

Análisis y Desarrollo - Tratamiento Tributario y Contable de los Contratos de Colaboración Empresarial en el Sector de la Construcción con aplicación del Método de Participación Patrimonial

**Edwin Roberto Díaz Jiménez
Septiembre de 2020**

Universidad Externado de Colombia

Facultad de Derecho

Maestría en Derecho de Estado con énfasis en Tributación

Universidad Externado de Colombia
Facultad de Derecho
Maestría en Derecho de Estado con énfasis en Tributación

RECTOR: DR. JUAN CARLOS HENAO

SECRETARIA GENERAL: DR. MARTHA HINESTROZA

DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO

DE DERECHO FISCAL: DR. JULIO ROBERTO PIZA

DIRECTOR DE TESIS: DR. ROBERTO INSIGNARES

Dedicatoria

A Manuela Díaz y Andrea Tuta Montenegro

Tabla de Contenido

Introducción	7
Capítulo I.	10
1. Marco teórico y conceptos	10
1.1. Definición general de los contratos de colaboración empresarial	10
1.1.1. Diferencias entre un negocio jurídico de contraprestación y un negocio de colaboración	16
1.1.2. Características de los contratos de colaboración empresarial	19
1.1.3. Tipos de contratos de colaboración empresarial	23
1.1.3.1. Consorcio	25
1.1.3.2. Unión temporal	26
1.1.3.3. Contratos en cuentas en participación.....	28
1.1.3.4. Contrato de concesión	29
1.1.3.5. El contrato de mandato.....	30
1.1.3.6. El contrato de <i>Joint Venture</i>	30
1.2. Tratamiento contable bajo Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para los contratos de colaboración empresarial	32
1.2.1. Operación conjunta	37
1.2.2. Negocio conjunto.....	39
1.2.3. Concepto de materialidad	49
Capítulo II	51
2. Tratamiento contable y tributario de los contratos de colaboración empresarial.....	51
2.1. Tratamiento contable.....	52
2.2. Reconocimiento contable de los contratos de concesiones.....	60
2.3. Tratamiento fiscal	65
2.3.1. Impuesto de renta	68
2.3.2. Impuestos al Valor Agregado - IVA	71
2.3.3. Impuesto de Industria y Comercio.....	73
Capítulo III	76
3. Dinámicas fiscales asociadas al sector construcción	76
3.1. Principio de transparencia fiscal.....	77

3.2. Reconocimiento fiscal de los contratos de concesión	80
3.3. Impacto financiero en el sector de la construcción	83
3.4. Problemática en los contratos de colaboración empresarial	88
Capítulo IV	92
4. Casos de contratos de colaboración con implicaciones contables y fiscales. 92	
4.1. Caso I – Efectos de la aplicación del Método de Participación Patrimonial	96
4.2. Caso II - Contrato de cuentas en participación - Implicaciones contables y fiscales	107
5. Conclusiones	112
5.1. Aspectos jurídicos	112
5.1.1. Acerca del marco jurídico	112
5.1.2. Respecto a los contratos	114
5.2. Aspectos contables	115
5.2.1. Cambio en la información financiera	115
5.2.2. El rol de las entidades fiduciarias en el sector construcción	116
5.2.3. Independencia contable del contrato fiduciario	117
5.2.4. Posibles consecuencias del impuesto diferido	118
5.2.5. Activo financiero y/o activo intangible en los contratos de concesión	119
5.2.6. Aplicación del Método de Participación Patrimonial	121
5.3. Aspectos Tributarios	122
5.3.1. El cambio como característica de la contabilidad	122
5.3.2. Contextos fiscales	123
5.3.3. Fundamentación del artículo 18 del ET	124
5.3.4. Diferencias pragmáticas y de base	125
Referencias	129

Lista de tablas

Tabla 1. Clasificación de los contratos.....	24
Tabla 2. Flujo de la Concesión en el periodo de 10 años por fases.....	98
Tabla 3. Estados Financieros de la Concesión y del EPC.	99
Tabla 4. Resultados de los 3 primeros años (1).....	100
Tabla 5. Resultados de los 3 primeros años (2).....	101
Tabla 6. Inversionista C y en el EPC línea a línea de acuerdo con los porcentajes de participación.....	103
Tabla 7. Metodología en la Operación Conjunta.....	104
Tabla 8. Método Participación Patrimonial.....	105
Tabla 9. Estado de situación financiera y estado de resultados integral.....	109

Lista de gráficas

Gráfica 1. Conjunto de normas aplicables dentro de los contratos de colaboración empresarial.	53
--	----

Introducción

La inquietud que guía esta investigación tiene un componente estrechamente ligado a la experiencia adquirida gracias al trabajo continuo en el sector de la construcción, en el que, como es sabido, es posible encontrar una notable variedad de problemáticas, específicamente en lo que tiene que ver con la dinámica jurídica, contable y tributaria de los contratos de colaboración empresarial. Esta investigación esboza los efectos que se desprenden de la aplicación del Método de Participación Patrimonial, teniendo en cuenta que este método no tiene aplicación fiscal y que en el sector se encuentra subvalorado su uso, ya sea por desconocimiento o por no generar reprocesos o cargas adicionales. De otra parte, con la entrada de los nuevos marcos técnicos se desprenden varias conceptos y metodologías para su aplicación en este tipo de contratos con cierta ambigüedad, evidenciadas en los casos de estudio y permitiendo demostrar los beneficios que tiene el método en las inversiones. Es así, que se ha encontrado que la lista de métodos aplicables, sumada a los tipos de contratos y estos a su vez a los tratamientos tributarios se presenta como un amplio campo de exploración y de investigación.

La investigación tiene como propósito presentar la armonía entre los aspectos jurídicos, contables y tributarios, a su vez dar un concepto personal de la aplicación de las normas, principios y reglas que interactúan en los contratos de colaboración empresarial, teniendo como foco principal la subvaloración del Método de Participación Patrimonial como mecanismo de medición tributaria y los impactos cualitativos y cuantitativos que se presentan por la conexión parcial que existe entre

los marcos fiscales y contables evidenciados en casos prácticos de estudio y problemáticas claras en sector de la construcción.

Se presentan, además, situaciones prácticas del sector en contratos de alta complejidad como los contratos de concesión vial y contratos de cuentas en participación cuyos problemas técnicos aún se presentan con impactos contables tales como la aplicación de la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, y la NIIF 15 *Ingresos por contratos de clientes*, donde la interpretación de la norma es fundamental, teniendo en cuenta las limitaciones tributarias, definidas desde la Ley 1819 de 2016 y los conceptos técnicos emitidos por la DIAN que han hecho replantear aspectos técnicos.

La investigación propiamente dicha, parte de una fundamentación que pretende dar cuenta de la importancia que tienen las bases técnicas de contratos y la estructura inicial de los mismos, esta reflexión demanda indagar por los requisitos mínimos para generar cualquier tipo de contrato, lo que allana el camino para exponer cómo ciertos negocios requieren la concurrencia de voluntades de dos o más parte, es pues necesario diseñar un escenario que posibilite visualizar los tipos de contrato y el tratamiento contable a partir de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Seguidamente surge el tratamiento contable y tributario de los contratos de colaboración y los tratamientos fiscales a partir de unos impuestos determinados, entre los que se encuentran el Impuesto de renta con los efectos en los ingresos; esta revisión es la que va a permitir incluir dentro de la exposición y su discurso la

importancia que tienen algunas dinámicas fiscales, predominantemente el principio de transparencia que es el que permite visualizar desde diferentes perspectivas las problemáticas que se presentan en los contratos de colaboración empresarial.

Finalmente, esta investigación parte de las bases jurídicas de los contratos desde sus raíces, pasando por la adopción de los nuevos marcos técnicos contables y su interpretación con las disposiciones tributarias partiendo de las Leyes y Decretos emitidos en los últimos años, para así materializar en análisis en dos casos cuyos propósitos están enfocados en ilustrar los posibles efectos resultantes de la aplicación del método de participación patrimonial y las implicaciones tanto fiscales como contables presentes en los contratos de participación.

Capítulo I.

1. Marco teórico y conceptos

El presente capítulo contiene información asociada a las bases técnicas de contratos, predominantemente, acerca de contratos de colaboración empresarial; además, se exponen las posiciones de algunos autores con el objetivo de ofrecer las definiciones de tres conceptos principales, el jurídico, el contable y el fiscal; que permitirán recrear el panorama actual desde sus inicios, para ello también será necesario presentar las opiniones de algunos académicos que han dedicado parte de sus estudios y reflexiones a disertar acerca del tema en cuestión. El problema que se plantea está enfocado en los cambios normativos suscitados en la actualidad y las repercusiones que se dan en las disciplinas mencionadas.

1.1. Definición general de los contratos de colaboración empresarial

Es necesario sugerir como punto de partida el conocimiento de la estructura inicial de los contratos de tal manera que posteriormente sea posible abarcar sus tipologías; es indispensable señalar, además, las bases normativas que son transversales a todo contrato en Colombia. La Constitución Política de 1991 consagra el derecho a la asociación en el marco del Estado social de derecho, el cual caracteriza el régimen jurídico nacional. Por su parte, entre las generalidades del Código de Comercio, en su artículo 822 se encuentra la aplicación del derecho civil:

Los principios que gobiernan la formación de los actos y contratos y las obligaciones de derecho civil, sus efectos, interpretaciones, modo de extinguirse, anularse o rescindirse, serán aplicables a las obligaciones y negocios jurídicos mercantiles, a menos que la ley establezca otra cosa. La prueba en derecho comercial se regirá por las reglas establecidas en el código de procedimientos civil, salvo las reglas especiales establecidas en el código de procedimiento civil y por la Ley. (Decreto 410, 1971)

Asimismo, el Código Civil de Colombia (actualizado) en la Ley 84 de mayo de 1873, define las bases legales para constituir un contrato, las cuales se consideran relevantes en el presente análisis, puesto que contienen los cimientos legales que se describen a continuación:

Art. 1495. *Contrato o convención* es un acto por el cual una parte se obliga para con otra a dar, hacer o no hacer alguna cosa. Cada parte puede ser de una o de muchas personas.

Art. 1496. El contrato es unilateral cuando una de las partes se obliga para con otra que no contrae obligación alguna; y bilateral, cuando las partes contratantes se obligan recíprocamente.

Art. 1497. El contrato es *gratuito* o de beneficencia cuando sólo tiene por objeto la utilidad de una de las partes, sufriendo la otra el gravamen; y oneroso, cuando tiene por objeto la utilidad de ambos contratantes, gravándose cada uno a beneficio del otro.

Art. 1498. El contrato oneroso es *conmutativo*, cuando cada una de las partes se obliga a dar o hacer una cosa que se mira como equivalente a lo que la otra parte debe dar o hacer a su vez; y si el equivalente consiste en una contingencia incierta de ganancia o pérdida, se llama aleatorio.

Art. 1499. El contrato es *principal* cuando subsiste por sí mismo sin necesidad de otra convención, y *accesorio*, cuando tiene por objeto asegurar el cumplimiento de una obligación principal, de manera que no pueda subsistir sin ella.

Art. 1500. El contrato es *real* cuando, para que sea perfecto, es necesaria la tradición de la cosa a que se refiere; es *solemne* cuando está sujeto a la observancia de ciertas formalidades especiales, de manera que sin ellas no produce ningún efecto civil; y es *consensual* cuando se perfecciona por el solo consentimiento. (Ley 84, 1873)

Según Hinestroza (2015), el Código Civil permite afirmar que:

La posición del Estado y del ordenamiento, vigilante, interventora, orientadora, correctora, sin llegar a sustituir al particular o impedirle su actuación legítima, se evidencia en los preceptos relativos a la integración del contenido negocial. La inserción automática de cláusulas (contenido normativamente impuesto) es un anticipo del desarrollo de la regulación del contrato de consumo. La eficacia de las condiciones generales del contrato predispuestas por una de las partes, así como la de las cláusulas desequilibradas que corren en los contratos que se celebran por medio de formularios, queda sometida al conocimiento y la aceptación expresa formal de la parte vulnerable. (p.7)

Las definiciones y apreciaciones expuestas comprenden los requisitos mínimos para generar cualquier tipo de contrato, se debe tener presente, además, que sus criterios permiten consolidarlo dentro de la legislación colombiana; no obstante, aunque existen diferentes clasificaciones de contratos en el ordenamiento jurídico, todas comparten las mismas bases. Un ejemplo de tales estructuras hace parte del presente tema de estudio, a saber, el contrato de colaboración empresarial. Según el Código de Comercio de Colombia, los contratos de esta clase son aquellos que se celebran entre dos o más personas naturales o jurídicas sin los requisitos que se necesitan para la constitución de una compañía mercantil, en los que sus partícipes adquieren derechos y deberes que deben estar inmersos dentro de las cláusulas contractuales, cuyo fin es la concentración e integración empresarial, que a su vez tiene el objetivo de producir sinergias entre diferentes tipos de compañías, de todos los sectores de la economía. En muchas ocasiones las mismas entidades deben buscar socios estratégicos para poder ejecutar los negocios propios y viceversa; de ahí la importancia de revisar la estructura de los contratos de colaboración empresarial. (Decreto 410, 1971).

Según Arrubla (2004), el propósito de los contratos consiste en proporcionar el contexto adecuado para que determinados individuos independientes encuentren la posibilidad de crear relaciones de negocios que generen resultados en una línea de tiempo con estrecha relación en los negocios jurídicos. El Código Civil en su artículo 1502 determina los requisitos para que una persona se obligue a otra, es decir para que entable una relación de carácter jurídico, ellos son:

- 1) que sea legalmente capaz.
- 2) que consienta en dicho acto o declaración y su consentimiento no adolezca de vicio.
- 3) que recaiga sobre un objeto lícito.
- 4) que tenga una causa lícita.

Y, además, que “la capacidad legal de una persona consiste en poderse obligar por sí misma, sin el ministerio o la autorización de otra”. En el artículo 1602 el Código Civil es claro en el hecho de que “todo contrato legalmente celebrado es una ley para los contratantes, y no puede ser invalidado sino por su consentimiento mutuo o por causas legales”. Para Rendón y Londoño

estas personas deben estar no solo en plena capacidad de hacer uso de su voluntad –esa capacidad fundamental que tiene cada persona de resolver de sus propios asuntos, intereses y deseos, teniendo siempre en cuenta el contexto de lo social, lo jurídico y lo económico– sino de demostrar su habilidad deliberativa, la cual debe ser consiente, consistente y capaz de superar el más simple análisis discursivo. (Garcés, 2014, p.31)

Con respecto al negocio jurídico Arrubla (2004) sostiene que el Código de Comercio presenta una variación frente al Código Civil que no se debe perder de vista, concretamente, frente al criterio y clasificación del acto jurídico aparentemente adoptado por el legislador mercantil, cuyo escenario da cabida a las nuevas teorías emergentes en este campo. La doctrina clásica del acto jurídico afirma que, para formarse, ciertos negocios requieren la concurrencia de voluntades de dos o más

partes, mientras otros requieren únicamente la expresión de voluntad de una sola. Los primeros se conocen como negocios jurídicos bilaterales, por ejemplo, la convención. Los segundos, como actos unilaterales, por ejemplo, un testamento.

Para Martínez y Tapias (2016) “El “negocio jurídico” es una categoría que hace parte de los actos jurídicos pero que permite establecer una distinción entre los actos jurídicos de autonomía privada y los actos jurídicos en sentido estricto” (p.42). Ahora, el Código Civil de Colombia en la adopción de la teoría del negocio jurídico sigue de cerca la concepción clásica del acto jurídico y el hecho de no adoptar claramente una teoría indica que se refiere a las teorías clásicas en una forma amplia. Por ejemplo, las teorías modernas sobre el acto jurídico lo clasifican desde el punto de vista de su formación, en los actos unilaterales y plurilaterales, de tal manera que con esta nueva estructura se abre la posibilidad de dar cabida a los negocios jurídicos complejos o de colaboración. La doctrina, por su parte, distingue entre el contrato y el acto complejo al señalar que, en el primero, los intereses de las partes son distintos y opuestos, mientras que en los actos complejos se concilian porque las partes persiguen iguales intereses y juntos colaboran en su realización.

El Código de Comercio de Colombia (Decreto 410, 1971) modifica sustancialmente la noción de contrato comúnmente conocida en el Código Civil, para admitir dentro de ella otras convenciones diferentes a la tradicional de contraprestación; como en el caso del negocio jurídico complejo o de colaboración al que ya se hizo mención. Porque la ley mercantil continúa confundiendo la noción

de contrato con el género de la convención misma, como en efecto ocurre en el Código Civil, pero a su vez presenta una mayor amplitud conceptual (Arrubla, 2004).

La estructura mencionada recopila e integra los conceptos básicos de los contratos; a continuación, se propone una disertación enfocada en la diferencia entre un negocio jurídico y un contrato de colaboración empresarial que, si bien tiene similitudes, se considera pertinente documentar sus incompatibilidades; no sin antes recordar que:

la estructura económica de todo negocio jurídico, cualquiera sea su naturaleza, puede resultar significativamente alterada por hechos posteriores a su celebración y, por lo tanto, en cada caso particular bien podría considerarse que deben analizarse las circunstancias que rodean el desequilibrio sobrevenido de que se trate, con el fin de determinar si, eventualmente, tratándose de una alteración excesiva, imprevista y ajena a las partes, habría lugar a corregir dicha situación, en lugar de descartar de plano y forzosamente cualquier posibilidad de corrección fundada exclusivamente en el tipo de contrato. (Castillo, 2017, p.8)

1.1.1. Diferencias entre un negocio jurídico de contraprestación y un negocio de colaboración

Las diferencias que se presentan a continuación contienen criterios para delimitar un negocio de colaboración y un negocio jurídico, conceptos relevantes que introducen al tema de los contratos de colaboración empresarial:

a. En el negocio jurídico de contraprestación, los intereses de las partes son al mismo tiempo distintos y opuestos. Por ejemplo, cuando las partes se encuentran en posiciones diametralmente opuestas en el caso de una venta; el interés de una de ellas es adquirir la cuota al menor precio posible, mientras que el de la otra es entregarla a cambio del mayor precio que se pueda obtener.

b. En el negocio jurídico de contraprestación, las obligaciones que resultan como efecto propio del contrato para ambas partes son interdependientes y se soportan mutuamente. Según la teoría clásica, el objeto de la obligación de una de las partes es causa de la obligación de la otra parte.

c. Mientras en el negocio jurídico de colaboración se concilian esos intereses, en ese tipo de actos, las partes persiguen iguales intereses y juntas colaboran en su realización. Las partes están una al lado de la otra, como sucede en la constitución de una sociedad y en las juntas generales de socios. Para algunos en el negocio jurídico de colaboración no se está frente a un contrato, sino frente a un negocio jurídico colectivo. Según la DIAN (2012):

De acuerdo con su naturaleza, los contratos de colaboración empresarial, dentro de los cuales están las cuentas en participación, se conforman a través de la unión de talentos de los expertos, de la comunidad de esfuerzos económicos y técnicos o de la combinación de los anteriores, etc., con el fin de alcanzar la cooperación entre entes independientes, para el logro de un objetivo común y específico.

d. En los negocios jurídicos de colaboración pueden intervenir más de dos partes, todas las que se quiera, si el negocio lo admite como en las sociedades anónimas (Arrubla, 2004).

