitos exigidos de manera general en el artículo 617 del E.T., que son los siguientes:

"a. Estar denominada expresamente como factura de venta.

b. Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio.

*c. *Modificado* Apellidos y nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios, junto con la discriminación del IVA pagado.*

d. Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta.

e. Fecha de su expedición.

f. Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados.

g. Valor total de la operación.

h. El nombre o razón social y el NIT del impresor de la factura.

²⁴ Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades a quienes se les practicó retención en la fuente, con indicación del concepto, valor del pago o abono sujeto a retención, y valor retenido.

²⁵ Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los beneficiarios de pagos o abonos, que constituyan costo, deducción o den derecho a impuesto descontable, incluida la compra de activos fijos o movibles, en los casos en los cuales el valor acumulado del pago o abono en el respectivo año gravable sea superior a 500.000; con indicación del concepto, retención en la fuente practicada e impuesto descontable.

²⁶ Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades de quienes se recibieron ingresos, en los casos en los cuales el valor acumulado del ingreso en el respectivo año gravable sea superior a 1.000.000 con indicación del concepto e impuesto sobre las ventas liquidado cuando fuere el caso.

²⁷ Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los acreedores por pasivos de cualquier índole, con indicación de su valor.

²⁸ Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los deudores por concepto de créditos activos, con indicación del valor del crédito.

i. Indicar la calidad de retenedor del impuesto sobre las ventas."

Adicionalmente, el inciso segundo del artículo 11 del decreto 3050 de 1997 establece que cuando una unión temporal expide una factura a nombre propio, se deberá señalar además el porcentaje o valor del ingreso que corresponda a cada uno de los miembros de la unión temporal.

BIBLIOGRAFÍA

Libros:

Barbosa Castaño, Adriana del Pilar. *Contratos de Asociación a Riesgo Compartido - Joint Venture*. Tesis, Pontificia Universidad Javeriana. 2004

Castañeda Durán, José Elbert. *Aplicación del IVA en Colombia: Doctrina Unificada de la DIAN*. Estudios Fiscales Ltda. 2010.

Farina, Juan M. *Contratos Comerciales Modernos*. Editorial Astrea. Argentina, 1997.

Lorenzetti, Ricardo Luis. *Contratos. Parte Especial*. Tomo II. Rubinzal - Culzoni Editores. Argentina.

Plazas Vega, Mauricio. *El Impuesto Sobre el Valor Agregado*. Temis. 1998.

Romero Tarazona, Jorge Andrés. *El Régimen Tributario Aplicable a los Consorcios y Uniones Temporales en Colombia*. Tesis, Pontificia Universidad Javeriana. 2002.

Velásquez Rodríguez, Oscar Darío. *Nuevo Manual de Derecho Comercial*. Librería Jurídica Sánchez R. Primera Edición, 2002.

Conceptos:

DIAN. Concepto No. 30569 del 4 de abril de 1999

DIAN - Concepto 0381 del 3 de enero de 2001

DIAN - Concepto Unificado de IVA del 19 de junio de 2003

DIAN - Concepto 013765 del 9 de marzo de 2004

DIAN. Concepto No. 03653 de enero 14 de 2008.

DIAN - Concepto No. 99275 de 2010

DIAN - Concepto No. 79837 del 12 de diciembre de 2012

DIAN. Concepto 48643 del 5 de agosto de 2013.

DIAN - Concepto 49565 del 15 de agosto de 2014

DIAN - Concepto 711 del 13 de enero de 2015.

DIAN - Concepto 0437 del 24 de mayo de 2016.

Superintendencia de Sociedades, Concepto 137806.

Superintendencia de Sociedades, Concepto 29711.

Superintendencia de Sociedades. Concepto 220-32457.

Superintendencia de Sociedades, Concepto 220-43721.

Sentencias:

Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 1 de abril de 2004, expediente 13724.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 12 de octubre de 2006, expediente 15272.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 29 de enero de 2012, expediente 17953.