Como consecuencia de la característica antes señalada y expresada por Arrubla (2004), la nulidad que afecta a una de las partes en el negocio jurídico de contraprestación destruye generalmente el negocio, lo afecta y le acarrea una sanción porque la compraventa no puede existir si el comprador es ineficaz. En cambio, el negocio jurídico de colaboración al no presentar esa interdependencia entre las obligaciones de los contratantes, la nulidad que afecta a una de las partes no tiene necesariamente que, por norma general, destruir el negocio; por el contrario, el negocio puede excluir la parte afectada y continuar, excepto en el caso específico de que se haya celebrado en consideración a esa parte exclusivamente. Con esta nueva concepción se establece una sanción diferente a este tipo de actos jurídicos, que es la nulidad respecto a una de las partes, la cual no acarrea la nulidad de todo negocio jurídico.

La estructura legal mencionada comprende el marco jurídico colombiano para la generación de todo tipo de contratos, específicamente, en lo relacionado con los contratos de colaboración empresarial, es por esta razón que se considera oportuno exponer las características de tales contratos, con el fin de abordar el tratamiento contable y fiscal de los mismos a la luz de los nuevos marcos técnicos y de la reforma tributaria; que ha sido permeada por decretos regulatorios y conceptos técnicos como se verá a continuación.

1.1.2. Características de los contratos de colaboración empresarial

Este vehículo contractual es un instrumento idóneo que permite expandir negocios nacionales e internacionales de manera ágil y a su vez, admite la celebración de proyectos o negocios, además, como lo afirma Díaz (2013) “Los contratos de colaboración empresarial constituyen una importante herramienta para el incremento de la inversión extranjera en el país, en especial, por su flexibilidad normativa y los atractivos efectos tributarios que pueden representar para las multinacionales” (p.2). El objeto de este tipo de contratos solo requiere definir el aporte de las partes, su participación sobre las utilidades y su responsabilidad frente a los riesgos del negocio. “En principio, en la ejecución de los contratos de colaboración empresarial las partes realizan aportes para la consecución de un fin común, conservando cada una de ellas su plena autonomía financiera y administrativa” (Díaz, 2013, p.9).

Este contrato es un instrumento eficaz para unir el valor agregado de cada uno de los participantes en los contratos de colaboración empresarial porque permite compartir riesgos, limitar peligros implícitos en cada tipo de negocio en la misma medida en que este se ejecute, así como tomar la experiencia de otro participante para un negocio determinado al cual aportar a partir de los conocimientos adquiridos y obtener una ganancia, no está de más tener presente que “siendo de la naturaleza de los contratos de colaboración empresarial el pactar libremente entre los partícipes la forma del reparto de beneficios, no existe un

criterio unificado para el reparto de beneficios que permita fijar los precios de sus operaciones” (Díaz, 2013, p.15).

El C.C.E. es un contrato que además de ser distinto, e incluso extraño, es un contrato para el que, según Donoso (2014),

el que la ley no tiene previsto un nombre específico, debido a que sus características no se encuentran reguladas por ella, consistente en una asociación de intereses mediante el cual dos o más personas se ponen de acuerdo en llevar a cabo un determinado negocio o proyecto común, compartiendo los resultados obtenidos de este. (p.3)

Las características mínimas que deben contener estos tipos de contratos son: objeto, aporte, obligaciones, utilidades y riesgos. La principal obligación consiste en realizar un aporte para ejecutar el negocio objeto del contrato. Adicionalmente, se debe determinar cuál o cuáles de las partes están a cargo de la administración de la ejecución del negocio o proyecto, que a su vez están obligadas a asumir los riesgos del contrato de acuerdo con las responsabilidades definidas en el mismo.

Las partes deben estipular de manera clara cuál es su aporte, teniendo en cuenta que

En la realización de estos aportes no existe ningún margen de utilidad a favor de las partes, siendo en consecuencia incoherente imponer el principio de plena competencia a las operaciones de ingresos ordinarios y extraordinarios, costos y

deducciones causados en la ejecución del contrato, así como a los activos y pasivos utilizados como aportes de este. (Díaz, 2013, p.9)

También se debe acordar cuáles son sus obligaciones y cómo es la repartición de los riesgos derivados del objeto contractual, para Donoso (2014)

Siempre es recomendable que de este acuerdo se desprenda un contrato por escrito, resultado de las negociaciones, en que cada parte esté debidamente enterada de sus derechos y obligaciones con las cláusulas y los documentos anexos necesarios, cláusulas donde se establecerá las partes contratantes, el objeto común, la dirección y control de las operaciones de los asociados y finalmente anexos cuya finalidad es regular de manera óptima este contrato. (p.6)

Es importante considerar un canal de coordinación entre las partes, como puede ser un comité conformado por miembros que representen a cada una de ellas, encargado de tomar las decisiones pertinentes para la ejecución del proyecto o negocio objeto del contrato en cuestión (ProColombia, 2017).

El acto jurídico o contrato asociativo se separa del contrato de cambio o bilateral para ser emitido en una categoría nueva, no desarrollada, por el derecho decimonónico; forma contractual estudiada a fondo con ocasión del desarrollo de la figura de la sociedad comercial en tiempos modernos. Ahora, también se debe tener presente que

Sobre los fundamentos del concepto de asociatividad y en concreto de la cooperación empresarial se reconoce a Alfred Marshall como uno de sus

precursores. Marshall, en 1890, introdujo el concepto de “economías de aglomeración” en el que hacía referencia a las ventajas asociadas a la proximidad geográfica entre las industrias. (Hinestrosa *et al*, 2009, p.6)

Por su parte, Olave (2005) considera que “La asociatividad es el mecanismo de cooperación entre empresas pequeñas y medianas, donde cada empresa participa, conservando su independencia y autonomía gerencial, decide participar en un intento conjunto, para la búsqueda de un objetivo común” (p.175), y para Acevedo y Buitrago (2009) “la asociatividad empresarial se constituye como una de las principales herramientas usadas por países y ciudades, para enfrentar los retos de la globalización actual” (p.2). Así pues, el negocio asociativo resulta en su origen un acuerdo de tipo contractual colectivo y de organización, que da nacimiento a las figuras creadas a partir de él, entregadas como el primer paso necesario para darles vía jurídica, pero las estructuras creadas no pueden ser, según el estudio de este contexto, abiertas o innominadas y reciben un fuerte apoyo legal que las coloca en precisa ubicación ante la ley. Ellas superan ese pacto primero, fundante, adquieren una autonomía de negociar propia y, en varios supuestos, de personalidad jurídica.

El contrato de cambio o intercambio se crea a partir de una relación bilateral en la cual dos partes se enfrentan con intereses contrapuestos y, por lo común de ellos, deben ser equivalentes. Ambos se prometen el cumplimiento de obligaciones y deberes, esperando a cambio la contraprestación del otro. De modo que, el contrato asociativo nace con vocación de pluralidad de las partes, más la pluralidad no es un elemento indispensable para su existencia de *lege ferenda*. En el

ordenamiento nacional es aceptable que el contrato asociativo pueda nacer de una sola parte o se conserve vigente de bienes en únicos. Para el caso de las sociedades del Estado o el de las fundaciones, existen sin partes, sin socios, sin pluralidad de componentes (Etcheverry, 2016).

Los contratos de colaboración empresarial se constituyen de diferentes formas, estas dependen del tipo de negocio que se pretende llevar a cabo y del sector de la economía donde se aplican. Por consiguiente, es necesario hacer una recopilación de los principales tipos de contratos de colaboración empresarial existentes con sus definiciones, teniendo en cuenta su involucramiento en el sector privado y público; de ahí la importancia de referenciar la ley de contratación estatal que interactúa en el sector de la construcción.

A continuación, se exploran los tipos de contratos de colaboración empresarial con el fin de incluir dentro del análisis los tipos de contratos más utilizados en el sector de la construcción y sus complejidades.

1.1.3. Tipos de contratos de colaboración empresarial

Antes de exponer los tipos de contratos que hacen parte de la inquietud que rige la presente investigación de debe tener presente lo que dice la Dian (2016) respecto a los contratos de colaboración empresarial:

Es importante señalar que el contrato de colaboración empresarial es una figura económica y jurídica de asociación, que se presenta o conforma a través de las

siguientes modalidades: contratos de cuentas en participación, uniones temporales, consorcios y otros.

Y añade, “el contrato de colaboración empresarial es el género de las modalidades que se pueden presentar de unas especies de negocios jurídicos” (Dian, 2016)

Ahora, teniendo en cuenta las particularidades de los C.C.E., se expone una clasificación de los contratos de colaboración frente a otros tipos contractuales:

Tabla 1. Clasificación de los contratos

Contratos de colaboración	Contratos de contraprestación
Beneficio o pérdida común	(<i>Quid pro quo</i>)
	Beneficio individual
<i>Joint Ventures, Alianzas estratégicas</i>	Contratos de prestación de servicios
Contratos de cuentas en participación	Contratos de intermediación
Consortios y uniones temporales	Contratos de distribución
Contrato de mandato (?)	Contrato de compraventa
Sociedad de hecho	Contrato de obra
Contrato de agencia comercial	

Fuente: Elaboración propia basado en Sanín (s.f.)

Según Otálora (2015) “La conformación de uniones temporales y consorcios tiene su respaldo constitucional en el derecho de asociación, libertad de empresa y, por supuesto, en el principio de la autonomía de la voluntad privada” (p.4), es decir que estas uniones están legitimadas por el artículo 38 de la Constitución Política de Colombia que reza: “Se garantiza el derecho de libre asociación para el desarrollo de las distintas actividades que las personas realizan en sociedad” (Const., 1991)

A continuación, se discriminan los diferentes tipos de contratos de colaboración empresarial que se consideran relevantes para el sector de la construcción. También se presenta una breve reseña de la Ley 80 de 1993 que genera limitaciones y riesgos inherentes en la contratación de varios tipos de contratos en el sector de la construcción para entidades públicas y privadas.

Así pues, se considera indispensable reconocer los siguientes conceptos:

1.1.3.1. Consorcio

Cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente por 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 desarrollo de la propuesta y del contrato, afectarán a todos los miembros que lo conforman (Ley 80, 1993).

Ahora, no se debe dejar de lado que los consorcios, al igual que las uniones temporales, “son formas asociativas desprovistas de los elementos de estabilidad y permanencia, pues el propósito de sus miembros es la presentación de una propuesta, la adjudicación, celebración, ejecución y liquidación del contrato” (Otálora, 2015, p.5).

1.1.3.2. Unión temporal

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. (Ley 80, 1993)

Para la Ley 80 de 1993 de contratación estatal, del artículo 2 en adelante, pauta el derecho a recibir oportunamente la remuneración pactada y a que el valor intrínseco de la misma no se altere o modifique durante la vigencia del contrato.

En consecuencia:

1. Tendrán derecho, previa solicitud, a que la administración les restablezca el equilibrio de la ecuación económica del contrato a un punto de no pérdida, por la ocurrencia de situaciones imprevistas, que no sean imputables a los contratistas. Si dicho equilibrio se rompe por incumplimiento de la entidad estatal contratante, tendrá que restablecerse la ecuación surgida al momento del nacimiento del contrato.

2. Colaborarán con las entidades contratantes en lo que sea necesario para que el objeto contratado se cumpla y que este sea de la mejor calidad; acatarán las órdenes que durante el desarrollo del contrato ellas les impartan y, de manera general, obrarán con lealtad y buena fe en las distintas etapas contractuales, evitando las dilaciones y entramientos que pudieran presentarse.

3. Podrán acudir a las autoridades, con el fin de obtener la protección de los derechos derivados del contrato y la sanción para quienes los desconozcan o vulneren.

Las autoridades no podrán condicionar la participación en licitaciones ni la adjudicación, adición o modificación de contratos, como tampoco la cancelación de las sumas adeudadas al contratista, a la renuncia, desistimiento o abandono de peticiones, acciones, demandas y reclamaciones por parte de este.

4o. Garantizarán la calidad de los bienes y servicios contratados y responderán por ello.

5o. No accederán a peticiones o amenazas de quienes actúen por fuera de la ley con el fin de obligarlos a hacer u omitir algún acto o hecho.

La ley en cuestión añade que:

Cuando se presenten tales peticiones o amenazas, los contratistas deben informar inmediatamente de su ocurrencia a la entidad contratante y a las demás autoridades competentes para que ellas adopten las medidas y correctivos que fueren necesarios. El incumplimiento de esta obligación y la celebración de los pactos o

acuerdos prohibidos dan lugar a la declaratoria de caducidad del contrato. (Ley 80, 1993)

Y, además, agrega que “Pueden celebrar contratos con las entidades estatales las personas consideradas legalmente capaces en las disposiciones vigentes. También podrán celebrar contratos con las entidades estatales, los consorcios y uniones temporales”.

Según Otálora (2015):

las uniones temporales o consorcios son el crisol donde se desarrolla el derecho de asociación y libertad de empresa tanto de sus integrantes como de la asociación, para el avance del sinnúmero de actividades económicas que requieran las entidades estatales en la satisfacción de sus necesidades, por cuanto permiten la participación más nutrida de agentes económicos de los diferentes sectores de la economía en los procesos contractuales. (p.9)

1.1.3.3. Contratos en cuentas en participación

En el Código de Comercio, este contrato aparece reglamentado en los artículos 507 al 514, así pues, en dicho Código la participación se considera como:

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. (Decreto 410, 1971)

Este contrato, al no implicar la creación de un nuevo ente jurídico distinto de las partes que lo suscriben, no se conforma como un patrimonio independiente. El partícipe gestor del negocio actúa como su representante y, por ende, administrador del mismo, reputado ante terceros como único dueño. Por lo tanto, hay para él una responsabilidad ilimitada:

En el artículo 509 se aclara 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”. (Decreto 410, 1971)

Ahora,

En lo no previsto en el contrato de participación para regular las relaciones de los partícipes, tanto durante la asociación como a la liquidación del negocio o negocios, se aplicarán las reglas previstas en este Código para la sociedad en comandita simple y, en cuanto éstas resulten insuficientes, las generales del Título Primero de este mismo Libro. (Decreto 410, 1971)

1.1.3.4. Contrato de concesión

Son contratos de concesión los que celebran las entidades estatales con el objeto de otorgar a una persona llamada concesionario la prestación, operación, explotación, organización o gestión, total o parcial, de un servicio público, o la construcción, explotación o conservación total o parcial, de una obra o bien destinados al servicio o uso público, así como todas aquellas actividades necesarias

para la adecuada prestación o funcionamiento de la obra o servicio por cuenta y riesgo del concesionario y bajo la vigilancia y control de la entidad concedente, a cambio de una remuneración que puede consistir en derechos, tarifas, tasas, valorización, o en la participación que se le otorgue en la explotación del bien, o en una suma periódica, única o porcentual y, en general, en cualquier otra modalidad de contraprestación que las partes acuerden. (Ley 80, 1993)

1.1.3.5. El contrato de mandato

Es consensual, por tanto, basta el acuerdo de las partes para su perfeccionamiento. Es el mismo principio que impera como género en todos los contratos mercantiles, salvo que una norma legal exija determinadas solemnidades. El negocio se gestionaría siempre que se haya sometido a formalidades para su conclusión, sin embargo, si el mandato conlleva a la representación, esta última, deberá constar por escrito, cuando se trate de celebrar un negocio jurídico que deba constar por escritura pública. (Decreto 410, 1971)

1.1.3.6. El contrato de *Joint Venture*

Se puede definir como una asociación de dos o más personas (naturales o jurídicas) para realizar un proyecto o negocio que implica un determinado riesgo compartido (*venture*), en la cual las partes combinan esfuerzos para perseguir un beneficio común, sin crear una sociedad. Para ello, las partes realizan un aporte de bienes o derechos (dinero, locales, marcas, patentes, contratos, *know-how*) sobre los cuales tendrán derecho en la misma proporción de su participación en la

ejecución del negocio. Como lo sugiere la *Guía legal contratos de colaboración*, (ProColombia, s.f) las partes distribuirán entre ellas tanto las ganancias como los riesgos que se derivan del negocio. (ProColombia, s.f)

El contrato de *Joint Venture* en Colombia es atípico, esto quiere decir que no está regulado de manera específica por las normas colombianas y, por lo tanto, se rige por lo que acuerden las partes y de manera selectiva por las normas mercantiles aplicables a los contratos en general. Las partes conservan su individualidad jurídica, por lo que cada una debe responder por las obligaciones que se le hubiesen asignado en el contrato (ProColombia, s.f.).

La DIAN, en el Oficio 010795 de agosto de 2017, hace referencia al principio de transparencia, por el que incluye directrices para los tipos de contratos mencionados anteriormente:

Contratos de Colaboración Empresarial. (artículo modificado por artículo 20, Ley 1819 de 2016). Los Contratos de Colaboración Empresarial tales como consorcios, uniones temporales, Joint Ventures y cuentas en participación, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios. 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. Para efectos tributarios, las partes deberán llevar un registro sobre las actividades desarrolladas en virtud del Contrato de Colaboración Empresarial que permita verificar los

ingresos, costos y gastos incurridos en desarrollo del mismo. Las partes en el Contrato de Colaboración Empresarial deberán suministrar toda la información que sea solicitada por la DIAN en relación con los contratos de colaboración empresarial. (Estatuto Tributario Nacional, 1989).

1.2. Tratamiento contable bajo Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para los contratos de colaboración empresarial

Primero que todo, se debe aclarar que

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), como conjunto de parámetros expedidos por la IASB (*International Accounting Standards Board*) emergen como consecuencia de la globalización económica y la dinámica de los mercados internacionales. Con la implementación de las NIIF en Colombia se busca contar con datos de mayor calidad y transparencia en la disciplina contable y financiera. (Orobio *et al*, 2018, p.3)

Los contratos de colaboración empresarial, por su parte, son una práctica en Colombia que ya empieza a tener historia, estos contratos no habían sido susceptibles a cambios porque su aplicación está fundamentada en la negociación entre las partes plasmada en el contrato. Su espíritu siempre ha sido que las partes dejen definidos sus beneficios económicos futuros, obligaciones y derechos. En este sentido, la entrada en vigencia de la Ley 1314 de 2009 modifica el régimen de contabilidad colombiano, con la adopción de las Normas Internacionales de

Información Financiera a todos los obligados a llevar contabilidad, de manera que genera en los contratos cambios significativos.

Dicha ley imparte los nuevos criterios sobre los principios de reconocimiento, medición, presentación y revelación de la información financiera para todos los obligados a llevar contabilidad, así como, a entregar la responsabilidad de impartir los decretos regulatorios al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y al Ministerio de Industria y Comercio sobre dichas normas; con fundamento en las propuestas emitidas por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

Se entiende por principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia “el conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente sobre los asuntos o actividades de personas naturales o jurídicas” (Ley 1314, 2009). La adopción de estos estándares internacionales tiene un impacto directo en los contratos de las compañías en marcha, como se analiza a continuación.

En este marco de implementación se define el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 (anexos 1 y 2), modificado por el Decreto 2496 de 2015, en el que los contratos en mención están a la luz de la NIIF 11 Acuerdos Conjuntos para el caso de NIIF Plenas o la sección 14 Acuerdos Conjuntos en la NIIF para Pymes. Es importante aclarar que en Colombia existen tres grupos de aplicación de Normas Internacionales de Información Financiera donde se deben ubicar todos los obligados a llevar contabilidad.

Los grupos de aplicación de los nuevos marcos técnicos están contenidos en la Ley 1314 de 2009 y sus Decretos Reglamentarios 2784 de 2012 modificados por los Decretos 3022, 3023 y 3024 de 2013 que definen los parámetros para la aplicación de cada uno de los marcos para todos los obligados a llevar contabilidad. Las compañías que se ubican en el grupo uno son las compañías más grandes del país, las cuales aplican el marco NIIF Plenas o FULL IFRS (*International Financial Reporting Standard*) desde el primero de enero de 2014. Para las compañías pequeñas y medianas, que son el grueso de las entidades que hay en Colombia, aplican NIIF para *Pymes IFRS for SME (IFRS for Small and Medium-Sized Entities)* a partir del 1 de enero de 2015. Vale aclarar que el efecto contable y tributario en los Acuerdos Conjuntos para la aplicación de un marco o el otro es igual en la práctica.

Los Acuerdos conjuntos son instrumentos mediante los cuales dos o más partes mantienen el control conjunto y están obligadas a una relación contractual, donde el acuerdo puede ser una Operación conjunta o un Negocio conjunto, “la clasificación en alguna de estas clases de acuerdo por parte de una determinada entidad se realiza analizando los derechos y obligaciones de las partes en relación con el acuerdo” (Melgarejo y Ciro, 2016, p.62). Condición que afecta de manera directa el reconocimiento, medición y presentación contable de los acuerdos de colaboración empresarial, donde el impacto contable y financiero genera cambios sustanciales en la composición financiera de los socios de este tipo de negocios.

Los tipos de Acuerdos conjuntos tienen un impacto adicional relevante, con la entrada de la última Reforma Tributaria, teniendo en cuenta que el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012 permite que se lleven dos contabilidades, bajo salvedad de los dos marcos técnicos diferentes; una, para efectos contables y otra, para efectos fiscales durante los próximos 4 años a partir de la vigencia de ley en mención. Cuyo espíritu consiste en dar tiempo a la Dirección de Impuestos Nacionales y a los contribuyentes para acoplarse a los nuevos marcos técnicos normativos y definir sus políticas contables de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera y realizar la conversión a NIIF.

La Circular externa 115-000006 del 23 de diciembre de 2009 de la Superintendencia de Sociedades es un documento guía sobre los contratos de colaboración empresarial, la cual a la fecha no ha sido actualizada por parte del regulador. Este documento no contiene una definición tácita de los mismos, sino casos o ejemplos de los varios contratos de colaboración empresarial, teniendo en cuenta la entrada de la Ley 1314 de 2009, que a la fecha de la circular no se había decantado y aplicado en las compañías.

La circular en mención sigue vigente para la Superintendencia de Sociedades, pero para el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP); como se diserta en el Concepto 574 de 2016 que referencia la derogación de la circular, aunque cuente como documento guía con varios casos prácticos, desconoce los cambios normativos generados desde el año 2009 a la fecha y de los diferentes pronunciamientos de las otras entidades de control en la materia.

La situación planteada anteriormente tiene un impacto superlativo con la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016 que modifica el artículo 18 del Estatuto Tributario que regula los contratos de colaboración empresarial y que referencia a consorcios, uniones temporales, *Joint Venture* y cuentas en participación. Esta ley genera una repercusión a varias escalas que vale la pena analizar, haciendo énfasis en los contratos de cuentas en participación, porque con su integración se conectan los marcos técnicos contables y tributarios como está definido en el párrafo 1 del artículo 21 del Estatuto Tributario, e igualmente, los principios de reconocimiento, medición y revelación para los efectos tributarios, con ciertas excepciones.

Ahora bien, con la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera nace un criterio relevante para el análisis de los contratos de colaboración empresarial y sus cláusulas, considerando la norma de Acuerdos conjuntos que define que:

Un Acuerdo conjunto es un acuerdo mediante el cual dos o más partes mantienen control conjunto (DUR 2420, 2015), caracterizado por:

- a) Las partes están obligadas por un acuerdo contractual.
- b) El acuerdo contractual otorga a dos o más de esas partes control conjunto sobre el acuerdo.

Existen dos tipos de acuerdos para su reconocimiento, medición y presentación que son Operaciones Conjuntas o Negocios Conjuntos:

Bajo Normas Internacionales de Información Financiera, los Contratos de Colaboración Empresarial se denominan Acuerdos Conjuntos, y como tales pueden dividirse en Operaciones Conjuntas o en Negocios Conjuntos (NIIF 11 y NIC 28). En las Operaciones Conjuntas, los controlantes conjuntos del negocio (las partes) tienen derecho sobre todos los elementos del negocio y, por ende, deben reportar y declarar, en paralelo, los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos. Este es el caso, por ejemplo, de los consorcios y uniones temporales. En los Negocios Conjuntos, las partes tienen un derecho sobre el remanente de los activos y sobre la utilidad (o pérdida) que arroje el negocio. Por ello, las mismas están llamadas a declarar exclusivamente, tratando su participación en el contrato como una inversión y a aplicar, por ende, el Método de Participación Patrimonial (DUR 2420, 2015, anexo 1).

1.2.1. Operación conjunta

Una Operación conjunta es un Acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto del acuerdo tienen derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo. Esas partes se denominan operadores conjuntos.

El término “acuerdos conjuntos” aparece producto de un contexto económico internacional donde se hace cada vez más necesaria la búsqueda de nuevos mercados para evitar el riesgo de sufrir pérdidas en la posición financiera. Por ello, una manera de aprovechar las oportunidades en la incursión de mercados internacionales es la de entrar en proyectos con un alto índice de riesgo, dado que demandan grandes cantidades de recursos financieros y no financieros, en la cual

una empresa es incapaz de emprender dichos proyectos. (Vásquez y Basilio, 2018, p.4)

Según la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*:

Un operador conjunto reconoce en relación con su participación en una Operación Conjunta:

- (a) Sus activos, incluyendo su participación en los activos mantenidos conjuntamente.
- (b) Sus pasivos, incluyendo su participación en los pasivos incurridos conjuntamente.
- (c) Sus ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de su participación en el producto que surge de la Operación Conjunta.
- (d) Su participación en los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta del producto que realiza la Operación Conjunta.
- (e) Sus gastos, incluyendo su participación en los gastos incurridos conjuntamente.

En el párrafo 21 de la NIIF 11 (2017) se aclara que debe existir una equivalencia en la contabilización de determinados elementos, es decir, el operador conjunto ha de contabilizar los activos, pasivos, ingresos de actividades ordinarias y gastos relativos a la participación del mismo en una Operación conjunta según aquellas NIIF que tengan aplicabilidad respecto a los activos, pasivos, ingresos de actividades ordinarias y gastos. Asimismo, la contabilidad de transacciones tales

como la venta, aportación o compra de activos entre una entidad y una Operación conjunta en la que es un operador conjunto.

Una parte que participa en una Operación Conjunta, pero no tiene control conjunto de la misma, contabiliza su participación en el acuerdo con su porcentaje si esa parte tiene derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, relativos a la Operación Conjunta. Si una parte participa en una Operación Conjunta, pero no tiene el control conjunto de esta, ni tiene derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, relativos a esa operación, contabiliza su participación en la Operación Conjunta de acuerdo con las NIIF aplicables a esa participación. NIIF (2017).

1.2.2. Negocio conjunto

La NIIF define el Negocio conjunto así: “Un Negocio Conjunto es un Acuerdo Conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto del acuerdo tienen derecho a los activos netos del acuerdo. Esas partes se denominan participantes en un Negocio Conjunto” (2017), además, es preciso tener en cuenta que el Negocio Conjunto se reconoce porque conlleva una entidad controlada, también, de forma conjunta y esto, según el Decreto 3022 de 2013:

la creación de una sociedad por acciones, una asociación con fines empresariales u otro tipo de entidad, en la que cada participante adquiere una participación. La entidad opera de la misma manera que otras entidades, excepto por la existencia de un acuerdo contractual entre los participantes que establece el control conjunto sobre la actividad económica de dicha entidad.

Una parte que participa en un Negocio conjunto, pero no tiene el control conjunto del mismo, contabiliza su participación en el acuerdo según la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, a menos que tenga una influencia significativa sobre el Negocio Conjunto, en cuyo caso lo contabiliza de acuerdo con la NIC 28 *Inversiones en Asociados*.

Muchos de los procedimientos que son apropiados para la aplicación del método de la participación, son similares a los procedimientos de consolidación descritos en la NIIF 10. Además, los conceptos implícitos en los procedimientos utilizados en la contabilización de la adquisición de una subsidiaria se adoptan también en el caso de adquisición de una inversión en una asociada o Negocio conjunto.

La participación de un grupo en un Negocio conjunto es la suma de las participaciones mantenidas en esa asociada por la controladora y sus subsidiarias. Se ignoran, para este propósito, las participaciones procedentes de otras asociadas o Negocios conjuntos del grupo. Cuando una asociada o Negocio conjunto tenga subsidiarias, asociadas o Negocios conjuntos, el resultado del periodo, otro resultado integral y los activos netos tenidos en cuenta para aplicar el método de la participación, son los reconocidos en los estados financieros de la asociada o Negocio conjunto (donde se incluye la parte del Negocio conjunto en el resultado del periodo, otro resultado integral y en los activos netos de sus asociadas), después de efectuar los ajustes necesarios para conseguir que las políticas contables utilizadas sean uniformes.

En la NIC 28 en el párrafo 28 se encuentra que:

Las ganancias y pérdidas procedentes de las transacciones “ascendentes” y “descendentes” entre una entidad (con sus subsidiarias consolidadas) y su asociada o Negocio Conjunto se han de reconocer en los estados financieros de la entidad solo en la medida en que correspondan a las participaciones de otros inversores en la asociada o Negocio Conjunto no relacionados con el inversor. Son transacciones “ascendentes”, por ejemplo, las ventas de activos de la asociada o Negocio Conjunto al inversor. Son transacciones “descendentes”, por ejemplo, las ventas o aportaciones de activos del inversor a su asociada o Negocio Conjunto; de donde se elimina la parte del inversor de las ganancias y pérdidas de la asociada o Negocio Conjunto procedentes de estas transacciones.

Además, añade que:

Cuando las transacciones descendentes proporcionen evidencia de una reducción en el valor neto realizable de los activos a ser vendidos o aportados o de un deterioro de valor de esos activos, las pérdidas se reconocen totalmente por el inversor. Cuando las transacciones ascendentes proporcionen evidencia de una reducción en el valor neto realizable de los activos a ser comprados o de un deterioro de valor de esos activos, el inversor reconoce su participación en esas pérdidas.

En estos acuerdos uno de los rubros más significativos es el de los ingresos, los cuales surtieron cambios desde el 1 de enero de 2018 y se reconocen cuando el control de un bien o servicio se transfiere al cliente. Sustituye a los modelos separados para bienes, servicios y contratos de construcción de acuerdo con las

NIIF vigentes. La Norma Internacional de Información Financiera de Ingresos (Decreto 2429, 2015, NIIF 15 *Ingresos por Contratos de Clientes*) es un modelo único que distingue entre las obligaciones de desempeño satisfechas en un punto en el tiempo y aquellas obligaciones que se satisfacen en un periodo de tiempo.

La norma incluye pautas sobre cómo contabilizar las modificaciones aprobadas en los contratos con los clientes, y cómo estos efectos se contabilizan de manera prospectiva distribuyendo el precio restante entre las obligaciones residuales del contrato. Asimismo, la normativa exige identificar las obligaciones diferenciadas en un contrato, a las que debe asignarse por parte del precio del contrato y para las que luego se determina su imputación a ingreso de manera separada, bienes de servicios. Igualmente, se incluye una contraprestación contingente en el precio de la transacción cuando sea altamente probable que el importe de los ingresos ordinarios a reconocer, no está sujeto a futuras reversiones significativas.

La entidad determina el valor de la contraprestación que corresponda con respecto al contrato a cambio de bienes o servicios. Por su parte, el precio de la transacción puede ser fijo o variable por concepto de rebajas o descuentos, y se debe considerar la pérdida de valor del dinero en el tiempo si es significativo, para lo cual no existe en este sentido un cambio relevante. Por su parte, la norma dispone que la mejor evidencia de un precio de venta independiente es el precio al que la entidad vende el bien o servicio por separado.

En este sentido el análisis mencionado cambia la óptica contable del tratamiento de los contratos de colaboración empresarial, lo cual genera cambios relevantes donde el contrato es pieza importante para determinar su reconocimiento contable. A continuación, se exponen los criterios relevantes del contrato de cuentas en participación para dar un primer alcance al tratamiento contable.

Según Sanín (2017), algunos contratos son abordados por algunos estándares, como en el caso de los contratos de leasing en donde se aplica la NIC 17, contratos de seguro, la NIIF 4 e instrumentos financieros que emplea la NIC 32.

La aplicación de las NIIF en el análisis financiero de la empresa como ente en marcha se adentra en el estudio de los conceptos que entidades internacionales, tales como la *International Accounting Standards Board* (IASB) y *Financial Accounting Standards Board* (FASB), han tenido sobre el empleo contable de los diferentes contratos de colaboración, al igual que la opinión existente del consejo técnico de la contaduría sobre este tema en particular (Sanín, 2017).

Los contratos en cuentas de participación se analizan de manera individual. Igualmente, son contratos consensuados entre las partes los consignados a la luz del artículo 507 y 514 del Código de Comercio, como aquellos negocios jurídicos mediante los cuales, dos o más personas que tienen la calidad de comerciantes toman interés en una o varias operaciones mercantiles determinadas, que ejecuta uno de ellos en un solo nombre y bajo su crédito personal, con cargo de rendir

cuentas y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción a convenir (Decreto 410, 1971).

Se encuentra, pues, el gestor o partícipe activo quien es el encargado de ejecutar la actividad o actividades bajo su nombre y responsabilidad, y de otro lado, los partícipes inactivos u ocultos que, como su nombre lo indica, permanecen ocultos en las relaciones comerciales y del contrato ante terceros. Sin embargo, estos roles pueden revelar o autorizar que se conozca su calidad de partícipe, por lo cual responden en forma solidaria con el gestor ante terceros.

De manera que los contratos de colaboración empresarial y en particular en este tipo de contratos, por los puntos expuestos anteriormente, muestran impactos jurídicos, contables, tributarios y financieros, según el inversionista o socio de los mismos. Igualmente, por los efectos fiscales que se generan en Renta e IVA (reconocimiento, medición y presentación de activos pasivos, ingresos, costos y gastos que se desprendan de los mismos); al existir vacíos en la aplicación desde el punto fiscal y la regulación interpretada por conceptos técnicos emitidos por la Dirección de Impuestos Nacionales DIAN.

Los cambios normativos vigentes en los ámbitos contables tributarios y jurídicos que se generan en las organizaciones corresponden con:

- Los ingresos provenientes de un contrato de cuentas en participación deben ser reconocidos por cada uno de los partícipes en proporción al porcentaje de participación en el contrato.

- Cada uno de los partícipes debe verificar la procedencia de los costos, gastos y deducciones, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 107 del Estatuto Tributario y demás normas pertinentes.
- El partícipe gestor no puede llevarse como gasto la utilidad pagada al partícipe oculto, tampoco tiene la obligación de practicar retención en la fuente. Lo anterior, en la medida que el partícipe gestor no traslade al partícipe oculto una utilidad neta, sino un valor bruto que debe ser afectado con los costos, gastos y deducciones que resulten deducibles.
- En relación con los activos y pasivos, cada uno de los partícipes debe registrar y declarar su porcentaje de participación respectivo de cada uno de dichos conceptos. Lo anterior, bajo el entendido que dicho activo o pasivo corresponde al contrato y no a un partícipe en particular, dinámica que se replica para los demás conceptos (ingresos, costos y gastos).
- Teniendo en cuenta que la relación entre el partícipe oculto y los terceros no se alteró por la modificación introducida por la Ley 1819 de 2016: (i) el partícipe gestor es el obligado a la declaración, pago, certificación de la Retención en la Fuente que se practique a terceros y, en consecuencia, es quien descuenta en su declaración de renta las retenciones practicadas a título de dicho impuesto; (ii) el partícipe gestor es quien preste los servicios a terceros y realice la facturación correspondiente, por ende, el IVA se causa en cabeza del rol responsable, teniendo derecho a tomarse el impuesto descontable. En ese sentido, permanecen vigentes los conceptos emitidos por la DIAN en relación con este aspecto puntual. (Dian, 2018)

- Del tratamiento antes descrito es previsible que los ingresos declarados en renta por el partícipe gestor no coincidan con los ingresos declarados en IVA. Sin embargo, tal diferencia debe hallar su justificación justamente en la suscripción de un contrato de cuentas en participación. Situación que puede ocurrir con los ingresos declarados en renta por el partícipe y el valor certificado por retención en la fuente.

Igualmente, la DIAN en el Concepto 0376 del 09 de abril de 2018 brinda el alcance para la aplicación de la Ley 1819 sobre el particular, y sobre los contratos de cuentas en participación, en el que se hace referencia al tratamiento de los impuestos y registros contables que se desprenden de estos contratos y permite a los socios ser partícipes activos (gestores) o partícipes inactivos (ocultos). En el último caso, los roles a cargo deben registrar en su información financiera cada una de las partidas del contrato de acuerdo con su porcentaje de participación, lo cual queda definido como si fiscalmente se reconociera una Operación conjunta, que delimita su Tratamiento fiscal y contable, sin tener en cuenta las repercusiones que esto genera; es este panorama el caso de estudio de esta investigación.

Este análisis se debe realizar desde diferentes perspectivas, tales como, los tipos de socios que componen los contratos de colaboración empresarial. Especialmente si se trata de extranjeros, ya que por principio de transparencia fiscal la DIAN puede exigirles que declaren renta en el país, así no residan en Colombia.

Por otro lado, para los residentes en el país obligados a llevar contabilidad se desprenden varias obligaciones fiscales. Con el fin de revisar esta situación que afecta en la actualidad a los contratos en particular y a sus inversionistas, se debe

analizar su regulación y los conceptos técnicos de la DIAN para dilucidar los riesgos fiscales. De aquí que, la inquietud que rige esta investigación tiene como propósito conocer, no tanto los antecedentes de los contratos, sino partir de la aplicación de los nuevos marcos técnicos contables, como del efecto tributario que se desprende de la aplicación de la reforma tributaria, teniendo en cuenta las doctrinas y conceptos técnicos emitidos por la DIAN, instrumentos que, si bien intentan que sus efectos contables sean parte del procedimiento, sus análisis dejan vacíos que naturalmente desembocan en riesgos jurídicos y fiscales para sus participantes como en el ejemplo mencionado.

El tratamiento contable debe estar enfocado en la esencia contractual como se ha esbozado en este capítulo, pero aún queda un tema relevante, la contabilización de las partidas del contrato tiene un alcance dentro de la NIC 8, cambios en políticas, estimaciones y errores. Esta norma contiene todas las implicaciones que se pueden generar, motivo por el cual el reconocimiento y la medición de este tipo de contratos deben estar consignados de manera correcta al interior de la cobertura de las políticas contables de cada uno de los socios de los mismos y cumplir con los principios de marco conceptual para la comprensión de la información ya integrada. Porque de lo contrario, la información puede trastornar de manera importante los indicadores financieros de los socios y, además, generar una reexpresión de los estados financieros, la cual consiste en:

presentar información comparativa como si siempre se hubiera aplicado la misma política contable o como si el error nunca se hubiera cometido, haciendo posible la

comparabilidad de las cifras a lo largo del tiempo, sin que sea necesario recomponer los libros de contabilidad desde el periodo más antiguo presentado (Superintendencia de sociedades, 2019)

Según la Norma Internacional de Contabilidad 8 *Cambios en el apartado Estimaciones y Errores*, los errores en políticas pueden surgir al reconocer, valorar, presentar o revelar la información de los elementos de los estados financieros. Los cuales no cumplen con las NIIF en caso de contener errores, tanto materiales como inmateriales, cuando han sido cometidos intencionadamente para conseguir, respecto de una entidad, una determinada presentación de su situación financiera, de su rendimiento financiero o de sus flujos de efectivo. Los errores potenciales del periodo corriente, descubiertos durante el mismo tiempo, se deben corregir antes de que los estados financieros sean formulados. Sin embargo, las equivocaciones materiales en ocasiones no se descubren hasta un periodo posterior, de forma que se deben enmendar en la información comparativa presentada en los estados financieros de los periodos siguientes.

Las decisiones de la aplicación de la norma anterior están determinadas por el máximo ente de control del contrato o entidad, quien toma la decisión de reexpresar con todas las implicaciones jurídicas, contables y fiscales que, por su parte, está fundamentada en el principio de importancia relativa (Materialidad) que se define a continuación.

1.2.3. Concepto de materialidad

Según el *El Marco Conceptual para la Información Financiera*

La información es material o tiene importancia relativa si su omisión o expresión inadecuada puede influir en decisiones que llevan a cabo los usuarios sobre la base de la información financiera de una entidad que informa específica. En otras palabras, materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de una entidad, basado en la naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad individual. Por consiguiente, el Consejo no puede especificar un umbral cuantitativo uniforme para la materialidad o importancia relativa o predeterminar qué podría ser material o tener importancia relativa en una situación particular.

Para Sosa (2019) “Un procedimiento que se utiliza en auditoría para responder a los riesgos de incorrecciones materiales consiste en establecer los niveles de materialidad para los estados financieros en conjunto, lo mismo que para cada una de las partidas de estos” (p.41). Es por ello que se considera relevante mencionar este principio teniendo en cuenta los conceptos mencionados anteriormente, porque los diferentes tipos de contratos pueden generar un impacto material que se reproduce en cambios sustanciales de la estructura financiera de los inversionistas o socios; para quienes la política adoptada debe ir de la mano con este concepto y el tipo de contrato, al momento de estructurar el reconocimiento del mismo.

Capítulo II

2. Tratamiento contable y tributario de los contratos de colaboración empresarial

El tratamiento contable y fiscal ha surtido cambios importantes durante los últimos años por la entrada en vigencia de los nuevos marcos técnicos contables desde el año 2015 y la Ley 1819 de 2016. Normativa que hace conexión con los marcos entrantes, y que permite que la reglamentación jurídica no sea ajena al cambio.

Conforme al capítulo anterior, es importante acotar que los contratos de colaboración empresarial sufren cambios relevantes en su tratamiento contable y fiscal. Si bien estos se deben analizar de manera individual, se pueden inferir alternativas para cada uno de ellos, en su reconocimiento contable, que no es aplicable fiscalmente, de acuerdo con la realidad económica y con la esencia de los mismos. No obstante, las políticas contables determinadas por cada uno de los participantes de los contratos juegan un papel relevante en el tratamiento contable, razón por la cual el efecto fiscal está definido por la Administración de Impuestos y limita el poder de toma de disposiciones fiscales y contables homogéneas. Es decir que, aunque la administración en el pasado haya realizado un esfuerzo en sus posturas frente al tema, existen diferentes tratamientos contables que no fueron tenidos en cuenta.

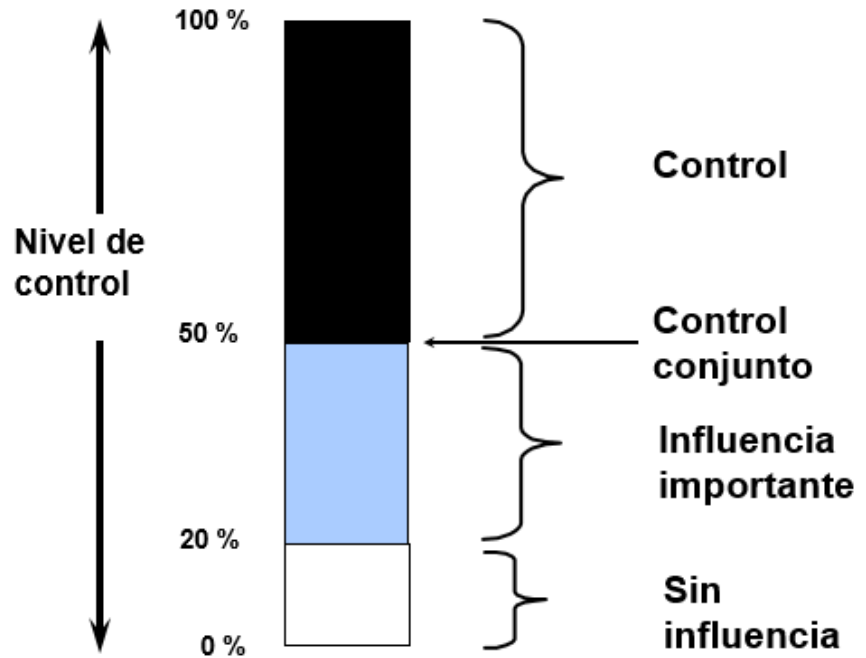
A continuación, el presente análisis se enfoca en una alternativa vigente sobre los efectos que se desprenden de los contratos de colaboración empresarial, para esbozar el tratamiento contable y fiscal, con el fin de examinar sus diferentes problemáticas y alternativas. Razón por la que el presente capítulo cuenta con un ejemplo de un contrato de concesión, que define ciertos efectos financieros contables y fiscales determinados por la aplicación de la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*.

2.1. Tratamiento contable

Con la aplicación de los nuevos marcos técnicos, diferentes alternativas se despliegan para el reconocimiento y medición de los contratos de colaboración empresarial. La Ley 1314 de 2009 incorpora las nuevas bases de medición contables internacionales, que reúnen la aplicación de un conjunto de normas aplicables a un solo contrato, o de una sola norma a un contrato.

La siguiente gráfica evidencia el conjunto de normas que se interpretan al ilustrar los criterios a definir en la aplicación de las normas internacionales sobre los contratos de colaboración empresarial. Su reconocimiento y medición depende de su estructura contractual (Clausulado), para remitirse a los conceptos de control, control conjunto y sin control, definiciones expuestas en la NIIF 10 *Consolidación de Estados Financieros*, NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, NIC 28 *Inversiones en Asociadas*.

Gráfica 1. Conjunto de normas aplicables dentro de los contratos de colaboración empresarial.



Fuente: Elaboración propia

El análisis expresado en la gráfica anterior se define de acuerdo con el DUR 2420 de 2015, anexo 1, NIIF 10, párrafos del 6 al 9, en el que se determina la norma internacional aplicable y sus lineamientos. Definiendo la normativa por control cuando:

Un inversor controla una entidad participada cuando está expuesto, o tiene derecho, a rendimientos variables procedentes de su implicación en la participada y tiene la capacidad de influir en esos rendimientos a través de su poder sobre ésta. Por ello, un inversor controla una participada si y solo si este reúne todos los elementos siguientes:

(a) poder sobre la participada;

(b) exposición, o derecho, a rendimientos variables procedentes de su implicación en la participada;

(c) capacidad de utilizar su poder sobre la participada para influir en el importe de los rendimientos del inversor. (DUR 2420, 2015)

Por su parte, la normativa considera como Control conjunto “El reparto del control contractualmente decidido de un acuerdo, que existe solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control” (NIIF 11).

Esta misma norma aclara que una entidad que es una parte de un acuerdo evaluará si el Acuerdo Conjunto otorga a todas las partes, o a un grupo de las partes, control del acuerdo de forma colectiva. Todas las partes, o un grupo de las partes, controlan el acuerdo de forma colectiva. (DUR 2420, 2015)

Por su parte, la normativa contractual entiende que se habla de influencia significativa cuando:

Se presume que la entidad ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente, el 20 por ciento o más del poder de voto de la participada, a menos que pueda demostrarse claramente que tal influencia no existe.

A la inversa, se presume que la entidad no ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente, menos del 20 por ciento del poder de voto de la participada, a menos que pueda demostrarse claramente que existe tal influencia. La existencia

de otro inversor, que posea una participación mayoritaria o sustancial, no impide necesariamente que una entidad ejerza influencia significativa. (DUR 2420, 2015)

Los anteriores conceptos son relevantes en el tratamiento contable, al definir las directrices de incorporación de información financiera en cada uno de sus inversionistas. En cada contrato, se evalúa cuál de las definiciones es aplicable y, asimismo, se determina su reconocimiento de acuerdo con las políticas contables de cada inversionista. Sin embargo, no quiere decir que los inversionistas tomen la misma postura o apliquen el mismo marco técnico, porque como se abordó en el capítulo introductorio, existen dos marcos: las NIIF Plenas y Las NIIF para Pymes que generan cambios en las bases de medición.

Siguiendo con la Gráfica 1, el porcentaje de participación en el contrato de colaboración empresarial puede dar el control, o control conjunto, a cada uno de los inversionistas, con varias implicaciones en los indicadores financieros, tales como: aumento del activo no corriente, cambios en la rentabilidad, cambios en el capital de trabajo y aumento o no sustancial del endeudamiento, entre otros. Situaciones que en la estructura financiera o dividendos generan problemas, teniendo en cuenta que los socios, ocultos o gestores, en los contratos de colaboración empresarial tienen las mismas responsabilidades y son solidarios con las actuaciones que se desprenden de la ejecución del contrato.

En este sentido, los contratos de colaboración empresarial inciden de manera sustancial, predominantemente en la construcción debido a la dinámica misma del

sector en donde se generan con el ánimo de ejecutar un negocio que puede ser de cualquier tipo; de acuerdo con las necesidades de cada socio y relativo a su dinámica legal y fiscal. Dado que el sector permite incorporar a cualquier inversionista (oculto o gestor), el negocio debe crear un patrimonio autónomo o un contrato fiduciario, que debe contar con una contabilidad independiente, conforme lo indica la Carta Circular 30 de 2016 de la Superintendencia Financiera, y contener sus propias bases de medición. Estas últimas determinadas por el Concejo Técnico de la Contaduría en el Concepto 724 de mayo de 2015 que hace hincapié en el hecho de que los contratos deben llevar su propia contabilidad. Ahora bien, estas bases deben ser homologadas y convenidas por los socios del contrato, toda vez que no deben ir en contra de sus propias políticas individuales, de lo cual se desprende parte del problema de estudio: ¿por qué incorporar activos, pasivos, ingresos, costos y gastos de un contrato de colaboración donde se es un socio oculto?

Es importante resaltar que la aplicación de los marcos técnicos contables no limita o distorsiona el objeto jurídico de cada uno de los modelos de contratos esbozados anteriormente. La figura jurídica adoptada no contradice la aplicación de las normas técnicas contables. Ahora bien, en el proceso de reconocimiento de los ingresos contables de este tipo de contratos, nace un cambio relevante que es la incorporación de la NIIF 15 *Ingresos por Contratos de Clientes*, que delimita la prestación de servicios y la venta de bienes donde la asignación del precio y las obligaciones de desempeño del contrato pueden generar un efecto contable y fiscal

en el reconocimiento de los ingresos del mismo. Atendiendo a uno de los Principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), a saber, el principio de devengo que

regula que las erogaciones que surgen de la ejecución del presupuesto se imputan y se registran al recibirse los documentos que generan las obligaciones de pago correspondientes, independientemente del momento en que se liquidan esas obligaciones, mientras que los ingresos se imputan cuando se recaudan o en el momento en que se produce la corriente monetaria derivada de éstos. (...) Este principio establece que al cierre del ejercicio económico deberá efectuarse una estimación razonable de las erogaciones incurridas en ese período, por las que aún no se han recibido los documentos de los suministradores que los amparan, para imputarlas y reconocerlas en la determinación del resultado presupuestario del año en que tuvieron lugar. (Quintana y Estévez, 2002, p.9)

y al artículo 28 del Estatuto Tributario, en donde los socios tienen un efecto relevante en su estado de resultados.

Por otro lado, los inversionistas pueden tomar su inversión en el contrato de colaboración empresarial como un instrumento financiero de inversión sin control. Facultad permitida por la norma, siempre y cuando se contenga un porcentaje de participación inferior al 20 %, que se presume como inversión sin control, y de la que se espera solamente utilidad o pérdida. Situación en que la participación no tiene injerencia en la toma de decisiones para el contrato de colaboración.

Otra alternativa es el Método de Participación Patrimonial (DUR 2420, 2015) definido como:

Aquel en virtud del cual la inversión se registra inicialmente al costo y se ajusta, posteriormente, en el porcentaje de participación del inversionista en los activos netos de la participada, por los cambios que se presenten luego de su adquisición. En el resultado del periodo del inversionista se incluye su participación en el resultado del periodo de la participada.

El cual ha sido un poco desvirtuada sabiendo que en muchos casos representa fielmente los hechos económicos y las dimensiones de un negocio con varios inversionistas.

Adicionalmente, en el otro resultado integral del inversionista se incluye su participación en el otro resultado integral de la participada (DUR 2420, 2015). En el momento de la adquisición de la inversión, cualquier diferencia que surja entre el costo de la inversión y la participación proporcional se contabiliza por su costo, en el valor razonable neto de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos de la participada, que se reconoce de la siguiente forma: a) Como plusvalía, que forma parte del valor en los libros de la inversión, sin que sea objeto de amortización para el caso de entidades clasificadas en el grupo 1. En el caso de las entidades clasificadas en el grupo 2 la plusvalía debe ser amortizada. b) Como ingreso, cuando el valor razonable neto de los activos y pasivos identificables exceda del costo de la inversión.

Por su parte, los cambios patrimoniales subsiguientes a la adquisición deben tratarse como cambios originados en resultados porque la utilidad o pérdida del periodo de las subsidiarias, asociadas y Negocios Conjuntos en el porcentaje de participación de la entidad inversionista es reconocida a la fecha en que se realiza la medición, como un mayor o menor valor de la inversión y tiene efecto en el estado de resultados del periodo. Este método refleja en este y otros casos la realidad económica de un negocio y cumple con el principio de Representación fiel del Marco conceptual:

Los informes financieros representan fenómenos económicos en palabras y números. Para ser útil, la información financiera debe no solo representar los fenómenos relevantes, sino que también debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar. Para ser una representación fiel perfecta, una descripción tendría tres características. Sería completa, neutral y libre de error. Naturalmente, la perfección es rara vez, si lo es alguna vez, alcanzable. El objetivo del Consejo es maximizar esas cualidades en la medida de lo posible. (MCIF CCO12 IASB, 2015)

El cual es tenido en cuenta por la Administración de Impuestos y es exceptuado por el artículo 28 del Estatuto Tributario, que delimita su reconocimiento fiscal, y para el que los conceptos posteriores a la Ley 1819 de 2016, emitidos por la DIAN, no se tuvieron en consideración para su aplicación.

Así las cosas, el tratamiento contable puede tener diferentes aplicaciones, de acuerdo con el tipo de contrato, lo que motiva a realizar un análisis sobre los contratos de concesión, de acuerdo con la estructura actual de los contratos de

colaboración empresarial, haciendo énfasis en los principales hitos del reconocimiento contable de las concesiones.

Porque la aplicación del Método de Participación Patrimonial es un mecanismo lícito y disponible contablemente para el registro de los contratos de colaboración empresarial para sus socios, al cual no se le permite su reconocimiento fiscal, por ende indirectamente invita al no uso del mismo, a sabiendas que en la práctica es la manera más eficiente de medir una inversión sin afectarse los estados financieros de los socios.

Ahora bien, otra de las razones por la cual no se toma este método, es por el desconocimiento de la norma o por no tener claridad de las cláusulas contractuales “interpretación”, criterios tales como: riesgos, control y solidaridad, criterios relevantes para determinar su aplicación, porque la norma no dice taxativamente como se define su contabilización.

2.2. Reconocimiento contable de los contratos de concesiones.

Los contratos de concesión en el sector de la construcción son alianzas público privadas, en las cuales el estado “concesionario” entrega ciertos activos a particulares para su construcción, mantenimiento y operación. De este tipo de relación contractual se desprenden hitos importantes que versan sobre: el registro de los hechos económicos en el reconocimiento contable acerca de sus operaciones (relevantes tanto para la concesión y sus inversionistas), la integración de la información y la estructura financiera. Este contrato, dicho de otra manera, es el que

define el registro de sí mismo, el cual está determinado por Normas Internacionales de Información Financiera, cuya interpretación en Colombia corresponde a la DUR 2420 de diciembre de 2015.

Los contratos de concesión se fundamentan en la aplicación normativa dado que cada una de sus etapas ocupa una línea de tiempo que, en la mayoría de los casos, es de máximo 30 años. Esta temporalidad permite construir, mantener y operar cierta infraestructura que no se encuentra registrada en la concesión bajo ningún motivo. No obstante, cada una de las fases especifica las unidades funcionales a entregar, que son adjuntas al contrato, toda vez que determinan el avance en que se encuentra el mismo. Entonces, la estructura contractual, como sus anexos técnicos, permiten determinar qué tipo de derechos y obligaciones se desprenden del contrato, para reconocer en la información financiera de la concesión los activos tales como: activo financiero, activo intangible o un activo bifurcado, que permiten conseguir los pasivos tales como: obligaciones financieras con banca de inversión o deuda subordinada.

En este sentido, es importante esbozar los conceptos anteriores, teniendo en cuenta que están implícitos en los contratos de concesión y no se determinan de manera directa:

- Los activos financieros son instrumentos financieros que “Una entidad reconocerá [...] en su estado de situación financiera cuando, y solo cuando, se convierta en parte de las cláusulas contractuales del instrumento” (DUR 2420,

2015). Lo que significa que la concesión tiene asegurados los flujos futuros a recibir durante todo el tiempo del contrato, en el que el estado se compromete a pagar la diferencia que se presente entre el recaudo y los valores definidos en el contrato, de acuerdo con una fórmula implícita en el mismo. Situación que da conocimiento de la existencia de un activo financiero.

- Asimismo, un contrato de concesión cuenta con la figura de un activo intangible que: “Es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados del cual se espera obtener beneficios económicos en el futuro y carece de apariencia física” (DUR 2420, 2015). Lo que significa que, por ejemplo, una concesión puede reconocer el derecho a cobrar a un peaje por el uso de una infraestructura, que puede o no asegurar el pago del contrato, al estar condicionada al flujo de los vehículos que pasan por él y cuyo derecho es amortizado durante el tiempo del contrato.

- Por último, un activo bifurcado es una mezcla de los dos tipos de activos mencionados, y se encuentra estipulado en el contrato.

Es importante resaltar también el principio de asociación contable que es aplicable a todos los registros contables, incluidos los contratos de concesión, cuya cualidad está dada por los ingresos percibidos en los que existe un costo o gasto, por ejemplo, los costos de préstamos, se pueden incluir como gastos por intereses calculados utilizando el método del interés efectivo, tal como se describe en la NIIF 9; o como intereses relativos a pasivos por arrendamiento reconocidos de acuerdo con la NIC 17 (por el periodo 2018); o por la NIIF 16 Arrendamientos (a partir de

2019). En tanto que las diferencias de cambios procedentes de préstamos en moneda extranjera, se genera en la medida en que se considere el ajuste de los costos por intereses. (DUR 2420, 2015)

En otras palabras, los ingresos costos y gastos deben registrarse de acuerdo con los avances de la obra y con el cumplimiento de las obligaciones de desempeño del contrato, de acuerdo con las fases mencionadas anteriormente, y con la entrega de las unidades funcionales. Porque la intención de exponer estos criterios lo que pretende es conocer la estructura contable que dimensiona un contrato de concesión, cuyo operador o concesionario se convierte en una entidad separada jurídicamente, con reglas y políticas definidas, al presentar el negocio de acuerdo con el principio de representación fiel, pero que conlleva a generar afectaciones importantes para sus inversionistas.

No está de más recordar que

En los últimos años se han definido esquemas alternativos para el desarrollo de proyectos y obras de infraestructura, por los cuales se vinculan contratistas que ejecutan las labores requeridas en forma integrada. Tal es el caso de los denominados contratos de ingeniería, procura y construcción (*Engineering, Procurement and Construction – EPC*), en virtud de los cuales un solo contratista se encarga del diseño, las compras y la construcción de la obra. (Pinzón, 2016, p.4)

Esto es importante porque toda concesión debe contratar un EPC consorcio constructor, que en algunos casos es operado por los mismos inversionistas de la

concesión, situación que puede sugerir asimetrías contables en la consolidación de la información. Es igualmente importante recordar que “Mediante estos acuerdos un solo contratista se obliga a desarrollar, dentro de un plazo determinado, una obra para el contratante o dueño del proyecto, y a entregarla lista para usar, bajo la forma llave en mano (*turn a key*)” (Pinzón, 2016, p.5). Ahora, se debe tener presente que en Colombia

el contrato EPC se suscribe como un contrato tipo llave en mano por el cual el contratista se compromete a llevar a cabo una obra, incluyendo estudios (diseños), construcción, suministro de equipos y puesta en operación de la obra al momento de su entrega. (Pinzón, 2016, p.5)

En este sentido los contratos de concesión tienen una normativa y aplicación independiente pero el E.P.C. y el patrimonio autónomo pueden ser reconocidas contablemente por el Método de Participación Patrimonial, ¿puede ser el método idóneo?

Tales consorcios se instalan en la definición de contratos de colaboración empresarial que fue documentada en el capítulo anterior. Este tipo de contratos no cuenta con una vida jurídica independiente, lo que les impide fungir como una entidad independiente, de manera que sus socios son solidarios y tienen obligaciones fiscales. Motivo por el que a continuación, se esboza el tratamiento fiscal de los contratos en mención.

2.3. Tratamiento fiscal

Con la entrada en vigencia de la Ley 1819 de diciembre de 2016 surge una conexión entre los marcos contables y los marcos fiscales, situación suspendida desde el 2012 como lo dispone el artículo 165 de la Ley 1607 y refrendada con el Decreto 2548 de 2015, que presenta un cambio importante con la entrada de la Reforma Tributaria, Ley 1819 de 2016. Dicha integración genera sinergia entre las bases de medición, dejando como una única contabilidad la definida por los nuevos marcos técnicos en el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 modificatorios y compilatorios.

Es mandatorio considerar el artículo 21-1 de la Ley 1819 de 2016 que reza:

Para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, en el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, los sujetos pasivos de este impuesto obligados a llevar contabilidad aplicarán los sistemas de reconocimientos y medición, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia, cuando la ley tributaria remita expresamente a ellas y en los casos en que esta no regule la materia. En todo caso, la ley tributaria puede disponer de forma expresa un tratamiento diferente, de conformidad con el Artículo 4 de la Ley 1314 de 2009.

Así pues, la ley incorpora en el artículo 18 los criterios fiscales para el reconocimiento y medición de los contratos de colaboración empresarial como lo define el estatuto esbozado en el capítulo I, lo cual invita a revisar, de manera

general, los principales tributos que se desprenden en los contratos de colaboración empresarial, para determinar el impacto fiscal que tienen las disposiciones mencionadas en los contratos de colaboración empresarial; desde donde se articula otra pregunta, ¿cómo se deben liquidar los tributos de los contratos de colaboración empresarial?

El tratamiento de los diferentes tipos de contratos de colaboración ha sido regulado por la doctrina, y ha generado posturas que, en situaciones particulares, son cambiadas con posterioridad. Hasta el año 2018 hay posturas definidas que evocan principios fiscales como el de Transparencia fiscal y progresividad.

Ahora, el principio de transparencia fiscal nace con la Ley 1607 de 2012 y se profundiza con la Ley 1819 de 2016 la cual modifica el numeral 2 del artículo 102 del Estatuto Tributario. Este precepto tiene falencias en su aplicación, puesto que su propósito es plasmar la realidad financiera de acuerdo con la proporcionalidad de cada uno de los socios y la administración, gracias a la doctrina, les pone los encargos fiduciarios, relacionados con: Impuesto a la Renta, la inclusión de los activos, pasivos, ingresos, costos, gastos, utilidades o pérdidas de los patrimonios autónomos. Condiciones que generan implicaciones fiscales para los beneficiarios del contrato de colaboración empresarial.

El Concepto 0376 de 2018 de la DIAN define que los participantes gestores u ocultos en el Contrato de Colaboración Empresarial deben declarar de manera independiente los diferentes conceptos que se desprenden del contrato. Integrando

al partícipe oculto en condiciones iguales a las del gestor, que según el análisis realizado no es consecuente con la aplicación de la NIIF 11 Acuerdos Conjuntos en casos considerables. Para efectos fiscales se toman estos contratos como Operaciones Conjuntas, lo que motiva la siguiente inquietud ¿el concepto de la DIAN limita al socio oculto a aplicar el Método de Participación Patrimonial para efectos fiscales?

En concordancia con el mismo concepto, hay un cambio relevante en la retención en la fuente de este tipo de contratos, a consecuencia de que el socio gestor como principal del ingreso sometido a retención puede tomar el 100 % de las retenciones. Asimetría que se genera porque el socio oculto debe reconocer las partidas del negocio línea a línea, incluyendo los ingresos, de acuerdo con su porcentaje de participación, pero no puede tomar las retenciones de la misma forma prorrateada. Esta postura es definida por la DIAN en el Concepto 7692 de 2017 que hace conexión con el principio de transparencia fiscal incluido en la Ley 1819 de 2016, sin embargo, el Concepto 8537 del 2018 cambia la postura y deja al socio gestor como titular del ingreso y la retención en la fuente, lo cual puede ser positivo para el socio oculto, pero limita la aplicación del método de participación patrimonial como mecanismo de reconocimiento de este tipo de negocios.

Ahora bien, si el contrato es realizado con un no contribuyente o con una entidad sin un vehículo separado, se puede generar un problema de flujo de efectivo para el socio gestor; situación que, por ejemplo, para un inversionista del sector constructor es superlativa puesto que la caja es uno de los riesgos importantes en

el negocio. Siguiendo con estos hitos es importante desglosar los demás tributos involucrados que tienen una relevancia en este tipo de negocios. Por ende, en el siguiente segmento se comentan los impactos más relevantes para este tipo de contratos.

2.3.1. Impuesto de renta

El Estatuto Tributario en el artículo 26 establece los ingresos base para la obtención de la renta líquida gravable, a la cual se le aplica la tarifa del impuesto sobre la renta, que tiene como base todos los ingresos ordinarios y extraordinarios generados durante el periodo. Para ello, los criterios de reconocimiento de ingresos del artículo 28 de la Ley 1819 de 2016 se deben tener en cuenta, dado que determinan los ingresos cuando ocurre su devengo contable, situación afinada con el principio del Marco Conceptual de la NIIF *Principio de acumulación y devengo*. De manera que es imperativo en los contratos de colaboración empresarial contar con una contabilidad independiente, para hacer el reconocimiento y medición de sus ingresos cuando corresponda.

En este mismo sentido, tampoco se ha de desconocer un efecto relevante para esta materia, referente a la realización de los ingresos para los no obligados a llevar contabilidad o que no son contribuyentes, aunque en la práctica son inversionistas de Contratos de Colaboración Empresarial. En este sentido el artículo 27 del Estatuto Tributario, en el párrafo 1 exceptúa la norma anterior así:

Los ingresos por concepto de dividendos o participaciones en utilidades, se entienden realizados por los respectivos accionistas, socios, comuneros, asociados, suscriptores o similares, cuando les hayan sido abonados en cuenta en calidad de exigibles. En el caso del numeral 2° del artículo 30 de este Estatuto, se entenderá que dichos dividendos o participaciones en utilidades se realizan al momento de la transferencia de las utilidades. (Estatuto Tributario, 1989)

Situación que desata la siguiente duda: las utilidades determinadas en los contratos de colaboración empresarial deben ser reconocidas por las personas naturales al momento de ser decretadas, o al momento de ser pagadas o abonadas en cuenta, si se considera que las utilidades se liquidan partiendo del resultado contable del ejercicio.

Por otro lado, con relación a la retención en la fuente a título de impuestos sobre la renta y complementarios, el socio gestor es el titular del ingreso sometido a retención y, por ende, debe reflejar tales retenciones de la declaración del periodo fiscal en que se practiquen. Lo anterior aplica para los contratos de cuentas en participación porque para los consorcios y uniones temporales de acuerdo con el artículo 368 del Estatuto Tributario, los contratos son agentes de retención en la fuente y sus retenciones deben ser imputadas a sus consorciados. Se debe aclarar que dichos contratos no tienen un impacto relevante en la administración y continúan con la misma línea antes de las últimas reformas.

Ahora bien, el cambio relevante que impacta este análisis es el relacionado con los contratos de cuentas en participación, que son contratos que no pueden

seguir llevando la utilidad pagada del socio oculto como un gasto, porque el partícipe gestor no traslada la utilidad al partícipe oculto, sino que cada uno integra las partidas del contrato de acuerdo con su porcentaje de participación, línea a línea, concordante con el tratamiento contable que impide la integración de la utilidad para efectos de renta y el método de participación patrimonial.

En el caso de los contratos de concesión el Oficio No 967 de junio de 2018 determina criterios para el tratamiento contable de estos negocios y los estipula de la siguiente manera:

El artículo 32 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 1819 de 2016, y reglamentado por el Decreto 2235 de diciembre 27 de 2017 (Por el cual se adiciona el Capítulo 25 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 del DUR), señala sobre el tratamiento tributario de los contratos de concesión y asociación público-privadas, que se considerará para ellos, el modelo de activo intangible, y cuya amortización se efectuará “en línea recta en iguales proporciones teniendo en cuenta el plazo de la concesión a partir del inicio de la etapa de operación y mantenimiento” (Estatuto Tributario Nacional).

Asimismo, establece que todos los ingresos devengados por el concesionario, asociados a la etapa de construcción hasta su finalización y aprobación por la correspondiente entidad, cuando sea del caso, son acumulables para efectos fiscales como un pasivo por ingresos diferidos, reconocidos en la medida en que se vaya prestando el servicio.

Esta situación afecta los ingresos en las diferentes etapas, costos y gastos en la depuración de la base de renta y a su vez toma ciertos conceptos de aplicación que contiene la CINIF 12 *Contratos de Concesión*, tales como, los costos de préstamos y la amortización del activo intangible o bifurcado.

2.3.2. Impuestos al Valor Agregado - IVA

Sobre el impuesto a las ventas se infiere que es un impuesto configurado al interior del artículo 420 del Estatuto Tributario modificado por artículo 173 de la Ley 1819 de 2016 *Hechos sobre los cuales recae el Impuesto*. Este enmarca las actividades propias de un contrato de colaboración empresarial, considerando la estructura del mismo impuesto, que toma como base gravable la operación dada, que se debe liquidar siempre que se tenga presente si el hecho generador es gravado, exento o excluido, para lo cual, es indispensable resaltar los preceptos de la DIAN (2018) que referencia la aplicación del IVA consecuentemente con la realidad financiera de los contratos de colaboración empresarial en el sector de la construcción de la siguiente manera:

La causación del impuesto definida en el Literal C del artículo 429 del Estatuto Tributario establece que en la prestación de servicios el IVA se causa a) en la fecha de la emisión de la factura o documento equivalente, b) o en la fecha de determinación de los servicios, c) en el pago o abono en cuenta, la que fuere anterior. (DIAN, 2018)

En tanto que en el sector de la construcción, la liquidación parcial de obra se configura en el hecho generador del impuesto a las ventas, al efectuarse el abono en cuenta. Momentos de la causación en que el impuesto en consecuencia debe reconocerse en el IVA generado.

La definición conceptual deja en claro que el reconocimiento fiscal del tributo es por el principio de devengo, lo cual, en el sector de la construcción significa un cambio relevante porque la factura no necesariamente es el instrumento que genera el tributo, sino la prestación del servicio o la venta de bienes. Sin embargo, en algunos contratos de colaboración empresarial el socio gestor es el encargado de liquidar y pagar el IVA de las operaciones gravadas que se generan en virtud del contrato. Por otra parte, los aportes de los demás participantes (socios ocultos) realizados bajo el amparo de un contrato en cuentas en participación, está excluido de IVA, cuando sea prestado de manera directa por una persona natural.

En síntesis, el contrato debe definir la carga del impuesto IVA relacionado de manera directa con el contrato de colaboración que es de común acuerdo, actuando como un impuesto progresivo que puede ser liquidado por el socio gestor (contribuyente visible). A partir de los apartes comentados anteriormente, la idea principal consiste en no profundizar en este impuesto como tal, porque el tema de estudio es el impuesto de renta y las dificultades que tiene en el ámbito actual.

2.3.3. Impuesto de Industria y Comercio

El Impuesto de Industria y Comercio es un tributo territorial de orden local, el cual se constituye a partir de la realización de actividades comerciales, industriales o de servicios, de manera permanente u ocasional en el territorio nacional. Por lo que su liquidación consiste en:

El Impuesto de Industria y Comercio correspondiente a cada periodo, se liquidará con base en los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el periodo. Para determinarlos, se restará de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la venta de activos fijos. Hacen parte de la base gravable, los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo. (Decreto 352, 2002, art.42)

En consecuencia, con las posturas anteriores de la aplicación del artículo 27 y 28 de la Ley 1819 de 2016, los ingresos netos para el cálculo del Impuesto de Industria y Comercio nacen de las políticas contables, lo cual genera un impacto relevante en contratos de colaboración empresarial para los socios, porque el reconocimiento de los ingresos se integra de acuerdo con el porcentaje de participación, y es concordante con el concepto de la Secretaría de Hacienda Distrital:

Para efectos del Impuesto de Industria y Comercio en jurisdicción del Distrito Capital, son de recibo las reglas referentes a la realización del ingreso, tanto para los

obligados a llevar contabilidad como para los no obligados, teniendo como referente lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 1819 de 2016, para estos últimos y lo preceptuado en el artículo 28 de esta misma norma, en cuanto obedece a los sujetos obligados a llevar contabilidad. (Concepto 1244, 2017)

En el marco de la aplicación de la normatividad técnica contable, vigente para el ordenamiento jurídico tributario colombiano, la contabilización del ingreso y los principios generales NIIF expuestos deben servir de guía, para dar cumplimiento a las reglas contempladas en la normatividad nacional que son útiles en caso de señalar los ingresos gravados, estos últimos aplican así, al momento de liquidar el impuesto que compete al ICA.

Para los no obligados, debe contemplarse como ingreso todo aquel elemento que sea considerado como pago de tales efectos, ya sea en dinero o en especie o cuando el derecho a exigirlos se extinga por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones.

Finalmente, se puede acotar sobre este tributo territorial para los contratos de colaboración empresarial en esta investigación que sigue en firme el Acuerdo 469 de 2011 de la SHD, que mantiene al partícipe gestor con la responsabilidad de tributar este ingreso para Bogotá.

Capítulo III

3. Dinámicas fiscales asociadas al sector construcción

La idea de transparencia está estrechamente ligada a una necesidad en la que determinados procesos relacionados con la contratación, por ejemplo, se hagan de tal forma que todo aquel que considere tener algún tipo de interés en ella, no encuentre obstáculos a la hora de acceder a la información concerniente acerca del progreso y adelanto de en dichos procesos. No está de más mencionar que el Consejo de Estado es claro en las disposiciones que se deben considerar en la selección de contratistas y que ofician como principios. Según la Sentencia 17767 de 2011 tales principios son:

- i) la igualdad respecto de todos los interesados
- ii) la objetividad, neutralidad y claridad de la reglas o condiciones impuestas para la presentación de las ofertas
- iii) la garantía del derecho de contradicción
- iv) la publicidad de las actuaciones de la administración
- v) la motivación expresa, precisa y detallada del informe de evaluación, del acto de adjudicación o de la declaratoria de desierta
- vi) la escogencia objetiva del contratista idóneo que ofrezca la oferta más favorable para los intereses de la administración

Ahora, el artículo 24 de la Ley 80 de 1993, no solo considera este principio, sino que, además avala otros principios emparentados con conceptos tales como la igualdad, la ética y, sobre todo, la objetividad a la que se debe adherir todo proceso de contratación. Esta aclaración es pues la entrada al análisis reflexivo de lo que se dio a llamar aquí dinámicas fiscales y que, por obvias razones, inicia con el principio de transparencia fiscal y que desembocará en el reconocimiento fiscal y en el impacto financiero, que a su vez llevará el tema hacia el caso de los contratos de colaboración empresarial.

3.1. Principio de transparencia fiscal

En el análisis fiscal es importante abordar el principio de la Ley 1607 de 2012 en el artículo 127 y cuya profundización se da en la Ley 1819 de 2016, normativas que señalan sus pilares, que para el desarrollo de este trabajo implican conexiones con algunos aspectos relevantes de los contratos de colaboración empresarial. De manera que se impacta la doctrina emitida para los contratos de concesión, al encontrarse todos los contratos fundamentados en la ley de constitución de un encargo fiduciario o de patrimonio autónomo.

Este principio se encuentra estipulado en el artículo 102 del Estatuto Tributario, el cual define en su párrafo 1:

“Los derechos fiduciarios tendrán el costo fiscal y las condiciones tributarias de los bienes o derechos aportados al patrimonio autónomo. Al cierre de cada periodo gravable los derechos fiduciarios tendrán el tratamiento patrimonial que le

corresponda a los bienes del que sea titular el patrimonio autónomo.” (Estatuto Tributario Nacional, 1989)

Esta definición permite reconocer que las bases de medición para el derecho fiduciario o patrimonio autónomo deben tener características similares para la integración de las partidas que componen los estados financieros del patrimonio autónomo en la concesión. Situación que puede o no afectar los resultados o la información financiera propia de los inversionistas, porque si bien la concesión tiene el control de la misma e incorpora el patrimonio autónomo, los inversionistas en la práctica fungen en muchos casos en dos sentidos, como inversionistas de la concesión y como contratistas del EPC. Por ende, el principio de Transparencia Fiscal incorpora múltiples operaciones recíprocas que pueden colindar con la liquidación de las utilidades del inversionista y el reconocimiento de los ingresos para efectos fiscales.

Así mismo, la principal manifestación de la transparencia fiscal en los contratos de fiducia mercantil consiste en la carencia de sujeción pasiva del patrimonio autónomo a los impuestos sobre la renta y el patrimonio. Esta aproximación guarda perfecta armonía con las normas que en derecho privado regulan la figura, puesto que, como hemos notado, los patrimonios autónomos al menos en el ámbito colombiano, carecen de personería jurídica. No obstante ello no supone que las rentas producidas en desarrollo de dichas convenciones estén exceptuadas de imposición, por el contrario, lo que pretende la transparencia del contrato de fiducia es lograr que aquellos ingresos tributen en cabeza de quien en

realidad los percibe (Impacto de la Ley 1819 de 2016 y sus desarrollos el sistema tributario colombiano Tomo I. J Piza y J Castro 2018).

El aparte anterior encarna el principio de representación fiel del marco conceptual contable, y concatena el contexto normativo de normas como el reconocimiento de ingresos de acuerdo con la NIIF 15, Acuerdos conjunto NIIF 11 con la integración de estos patrimonios autónomos a sus socios, porque tiene como base, el reconocimiento de ingresos de manera equitativa de acuerdo con el contrato de colaboración empresarial, situación que conlleva que los socios tributen de acuerdo con los ingresos que perciben e invita a cumplir con el principio de proporcionalidad.

Si bien la naturaleza jurídica es clara porque toda la operación está inmersa en el marco de un contrato de concesión y sus inversionistas deben declarar todas las partidas que convergen en la ejecución del mismo, es importante resaltar el inciso 4, párrafo 2 del mismo artículo que considera:

Se causará el impuesto sobre la renta o ganancia ocasional en cabeza del constituyente, siempre que los bienes que conforman el patrimonio autónomo o los derechos sobre el mismo se transfieran a personas o entidades diferentes del constituyente. Si la transferencia es a título gratuito, el impuesto se causa en cabeza del beneficiario de los respectivos bienes o derechos. Para estos fines se aplicarán las normas generales sobre la determinación de la renta o la ganancia ocasional, así como las relativas a las donaciones y las previstas en los artículos 90 de este Estatuto. (Estatuto Tributario Nacional, 1989)

En consecuencia, el principio de Transparencia Fiscal en este caso puede distorsionarse con el principio contable de Representación fiel del Marco Conceptual, porque el tratamiento mencionado genera asimetrías contables al no permitir tomar otras posturas que en esencia pueden presentar de manera idónea el contrato de concesión. Que adicionalmente, induce a liquidar tributos de socios, en vigencias diferentes, lo cual impacta directamente a la línea de tiempo y de planeación del negocio, sin contar que son susceptibles de retención en la fuente. Esta acción repercute también en el flujo de caja y en los ingresos que no son percibidos o abonados, dando cumplimiento a que las utilidades generadas estén sujetas al Impuesto de Renta en los fideicomisos.

En concordancia con el principio anterior, sobre la generación del Impuesto de Renta para los contratos de concesión, es necesario profundizar en los lineamientos fiscales para complementar esta discusión.

3.2. Reconocimiento fiscal de los contratos de concesión

La liquidación del Impuesto de Renta para los contratos de concesión se basa en el Estatuto Tributario , el cual especifica que tanto para estos contratos como para las Asociaciones Público Privadas que incluyen “etapas de construcción, administración, operación y mantenimiento” se ha de tener presente el modelo del activo intangible, que es aquel que reconoce el operador “en la medida en que recibe un derecho (una licencia) a efectuar cargos” (CINIIF 12:17), además, los contratos de concesión tienen la posibilidad de incluir dentro de su estructura financiera el

medio que les permita hacerse a un activo intangible o a un activo financiero del cual hagan parte las etapas ya mencionadas que cuentan con unos aspectos fiscales¹ determinados que deben ser tenidos en cuenta.

El reconocimiento del ingreso se da, entonces, partiendo de las reglas fiscales expuestas para este tipo de contratos que, en varios casos, no es conducente con la NIIF 15 *Ingresos por Contratos de Clientes*, donde el reconocimiento del ingreso se genera en algún punto de la temporalidad del contrato, cuando las obligaciones se cumplen, y no como lo expresa el inciso 3 del artículo anterior, en línea recta a la etapa de construcción. De manera que permite generar un pasivo diferido que, si bien presenta un impuesto también diferido, sí afecta las utilidades fiscales comparadas con las utilidades contables y que, por ende, contradice los principios contables que determinan los ingresos. Asimismo,

¹ Los aspectos fiscales que aquí se mencionan son los siguientes:

1. En la etapa de construcción, el costo fiscal de los activos intangibles corresponderá a todos los costos y gastos devengados durante esta etapa, incluyendo los costos por préstamos los cuales serán capitalizados.
2. La amortización del costo fiscal del activo intangible se efectuará en línea recta, en iguales proporciones, teniendo en cuenta el plazo de la concesión, a partir del inicio de la etapa de operación y mantenimiento.
3. Todos los ingresos devengados por el concesionario, asociados a la etapa de construcción, hasta su finalización y aprobación por la entidad correspondiente, cuando sea del caso, deberán acumularse para efectos fiscales como un pasivo por ingresos diferidos.
4. El pasivo por ingresos diferidos de que trata el numeral 3 de este artículo se reversará y se reconocerá como ingreso fiscal en línea recta, en iguales proporciones, teniendo en cuenta el plazo de la concesión, a partir del inicio de la etapa de operación y mantenimiento.
5. En la etapa de operación y mantenimiento, los ingresos diferentes a los mencionados en el numeral 3, se reconocerán en la medida en que se vayan prestando los servicios concesionados, incluyendo las compensaciones, aportes o subvenciones que el Estado le otorgue al concesionario.
6. En caso de que el operador deba rehabilitar el lugar de operación, reponer activos, realizar mantenimientos mayores o cualquier tipo de intervención significativa, los gastos efectivamente incurridos por estos conceptos deberán ser capitalizados para su amortización en los términos de este artículo. Para el efecto, la amortización se hará en línea recta, en iguales proporciones, teniendo en cuenta el plazo de la rehabilitación, la reposición de activos, los mantenimientos mayores o intervención significativa, durante el término que dure dicha actividad.

Parágrafo 5. Los costos o gastos asumidos por la Nación con ocasión de asunción del riesgo o reembolso de costos que se encuentren estipulados en los contratos de concesión, no podrán ser tratados como costos, gastos o capitalizados por el concesionario en la parte que sean asumidos por la Nación". (Estatuto Tributario, 1989)

no cumple con los criterios de reconocimiento de pasivo. Es por esta razón que el presente análisis permite proponer un escenario en el que es posible sugerir que deberían ser iguales para corregir las diferencias entre el cumplimiento de las obligaciones de desempeño, en la medida que se satisfacen, al igual que los ingresos fiscales.

Ahora, se debe tener presente que según la Sentencia C-438 de 2017, el patrimonio autónomo es “un centro de imputación de derechos y obligaciones, de carácter temporal y diferente a la persona que le dio origen (fiduciante, fideicomitente o constituyente), quien lo administra (fiduciario) y quien habrá de recibirlo (fideicomisario o beneficiario)” (Corte Constitucional, 2017); y que los ingresos provenientes de los patrimonios autónomos están amparados por los mismos principios contables, lo que significa tener diferencias para conciliar la concesión al momento de la integración del patrimonio. Sin desconocer, claro está, la carga administrativa que se genera al interior de la concesión, que permite conciliar los ingresos de acuerdos con la regla fiscal.

Igualmente, el tratamiento fiscal en el artículo 32 hace referencia a la amortización del activo intangible generado en el contrato, pero en el momento en el que del contrato se desprende un activo financiero, el tratamiento de ciertas partidas puede incidir en el resultado fiscal dependiendo de su tratamiento como costo o gasto. Este panorama es posible gracias a la política de medición como, por ejemplo, la medición del costo amortizado que afecta al activo financiero, pero que

no permite el reconocimiento de ingresos fiscales hasta el momento de su realización.

Por último, el Decreto 2235 de 2017 referencia el cumplimiento de la etapa de construcción al momento de entregar el activo intangible al concedente, quien puede reconocer el ingreso como tratamiento definido por la administración. Situación en la que, durante los primeros años, los ingresos se encontrarán ajustados a la realidad financiera de la concesión que, al generar un reconocimiento lineal, no expresa financieramente la realidad económica. Mientras que para la etapa de operación y mantenimiento el tema resulta objetivo, al estar fundamentado en el cumplimiento de los servicios y actividades desarrolladas durante el tiempo después de entregar las unidades funcionales, las cuales no tendrán diferencias fiscales.

3.3. Impacto financiero en el sector de la construcción

El propósito de situar la discusión planteada sobre los contratos de concesión al interior del sector de la construcción se facilita siempre que no se pierda de vista que se trata de un sector financieramente sensible, lo cual sugiere la necesidad de una definición y un análisis particular; puesto que en él las dinámicas surgen de la relación entre varios actores, que hacen relevante la integración de los principios de reconocimiento, medición y revelación financiera de los hechos económicos.

De la misma forma, los proyectos de construcción cuentan con cronogramas de ejecución con largos periodos para desarrollar en el tiempo, y a la fecha de

presentación de reportes financieros, los mismos se encuentran frecuentemente en alguna fase del proceso o en terminación, motivo por el cual, el reconocimiento de ingresos y de sus correspondientes costos requiere de estimaciones que son complejas de hacer, por la falta de información al momento de cerrar los contratos.

La industria de la construcción suele desarrollar modelos de asociación para ejecutar su operación como consorcios o uniones temporales, contratos de colaboración empresarial, contratos de concesión y contratos de cuentas en participación. Los dos últimos cuentan con reglamentaciones de ciertas normas contables y fiscales especializadas, lo cual hace que le abran la puerta a la interpretación en su aplicación, sin desconocer su naturaleza jurídica.

Es usual, entonces, que se realicen negocios de alta envergadura que impliquen altas inversiones y riesgos, como lo son las concesiones y los contratos de cuentas en participación, que involucran conceptos como control, control conjunto o influencia significativa. Estos conceptos generan impacto financiero en el reconocimiento de los ingresos y en las partidas de balance de acuerdo con los estándares vigentes, que en algunos casos deben ser revisados y analizados a la luz de estándares específicos. Además, el reconocimiento de los ingresos es diferente si es una constructora que aplica *Sección 23 Ingresos de NIIF Pymes* o la *NIIF 15 Ingresos por Contratos de Clientes NIIF Plenas*. Esto introduce un reto desde el punto de vista de la normativa internacional contable adaptada para Colombia, porque requiere de interpretaciones técnicas especiales para reconocer y medir los ingresos, los costos, los gastos, los activos, los pasivos, etc.

De hecho, las definiciones relevantes que introduce la NIIF para la industria de la construcción son: el reconocimiento de los ingresos y costos (para NIIF el ingreso no se reconoce o mide por lo facturado, ni por lo certificado por el interventor de la obra, sino por lo que válidamente establece el director o ingeniero de campo como avance técnico de la obra), identificación y asignación de los costos directos (los costos de bienes o servicios no consumidos o que no tienen relación con el proyecto son inventario o gastos), la identificación y asignación de los costos indirectos (los costos indirectos deben señalarse, agruparse y asignarse a los proyectos sobre la base de indicadores apropiados), consolidación o segmentación de contratos (esto significa que los contratos principales, adiciones, u otro sí, deben someterse a cuestionario técnico para determinar si la medición de los ingresos y sus costos se hacen como si se tratara de un solo contrato o de varios), indicadores financieros que

suministran gran información acerca del funcionamiento y posición financiera de la empresa, básicamente cuando se calculan para una serie de períodos, esto permite determinar promedios y tendencias y también cuando son comparados entre varias empresas del mismo ramo; pues, sólo a través de los indicadores financieros es posible la comparabilidad de empresas de una misma actividad indistintamente de su tamaño. (Nava, 2009, p.611)

Contratos onerosos que, según la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, son aquellos en los que “los costos inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva exceden a los beneficios económicos que se

esperan recibir del mismo”. El control presupuestal cuyo objetivo “reside en proporcionar medios de regulación de la actividad económica, tomando en cuenta la evolución de los flujos financieros y sus consecuencias en los resultados de la empresa” (Parra & La Madriz, 2017, p.36); y finalmente, la gestión de proyectos.

Los impactos de estos cambios en el sector de la construcción en su contabilización siguen un modelo contable y de reporte financiero orientado por lineamientos tributarios y políticas contables de cada uno de los participantes en cada negocio. Los ingresos por la actividad de construcción se reconocen cuando son aceptados por las interventorías y los costos, conforme se va ejecutando el avance de obra, y al mismo tiempo se reciben los documentos base por parte de la compañía, situación que genera un desbalance en el estado de resultados que va en contravía de la normativa vigente.

Igualmente, los cambios requeridos por NIIF pueden ser resumidos así: las organizaciones deben integrar las discusiones técnicas sobre los contratos Acuerdos conjuntos; los proyectos, su avance y sus riesgos, en los aspectos contables, tributario y financiero. Los directores de obra deben asimilar este nuevo lenguaje y sus principios, por los efectos que tiene su gestión en la preparación correcta de la información NIIF, en las obras que serán a futuro el insumo de los análisis y registros. Asimismo, las empresas deben elaborar, controlar y mantener los presupuestos actualizados de sus ingresos y costos por proyecto; también deben definir mejores modelos de costos que identifiquen, asignen y distribuyan los costos directos e indirectos de acuerdo con los principios y políticas definidas para

el proyecto sin desconocer las técnicas de costos. Sus sistemas de información deben ser actualizados, ajustados y/o reemplazados por aquellos que tengan las funcionalidades apropiadas. La mayor parte de los sistemas existentes hoy en día no cumplen con todos los requerimientos de la normativa vigente y los requerimientos de la administración de impuestos, y los cambios que deben hacer en funcionalidades, datos y estructuras de información no son menores.

Es importante referenciar que la integración de las inversiones para socios ocultos de contratos de colaboración empresarial, donde solo se espera utilidad, deben reconocerse partidas solo por el hecho de ser solidarios de la ejecución de los contratos. Este contexto, relativo a situaciones en las que se pueden utilizar alternativas contables, pero que fiscalmente no se pueden abordar, es el caso del Método de Participación Patrimonial de la NIC 28 *Inversiones en Asociadas*; cuyo contrato también interviene en la ejecución de contratos de concesión, cuando se ejecutan las obras por parte de los EPC.

No obstante, los impactos referenciados han sido sorteados por las empresas constructoras creando una brecha entre el balance contable y el balance fiscal, que es posible de mitigar utilizando una sola línea. Si bien es un sector que tiene dinámicas individuales, y cada contrato se analiza de manera individual, al interior se abordan las principales problemáticas que se presentan con estos contratos en el sector.

3.4. Problemática en los contratos de colaboración empresarial

El segundo capítulo ahonda en el tratamiento contable y en los principales tributos fiscales, como bases del tema de estudio, que ha dejado varios interrogantes consignados en algunos acápite de este documento. Porque, en parte, el problema que se genera está dado por la conexión parcial que existe entre los marcos contables y fiscales. Situación relacionada con la doctrina emitida por la DIAN, vía conceptos, que presenta ambigüedades en algunos criterios, ocasionando disrupciones entre la interacción de los dos marcos técnicos. En donde, si bien la Ley 1819 de 2016 intenta integrar las Normas Internacionales de Información Financiera con la contabilidad fiscal, en los contratos de colaboración empresarial hay ciertas incidencias que afectan la generación de información contable y fiscal.

Igualmente, el impacto colateral entre los indicadores financieros de los inversionistas de los contratos de concesión y los contratos de cuentas en participación es importante para el desarrollo, financiación y aprobación de los proyectos en el sector. Porque es así como, por ejemplo, las compañías que licitan para realizar proyectos de contratos de concesión, donde intervienen como inversionistas y como *Epecistas*, (*Engineering Procurement and Construction - EPC*), ingeniería, adquisición y construcción, se convierten en el consorcio constructor.

Es decir, que por la actividad operativa en la práctica del sector financieramente se integran los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos que, si bien consolidan una realidad económica, ocasionan efectos contables, financieros y fiscales que no generan ningún valor agregado. Es tal el caso de un socio oculto que hace parte del EPC, cuyo porcentaje de inversión puede ser superior al 20 %, dado que la norma permite una postura diferente para la integración de dicha inversión, como un instrumento financiero, o utilizando el método de participación patrimonial, el cual no es admitido fiscalmente.

De manera que, en el caso de un socio oculto, que solamente aporta recursos y espera un rendimiento, y a quien se le reporta que tiene una participación línea a línea de acuerdo con su porcentaje de participación sobre activos, pasivos, ingresos, costos y gastos, etc., a través de medios magnéticos, se le genera un incremento de su patrimonio fiscal, creando diferencias en el porcentaje de ingresos al que tiene derecho como está definido contractualmente. Lo que puede dar lugar a inexactitudes en sus declaraciones y liquidación de retención en la fuente, partiendo de una definición contable y no como los conceptos de la DIAN disponen.

En el caso de los contratos de cuentas en participación, la ley comercial (Decreto 410, 1971, art. 507) dicta que solamente uno de los partícipes (el gestor) debe ejecutar en su nombre y bajo su crédito personal ¿el control del negocio o solo poder de ejecución?, razón por la que es el reputado y único dueño del negocio en las relaciones externas de la participación (¿control?). La responsabilidad del gestor se limita al valor de la aportación, sin embargo, para aquellos que intervienen en el

contrato, su participación responde de forma solidaria con el gestor, lo que hace que el socio oculto sea visible y se cumplan los criterios de reconocimiento de una Operación conjunta en su información financiera, al ser solidario en las responsabilidades del contrato, así no tenga control ni control conjunto. Por su parte, los partícipes de esta alianza contractual deben responder por impuestos tales como la renta y el ICA, de acuerdo con el artículo 28 de la Ley 1819 reconocimiento de ingresos.

Es pertinente aclarar que la aplicación NIIF 15 *Ingresos por Contratos de Clientes*, puede generar asimetrías contables en la integración de los ingresos y las cuentas por cobrar por conceptos como: el cumplimiento de las obligaciones de desempeño y la financiación implícita generada de los contratos de construcción.

Ahora bien, como ya se ha mencionado, con la Ley 1819 de 2016 (Reforma Tributaria) y con la Ley 1314 de 2009 que incorpora los nuevos marcos técnicos contables, el Código de Comercio define ciertas posturas jurídicas para los contratos de colaboración empresarial, pero no tiene armonía de manera técnica porque el Código de Comercio desde su creación ha carecido de actualización y, con la entrada en vigencia de las leyes mencionadas no hubo una interacción con los contratos de colaboración empresarial.

Otro problema, corresponde al principio de Transparencia fiscal. Cada uno de los participantes de los contratos de colaboración reconoce la Retención en la fuente de manera proporcional al porcentaje de participación, teniendo en cuenta

todo el estado financiero y su información financiera, pero el Concepto 0376 de 2018 de la DIAN aclara su posición sobre el socio gestor, titular de la Retención en la fuente, lo cual en apariencia es un despropósito teniendo en cuenta que el socio oculto asume parte de los ingresos, pero es una figura claramente concebida desde la creación del patrimonio autónomo, al reconocer los ingresos de manera lineal de acuerdo con el porcentaje de participación.

Los consorcios y las uniones temporales tienen una definición fiscal y contable, porque son contratos de colaboración que no generan impactos relevantes en su consolidación. Su estructura contable es definida como Operación conjunta. Su estructura fiscal es normada de la misma forma. Por ende, no existen asimetrías o alguna alternativa diferente al ser el tipo de contrato que refleja la realidad financiera del negocio.

Sin embargo, para la aplicación de la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* se debe tener presente los criterios de reconocimiento y medición de la norma. Igualmente, se debe estar amparado por un contrato y por lo que su análisis realiza de manera individual, partiendo en el desconocimiento de la normativa vigente y en la aplicación del Método de Participación Patrimonial, el cual es subvalorado, teniendo en cuenta que es el mecanismo más eficiente para medir una inversión por que no recurre a cálculos financieros o una alta operatividad, el usarlo estará basado en las cláusulas contractuales con hitos como: riesgos, control y solidaridad; por cuanto que la norma no define de manera taxativa su aplicación, el juicio profesional es clave en su aplicación.

Después de conceptualizar sobre el reconocimiento de los ingresos de acuerdo con la NIIF 15 *Ingresos Procedentes De Clientes* y las definiciones del artículo 32 del Estatuto Tributario y el Decreto 2235 de 2017 para el reconocimiento de los ingresos fiscales, el tratamiento contable permite, por las normas vigentes para los acuerdos conjuntos, esbozar un ejemplo extraído de la práctica actual de los contratos de concesión que señalan las diferencias planteadas y permite aterrizar algunas de las posturas motivadas en este documento.

Capítulo IV

4. Casos de contratos de colaboración con implicaciones contables y fiscales.

Antes de presentar los estudios de caso es necesario aclarar que el método de participación patrimonial en Colombia se encuentra normado desde la aplicación del Decreto 2649 de 1993, el cual en esencia buscaba generar de una manera técnica la valoración de ciertas inversiones, tales como, inversiones, en subsidiarias, controladas o inversiones en ordinarias; dicha clasificación dependía de los criterios emanados por el Código de Comercio y las cartas circulares emitidas por la superintendencia de sociedades y superintendencia financiera. Esta normativa permitía medir inversiones utilizando el Plan Único de Cuentas, en el que existen dos indicadores que distorsionaban la realidad económica de las misma aumentando una partida patrimonial de superávit por método de participación y

ajustando el resultado por inflación, adicional a esto realizaba una segmentación entre las partidas que afectaban el estado de resultado y las que no.

En este sentido, se incrementaba la inversión, distorsionando su costo y la realidad económica de la inversión. Así mismo, las empresas, incluyendo las del sector de la construcción, omitían la aplicación de este método, por las situaciones descritas en la técnica, en muchos casos se evidenciaban empresas financieramente inestables o al borde de la insolvencia absoluta que aumentaban sus activos con activos intangibles, Good Will, o se capitalizaban costos y gastos que permitían aumentar los patrimonios de estas subsidiarias y, por ende, en la integración de este método se veía un resultado positivo.

Ahora bien, esta técnica de medición antes de la aplicación de los nuevos marcos técnicos era poco utilizado; en los estados financieros realizados dentro del Decreto 2649 de 1993 se mantenían las inversiones al costo y, solo cuando se repartían dividendos se registraban los ingresos, así pues, se desprendían los efectos fiscales de estas inversiones. Luego, con la entrada de los nuevos marcos técnicos, este método se convierte en una salida técnica para la medición de las inversiones, predominantemente en el sector de la construcción porque muchas de estas se dan solo para un proyecto específico o para un negocio con un solo aporte donde cada socio tiene estructuras financieras diferentes. Este método permite, además, mitigar los efectos de la integración de sus resultados.

Para el sector de la construcción, es relevante tener unos indicadores financieros positivos, especialmente sus resultados financieros, porque parte del desarrollo de sus proyectos y la viabilidad de los mismos depende de la banca, la cual revisa dichos indicadores de manera permanente debido a los riesgos que conlleva el construir y vender, ya sean obras civiles o proyectos habitacionales. De aquí la importancia de tener una política contable que permita utilizar los diferentes métodos de contabilización de inversiones ya que estas se van integrar en la información financiera, lo que permitirá ajustar los resultados del ejercicio, y a su vez, evitará la realización de ajustes por inflación o llevar a cabo incrementos o disminuciones patrimoniales que rayan con los principios de marco conceptual, tales como representación fiel y transparencia.

En los casos de estudio descritos se evidencia, que el Método de Participación Patrimonial es una alternativa que disminuye el efecto de la integración de las inversiones en el sector de la construcción, ambos son contratos de colaboración con estructura diferente y efectos contables y fiscales diferentes, pero los dos reflejan de manera cuantitativa que su aplicación es válida y que mitiga el impacto en la integración de inversiones en negocios conjuntos.

En concordancia con lo anterior, los contratos de concesión limitan la aplicación del Método de Participación Patrimonial, porque al final del ejercicio fiscalmente no es aceptado el método, lo que hace que los inversionistas lo eviten, porque esto conlleva a utilizar dos métodos de contabilización de los Acuerdos Conjuntos, uno para efectos fiscales y otro para efectos contables que para las

compañías se convierte en un reproceso y genera un esfuerzo desproporcionado, sin contar los efectos en la conciliación fiscal y la información exógena.

Ahora bien, para el caso de los contratos en cuentas en participación, existen vacíos en el tratamiento fiscal porque no hay una regulación expresa dentro del Estatuto Tributario, y la norma internacional deja en el juicio profesional la aplicación de la misma, “en la interpretación del contrato” para así definir si es un Negocio u Operación Conjunta; estas dos situaciones incentivan el no tener en cuenta el Método de Participación Patrimonial en el sector.

De ahí la importancia leer y comprender la Guía de aplicación del Método de Participación Patrimonial emitida por la superintendencia de Sociedades en Marzo del 2019, la cual ofrece las pautas para el reconocimiento y medición de las inversiones por intermedio del método, así mismo da las otras posibilidades que permite la normativa vigente, que también están inmersas en los casos de estudio, porque los resultados planteados tienen como espíritu evidenciar las ventajas e impactos que tiene el método en contratos de colaboración empresarial.

Así las cosas, hablar de constructoras equivale a hablar de compañías que conviven de manera directa con los contratos de colaboración empresarial, en todas las modalidades mencionadas; los casos de estudio, son contratos recurrentes susceptibles a esta problemática, donde por desconocimiento o por el esfuerzo operativo que estos generan, no aplican el método de participación patrimonial. Si bien es comprensible que el volumen de operaciones es alto y que no es aceptado

fiscalmente, aplicar el método evita la integración línea a línea en los casos que lo permite y se refleja directamente en el estado de resultado, el cual presenta entonces la realidad del negocio, sin distorsionar los estados financieros de los inversionistas.

Por último, como parte complementaria, las notas de revelación que son parte integral de los estados financieros sirven como complemento cualitativo de la aplicación del método con el fin de sustentar los hechos económicos y resultados de su interpretación y aplicación.

4.1. Caso I – Efectos de la aplicación del Método de Participación

Patrimonial

A continuación, se plantean casos con los efectos aplicando el Método de la Participación Patrimonial en un contrato de concesión con los siguientes supuestos, así:

Se adjudica un contrato de concesión de 4G llamado Concesión del Valle para la construcción, operación y mantenimiento de una carretera, por medio de la cual se conecten los municipios de Valle de Tenza y Guatavita; en un periodo de 10 años, con tres fases y una sola unidad funcional. La primera fase de construcción, tiene una duración de 3 años y se debe operar y mantener durante los 7 años siguientes. El contrato tiene un margen del 5 % por los servicios prestados y el cobro de un peaje por el total del contrato. Este contrato equivale a un negocio jurídico que cumple, según los preceptos mencionados anteriormente, como contrato de

colaboración empresarial, el cual es ejecutado por 3 socios que corresponden a las figuras de los inversionistas y que, al mismo tiempo, son socios del consorcio constructor; en otras palabras, son parte de dos negocios dentro del contrato de concesión, condición que permite la generación de dos fuentes de información financieras a consolidar.

Dicho contrato condensa información de los estados financieros del EPC y de los inversionistas de la concesión, que para este caso son los que controlan el EPC. Esta situación está a la luz de la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* y la CINIF 12 *Acuerdos de Concesión*. Es por esta razón que este ejemplo tiene como propósito ilustrar de qué manera en un contrato de concesión a corto plazo, se pueden generar diferencias en los resultados que afectan la información financiera y las bases contables y fiscales, a partir de dos metodologías de medición diferentes, una aprobada y otra no aprobada por la administración tributaria.

El contrato contiene la distribución de las utilidades y la inversión realizada por cada socio, asimismo, los hechos económicos se desarrollan dentro de un patrimonio autónomo, el cual es el centro de registros pagos de recursos; por ello se relaciona a continuación la composición de los inversionistas y se denotan criterios relevantes. Se sitúa como base al Fideicomitente C, el cual hace parte del EPC, pero no desarrolla ninguna actividad. Es decir, no tiene una actividad operativa definida que le genere partidas (ingresos, costos y gastos) a integrar en la práctica en sus estados financieros, pero como se trata de un socio solidario dentro del

contrato de colaboración empresarial en un 20 %, debe realizarlo por regla fiscal (Tabla 2).

Tabla 2. Flujo de la Concesión en el periodo de 10 años por fases.

Contrato EPC	Patrimonio autónomo	Construcción	Utilidad
A	Fideicomitente	50%	40%
B	Fideicomitente	50%	40%
C	Fideicomitente	0%	20%

Fuente: Elaboración propia

La tabla 3 presenta el flujo de ingresos y costos teniendo en cuenta los pagos. Este análisis es ilustrativo de acuerdo a las condiciones del contrato de concesión:

Tabla 3. Estados Financieros de la Concesión y del EPC.

	CONSTRUCCIÓN		MANTENIMIENTO Y OPERACIÓN							
Costo										
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Construcción	500	500								
Servicio de operación			10	10	10	10	10	10	10	10
Nueva pavimentación								100		
Ingreso										
Pago				180	180	180	180	180	180	180
Peajes				180	180	180	180	180	180	180
Ingreso										
De construcción	525	525								
De servicios			12	12	12	12	12	12	12	12
De pavimentación								110		
Tasa efectiva de interés										
Tasa efectiva de interés	6,18%									

Fuente: Elaboración propia

Las tablas 4 y 5 presentan los resultados de los 3 primeros años, en ellas se ilustra el estado financiero de la concesión y la distribución de los porcentajes de los

inversionistas, teniendo en cuenta que el contrato de colaboración empresarial es una Operación conjunta de acuerdo con los preceptos de la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, en la que se distribuyen de manera proporcional activos, pasivos, ingresos, costos y gastos, de acuerdo con su porcentaje de participación. Para efectos del ejemplo, en la tabla se presenta el estado financiero de la concesión del Valle y la distribución para los inversionistas.

Tabla 4. Resultados de los 3 primeros años (1).

Concesión		Año			Inversionistas		
		1	2	3	A	B	C
1	Activo	525	1050	1062	425	425	212
2	Pasivo	500	1031	1105	442	442	221
3	Patrimonio	25	19,1	-43	-17	-17	-9
4	Ingreso	525	525	12	5	5	2
5	Costo	500	500	10	4	4	2
6	Gasto	0	31	64	25	25	13
7	Utilidad	25	-5,9	-62	-25	-25	-12

Fuente: Elaboración propia

Para efectos del ejemplo, la tabla 5 contiene el estado financiero del consorcio Constructor EPC y la distribución para los inversionistas

Tabla 5. Resultados de los 3 primeros años (2)

EPC		Año			Inversionistas		
		1	2	3	A	B	C
1	Activo	350	600	900	360	360	180
2	Pasivo	250	500	250	100	100	50
3	Patrimonio	100	100	650	260	260	130
4	Ingreso	150	400	400	160	160	80
5	Costo	200	400	200	80	80	40
6	Gasto	100	200	100	40	40	20
7	Utilidad	-150	-200	100	40	40	20

Fuente: Elaboración propia

Se debe tener en cuenta que los inversionistas son los mismos en dos líneas de negocios diferentes en el mismo contrato, lo cual genera una doble integración de información; primero del consorcio hacia la concesión y luego de la concesión hacia los inversionistas; es decir una consolidación línea a línea proporcional en forma de cascada. Como se puede visualizar, las tablas contienen el resultado del EPC de los 3 primeros años y su distribución de acuerdo con el porcentaje de participación aplicando el mismo principio de la imagen anterior Operación conjunta, de acuerdo con las disposiciones técnicas de la NIIF 10 *Consolidación de Estados Financieros*.

Ahora bien, después de realizar las operaciones anteriores se integra en el Inversionista C, el cual no se encuentra en las mismas condiciones de los otros dos

inversionistas y no realiza actividades operativas, pero al determinar que este contrato es una operación conjunta en sus dos fuentes generadoras de información dentro de su inversión en el contrato de concesión, y en el EPC, línea a línea, de acuerdo con los porcentajes de participación (Tabla 6). Aquí el objetivo consiste en expresar un estado financiero consolidado con las operaciones y así poder ilustrar numéricamente los resultados de los dos modelos de medición para este tipo de negocios.

Tabla 6. Inversionista C y en el EPC línea a línea de acuerdo con los porcentajes de participación.

		EEFF C	Concesión	EP C
1	Activo	750	212	180
2	Pasivo	250	221	50
3	Patrimonio	450	-9	130
4	Ingreso	320	2	80
5	Costo	130	2	40
6	Gasto	140	13	20
7	Utilidad	50	-12	20

Fuente: Elaboración propia

Tabla 7. Metodología en la Operación Conjunta.

Operación conjunta	Negocio conjunto
1142	962
521	471
571	441
402	342
172	132
173	153
50	50

Fuente: Elaboración propia

Se evidencia entonces en la tabla 7 que si se toma la metodología en la Operación Conjunta. Será posible visualizar la integración de partidas por cada rubro en un porcentaje del 20 % de un inversionista que no tiene control en el EPC, pero tiene un control conjunto bajo el contrato de Concesión. Este es el escenario permitido contablemente y fiscalmente en Colombia.

Por otra parte, la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* permite la posibilidad de aplicar el Método de Participación Patrimonial (MPP) como un Negocio Conjunto, donde solamente se integra la utilidad del ejercicio de la inversión y del EPC; situación que cambia de manera sustancial la razonabilidad del estado financiero, influyendo en

el reconocimiento del ingreso y por ende erosionando la base del Impuesto de Renta e ICA.

Por lo tanto, se desconoce la posibilidad de aplicar el MPP por parte de la administración de impuestos, método que en el resultado expresa el negocio de otra forma como se evidencia en la tabla 7. Sin embargo, es importante resaltar que la rentabilidad en los dos métodos es la misma, aunque difieren en las bases fiscales e indicadores financieros de los inversionistas. El propósito de este ejemplo es ofrecer una demostración de que utilizar un método u otro de integración de información genera resultados fiscales y contables diferentes, pero el tener la posibilidad de tomar el método idóneo acorde al contrato de colaboración empresarial no afecta el resultado o rentabilidad del negocio y evita cambiar la composición financiera de sus inversionistas, además, cumple con el principio contable de representación fiel.

Tabla 8. Método Participación Patrimonial

Indicadores y bases afectadas	Operación conjunta	Negocio conjunto
Rentabilidad	4%	4%
Razón de endeudamiento	48%	52%
Impuesto de Industria y Comercio	5,55	4,44
Ingreso base de renta	402	342

Fuente: Elaboración propia

Se evidencia que la rentabilidad por los métodos de medición que es 4% es la misma, pero indicadores como el de endeudamiento disminuye 4% en las operaciones conjuntas debido al efecto de la integración línea a línea de las partidas del estado financiero, así mismo el resultado del ingreso muestra un ingreso base de renta mayor en la operación conjunta, lo que se traduce en un mayor impuesto de industria y comercio, sin dejar de lado que el Método de Participación Patrimonial como negocio conjunto permite una tributación más razonable acorde con el contrato

Ahora, el reconocimiento de los ingresos en el ejemplo tiene lugar de acuerdo con el Decreto 2235 de 2017 fiscal en la etapa de construcción de manera lineal, que alberga un pasivo hasta el final de la misma. Sin embargo, aunque la NIIF 15 brinda las pautas para el reconocimiento de los ingresos, en la situación que se presenta en la práctica en este tipo de contratos no se da, porque si bien se cumplen las obligaciones contractuales (precio pactado en el mismo), no se reconoce porque las disposiciones fiscales lo limitan.

Es así, pues, el ejemplo ilustra de manera práctica los preceptos mencionados en los capítulos anteriores, dados en la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera y las divergencias que se generan al momento de generar las bases fiscales. Estas bases limitan la aplicación de la norma contable y al no permitir la aplicación de los modelos de medición definidos

por la NIIF 11 *Acuerdos conjuntos*, la situación deviene cambio de las bases de medición y de los resultados fiscales y contables. Asimismo, la afectación directa de los estados financieros de los inversionistas se presenta como resultado de la integración de los resultados de un negocio que tiene varias aristas como lo son los contratos de concesión, toda vez que por principio de transparencia fiscal y por integración línea a línea, recogen todas las operaciones del consorcio y la concesión.

Por otra parte, la aplicación de la NIIF 15 *Ingresos por contratos de clientes* denota su aplicación a partir de las cláusulas contractuales de los dos contratos en mención, para lo cual las políticas contables de la concesión y del patrimonio autónomo son los que determinan las bases de medición y no difieren con la realidad del negocio, mientras que las bases fiscales en la etapa de construcción no permiten el reconocimiento del ingreso, aun cuando se trata de un derecho adquirido, que genera un traslado de los tributos de ese periodo a periodos futuros.

4.2. Caso II - Contrato de cuentas en participación - Implicaciones contables y fiscales

Se determina realizar un proyecto de construcción de 300 unidades inmobiliarias llamado BELLADONA SUITES, el cual se crea bajo un contrato de cuentas en participación, por intermedio de un encargo fiduciario (Patrimonio Autónomo), el cual por principio de transparencia fiscal será el vehículo que se utilizará para registrar todos los hechos económicos del proyecto. El contrato de

cuentas en participación está compuesto de 3 socios, a saber, el socio A, que tiene una participación del 50% y realiza el proceso de construcción (socio gestor), y los socios B y C que tienen una participación del 25% cada uno (socios ocultos), y aportan al patrimonio autónomo el terreno en el que se realizará el proyecto de construcción lo que los convierte en los socios ocultos del proyecto.

Dichos contratos, si bien no tienen una legislación definida para los mismos, están definidos en el artículo 507 del Código de Comercio cuya estructura contractual la define el objeto del contrato; este tipo de contratos encaja en la NIIF 11 *Acuerdos conjuntos* para su aplicación contable y en el artículo 18 del Estatuto Tributario que comprende su definición dentro de los contratos de colaboración empresarial.

Para este ejemplo se determina que se trata de una Operación conjunta, pues se establece como punto de partida que existe solidaridad en las obligaciones por parte de todos los socios y unanimidad en ciertas decisiones del proyecto determinadas en el contrato, puesto que tal y como se ha mencionado con anterioridad, la NIIF 11 *Acuerdos conjuntos* no delimita la aplicación del concepto técnico Operación conjunta o Negocio conjunto en este caso.

A continuación, se presenta la información financiera en la cual se expresa el estado de situación financiera (ESF) y el estado de resultados integral (ERI) con la ecuación patrimonial, se ilustra, además, el tratamiento contable y fiscal de las operaciones conjuntas partiendo de ciertos supuestos así:

**Tabla 9. Estado de situación financiera y estado de resultados
integral**

Contrato en cuentas de participación		ESF	Operación conjunta Tratamiento contable			Operación conjunta Tratamiento fiscal		
			Gestor	Oculto	Oculto	Gestor	Oculto	Oculto
			50%	25%	25%	50%	25%	25%
			A	B	C	A	B	C
1	Activos	1000	500	250	250	1000	0	0
2	Pasivos	400	200	100	100	400	0	0
3	Patrimonio	400	200	100	100	400	0	0
		ERI	A	B	C	A	B	C
1	Ingresos	1000	500	250	250	1000	50	50
2	Costos	800	400	200	200	900	0	0
3	Utilidad	200	100	50	50	100	50	50

Fuente: Elaboración propia

Las cifras expuestas en la tabla 9 exponen el tratamiento contable y fiscal del contrato en cuentas en participación, estas permiten afirmar que, aunque la norma tiene una definición contable que determina si se trata de un Negocio Conjunto u Operación Conjunta, a la luz del marco de aplicación de la NIIF 11 *Acuerdos conjuntos*, el Negocio conjunto (por medio del Método de la Participación

Patrimonial) y la Operación Conjunta (línea a línea de acuerdo con el porcentaje de participación) se integran contablemente en los Estados financieros de manera diferente. Así pues, en la tabla 9 se evidencia que la Administración Tributaria no solo limita la aplicación de la NIIF 11 *Acuerdos conjuntos*, sino que sesga las disposiciones entregadas por el artículo 21-1 del Estatuto Tributario (conexión entre los dos marcos técnicos).

Conviene señalar que, el socio gestor es el que refleja toda la operación y una parte de los ingresos, pero es también quien tiene el derecho al total de las retenciones en la fuente aplicadas por este contrato. Por otra parte, el artículo 18 del Estatuto Tributario no presenta las directrices para determinar este tratamiento, por lo cual crea un vacío en el registro del contrato fiscalmente porque contablemente el socio oculto tiene que reflejar toda la operación en un 25% de participación línea a línea, pero fiscalmente solo incluye el 25% de sus ingresos.

Sin embargo, como lo permite visualizar el ejemplo, el tratamiento fiscal se asemeja al Método de Participación Patrimonial porque solo reconoce los ingresos en el resultado del contrato, y omite lo dispuesto por principio de transparencia fiscal definido en el artículo 102 del Estatuto Tributario, el cual expresa que todas las operaciones que se generan se deben incluir línea a línea de todas las cuentas del balance, esto, de acuerdo a las políticas definidas por el Patrimonio autónomo. En este sentido, los efectos fiscales se reflejan en la retención en la fuente ya que estas retenciones las presentará el socio gestor y limitará el acceso a ellas por parte de los socios ocultos, a los cuales les queda un flujo de caja retenido en las retenciones

en la fuente. Para los impuestos como IVA e ICA, no tiene efectos mayores en su aplicación, siempre que se tenga presente que el IVA queda en cabeza del socio gestor para todos los efectos y no genera impactos para los socios ocultos. El ICA será declarado de manera individual por los socios de acuerdo con los ingresos percibidos.

En conclusión, el contrato planteado en el ejemplo no tiene un tratamiento contable definido, este se reconocerá de acuerdo a las cláusulas contractuales planteadas en el encabezado del ejemplo, sin dejar de lado criterios como la solidaridad, control conjunto y unanimidad. Es de resaltar que de la conjunción de estos criterios surgen las operaciones conjuntas que van a representar fielmente los hechos económicos y la naturaleza del mismo, pero cuando se lleva al ámbito fiscal, las disposiciones de la administración Tributaria aplican reglas y no principios que cambian el reconocimiento, porque fiscalmente no presentan ninguna operación en el estado de situación financiera, ni tampoco costos y gastos del estado de resultados. De esto se desprende la posibilidad de aseverar que existía la posibilidad de permitir el Método de Participación Patrimonial para estos contratos, y se habría dejado planteada la excepción en el artículo 28 del Estatuto Tributario.

Es claro que dejar abiertas las posibilidades de aplicar de manera taxativa la norma contable en los aspectos fiscales, desembocaría en el hecho de que la administración tributaria tuviera que generar controles adicionales y entender de manera individual cada negocio que encaja en los contratos de cuentas en participación. El ejemplo propuesto corresponde a un tipo de contrato que es

habitual en el sector de la construcción, donde el homogenizar tratamientos fiscales y contables evitaría que los socios ocultos resulten perjudicados con la aplicación fiscal y, además, se podría representar fielmente el negocio jurídico en la información financiera.

5. Conclusiones

Las conclusiones aquí documentadas se basan en los resultados analíticos de la investigación, las cuales componen aspectos jurídicos, contables y tributarios, las cuales generan reflexiones sobre la aplicación del método de participación patrimonial en el sector de la construcción y los hitos que se desprenden de los casos de estudio.

5.1. Aspectos jurídicos

Las conclusiones de los aspectos jurídicos están concebidas en todos los preceptos analizados dentro del ordenamientos jurídico nacional, partiendo de sus raíces desde la definición de negocio jurídico teniendo en cuenta los componentes legales que intervienen en los contratos de colaboración empresarial, y los efectos que tiene la estructura contractual dependiendo el tipo del contrato y la interpretación y aplicación de normas contables y fiscales en el sector.

5.1.1. Acerca del marco jurídico

Después de la correspondiente revisión del marco jurídico en el que intervienen los contratos, se destaca que en esencia su estructura y bases jurídicas

no tienen cambios relevantes en los contratos de colaboración empresarial. Es por ello que los negocios jurídicos mercantiles que se desarrollan en el ordenamiento jurídico nacional, los actos, derechos y obligaciones que están dentro del código civil, no se alteran.

Los preceptos mencionados por Arrubla (2004) en este documento corresponden al análisis necesario que se debe llevar a cabo con el fin de percibir, de una manera amplia, los ámbitos y las características de los contratos en general, ya que esta es la manera de propiciar la comprensión de la colaboración empresarial, también es necesario tener presente que alrededor de los mismos se tejen diferentes hitos, cuyo propósito es la percepción clásica del negocio jurídico.

Si bien existen diferencias entre la gran variedad de contratos, lo que en realidad marca la diferencia entre el contrato de colaboración empresarial y aquellos en los que las partes tienen intereses distintos y opuestos, es el hecho de que posibilita la creación de alianzas en las que se concilian los intereses y permita que se presente una relación solidaria entre las partes, en aras de cumplir con el objeto del contrato.

Igualmente, a este tipo de contrato se le considera un instrumento eficaz en el desarrollo de negocios que requieran de diferentes elementos para su constitución como, por ejemplo, la experiencia, la financiación, la gerencia, etc. En el sector de la construcción existen varias modalidades de contratos, en los que la creación de un vehículo separado permite mitigar el riesgo o atomizarlo, situación

que depende de la figura que se elija y de la estructura jurídica que se incluya en el mismo. Dichos contratos aplican para el sector público y privado en su estructura. En el caso del sector público se puede asociar a la ley de contratación estatal, que contiene algunos requisitos relevantes que pueden delimitar el tipo de contrato.

5.1.2. Respecto a los contratos

Entre los contratos de uso frecuente en el sector de la construcción se encuentran los consorcios, las uniones temporales, los contratos en cuentas en participación, los contratos de concesión, entre otros, cuyo fin es común y su asociación tiene un objeto jurídico mercantil único; ya que cuenta con componentes en su naturaleza que resaltan la solidaridad, concepto que desde la perspectiva jurídica incluye distintos matices y responsabilidades para sus socios.

Adicionalmente, el Código de Comercio vigente regula una cantidad considerable de las sociedades que se constituyen a partir de estos tipos de negocios o contratos, aunque carece de actualización y carece de conexión con la normatividad vigente. Es por ello que su falta de sinergia, en algunos aspectos, afecta al esquema jurídico, contable y fiscal, donde, según el análisis presentado en este documento, es necesario homogeneizar algunos criterios, aun cuando se inevitable recurrir a la vía legislativa.

Los contratos de concesión tienen complejidades en el ordenamiento jurídico, por ser contratos de larga duración con características individuales en los que la seguridad jurídica es imperativa para que así tenga lugar un negocio rentable. La

Ley 80 de 1993 y la entrada en la construcción de vías de cuarta generación (4G) por modelos de alianza público privada (APP), donde el concesionario privado financia el capex, en el proceso de construcción, mantenimiento y operación, es precisamente lo que sugiere la importancia de plantear un ejemplo con este tipo de contrato.

5.2. Aspectos contables

Los aspectos contables tienen como base fundamental la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF y sus decretos regulatorios, donde se concluyen los impactos que tienen la adopción de las políticas contables de las partes en los CCE, la interpretación de las normas y el juicio profesional que se le imprime a los contratos en el sector, así mismo la aplicación de principios, interactuando con las normas más complejas y aplicadas en casos de estudio que tienen efectos relevantes en la integración de la información por parte de sus inversionistas.

5.2.1. Cambio en la información financiera

Con la entrada en vigencia de la Ley 1314 de 2009, la generación de información financiera en Colombia tiene un cambio importante. Decretos reglamentarios como el DUR 2420 de 2015 y los modificatorios posteriores, han permitido crear una mezcla entre principios y reglas de los estándares internacionales de información financiera. Es igualmente importante, mencionar que en el país no se lleva a cabo la adopción integral de los estándares, sino una

adaptación de los mismos; esta situación sesga la interacción de información a nivel internacional porque se requiere de ajustes en la consolidación de información con inversionistas extranjeros o socios ocultos y demás, aunque en algunos casos existen excepciones para ciertos sectores como existen en el Decreto 2429 de 2015.

Es en este sentido que los estándares incluyen cambios en los principios, el reconocimiento, la medición y la presentación que, a su vez, generan un cambio trascendental en la forma de producir información financiera. Estos principios están basados en la naturaleza de las transacciones en las que impera la esencia sobre la forma. De ahí que la técnica contable juegue un papel relevante y las políticas contables de cada entidad sean las bases al momento de integrar información entre los participantes de un contrato.

5.2.2. El rol de las entidades fiduciarias en el sector construcción

En lo que respecta al sector de la construcción, este presenta algunas aristas que se desprenden con la aplicación de los nuevos marcos técnicos, tales como, los contratos fiduciarios (Patrimonio Autónomo como elemento integrador entre el ámbito jurídico y contable) porque los negocios del sector de la construcción y concesiones, por norma legal, deben realizarse por intermedio de una entidad fiduciaria. Dicha entidad oficia como institución garante de la destinación de los recursos y permite un proteccionismo del proyecto que se está ejecutando, el estado y los fideicomitentes, es decir, como una inversión en un negocio de la construcción. En otras palabras, se trata de un derecho, pero en la aplicación de las normas

internacionales su tratamiento contable expande el abanico de opciones que buscan representar fielmente, porque el contrato fiduciario se convierte en una Operación conjunta según los preceptos definidos en la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*.

Como se esbozó en el capítulo II, al presentar una situación que genera impactos relevantes en sus indicadores financieros que pueden cambiar la composición de una compañía, lo que en realidad refleja un negocio encriptado en el valor de una inversión.

5.2.3. Independencia contable del contrato fiduciario

Asimismo, con la entrada de la Carta Circular 30 de 2017 emitida por la Superintendencia Financiera, cada contrato fiduciario tiene su propia estructura contable y se define por sus fideicomitentes para la integración de la información financiera que, en concordancia con las entidades fiduciarias, emiten las políticas que las definen como Operaciones conjuntas o Negocios conjuntos. Este último, por ejemplo, recoge el método de participación patrimonial que, según el análisis aquí expuesto, es útil para la representación fiel de la información financiera, pero que ha sido desvirtuado para efectos fiscales.

La razón de ello es que este método permite al socio oculto presentar y revelar una inversión de manera fiel de acuerdo con el contrato en el que se encuentra inmerso, pero que independiente de que sea solidario en ciertos aspectos, tanto en el contrato de concesión para el inversionista como en los contratos de colaboración empresarial, actúa como fideicomitente, sin ser el que

ejecuta o desarrolla el proyecto que se integra a la participación por los activos netos del mismo.

Es importante resaltar que las Normas Internacionales de Información Financiera carecen de una forma técnica para determinar si se trata de un Negocio conjunto o de una Operación Conjunta. Es el contrato, con un componente de juicio profesional, el que permite determinar su aplicación contable.

5.2.4. Posibles consecuencias del impuesto diferido

La información contable y los resultados del ejercicio, también resultan afectadas por el impuesto diferido. En el negocio de la construcción y concesiones la mayoría de proyectos tienen un tiempo de ejecución superior a un año, por lo cual se desprende el cálculo del impuesto corriente de renta y también el impuesto diferido por la diferencia temporaria de activos y pasivos entre el balance fiscal y el balance contable como lo define la NIC 12 *Impuesto Diferido*. De ahí la importancia de la conciliación fiscal del Decreto 1998 de 2017, que incorpora el formato 2516 para la presentación de la declaración de renta. Este concepto no es nuevo y estaba ya incorporado en el Decreto 2649 de 1993, como parte del esquema contable y no era tenido en cuenta. Este efecto se puede mitigar de acuerdo con la planeación fiscal y con la aplicación de las políticas contables.

De manera análoga, el reconocimiento del ingreso de acuerdo con la NIIF 15 *Ingresos por contratos de Clientes* debe reconocerse de acuerdo a los criterios al momento de ser ejecutado contractualmente, se debe tener en cuenta que un

contrato de concesión no limita la aplicación de la norma, puesto que se trata de una situación que fiscalmente no es aplicable en la etapa de construcción ya que genera un pasivo diferido con un ingreso recibido por anticipado, “que no se ha recibido” y no es una obligación con un tercero.

Así pues, la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, la NIC 12 *Impuesto Diferido*, la NIIF 15 *Ingresos por Contratos con Clientes* y la CINIF 12 *Contratos de Concesión*, hacen parte del conjunto de normas que actualmente se encuentran en el espectro de los contratos de construcción y concesión. Tanto el control conjunto, como la unanimidad o la influencia significativa en la toma de decisiones se desprenden de un criterio que prima de acuerdo con la norma, aunque la reglamentación local lo limita. En el ejemplo del capítulo II se expone la diferencia que existe entre los dos métodos de registro de los acuerdos conjuntos, en los cuales se encuentran los contratos de colaboración empresarial inmersos en un contrato de concesión, los contratos y las condiciones del mismo que definen su reconocimiento contable y su porcentaje de participación. Si bien la norma no es explícita en este indicador, es un patrón importante para tomar una postura, sin desconocer los preceptos del Código de Comercio y la Superintendencia de Sociedades.

5.2.5. Activo financiero y/o activo intangible en los contratos de concesión

Para el caso de los contratos de concesión se debe hacer hincapié en los criterios definidos en la CINIF 12 *Acuerdos de Concesión*, los cuales hacen

conexión con el principio de Representación Fiel del Marco Conceptual. Dichos contratos dentro de su estructura jurídica generan el reconocimiento de un activo intangible, activo financiero o activo bifurcado (mezcla de financiero e intangible), que se desprende del contrato de acuerdo al pliego del contrato y su anexo técnico. En este sentido los dos afectan la composición financiera de la concesión, para lo cual los registros contables dependen de las condiciones del contrato.

Adicionalmente, los ingresos tienen un factor preponderante tanto en los ingresos fiscales como en los contables. La implementación de la NIIF 15 *Ingresos por Contratos de Clientes* tiene varios requisitos en su reconocimiento y medición, del que también depende el contrato entre las partes, en los que la política contable tiene que armonizar entre los ingresos del contrato, las partes y el contrato de colaboración empresarial; para el cual, cada uno de los criterios a armonizar corresponden al cumplimiento de las obligaciones de desempeño que da paso al registro de los ingresos.

Del mismo modo, el caso planteado refleja que la rentabilidad no se afecta en la aplicación de cualquiera de los dos métodos definidos en la norma, ya sea operación o negocio, pero la presentación de negocios sí es diferente con uno u otro. Asimismo, los indicadores financieros difieren, situación que se refleja al final del ejercicio, y afectan las bases de presentación de los estados financieros para el registro único de proponentes. Ahora bien, no se debe desconocer la consolidación de estados financieros y las revelaciones que nacen con las partes relacionadas,

fuente de las problemáticas de los contratos en cuentas y en participación de los contratos de concesión, sin referir al impacto fiscal que se esboza posteriormente.

5.2.6. Aplicación del Método de Participación Patrimonial

Como punto final del análisis, no se puede desconocer el concepto que nace con los marcos técnicos contables, la reexpresión de información financiera atada a los cambios que se presentan por errores, omisiones o inexactitudes que, asimismo, puede estar inmersa en una inadecuada aplicación de las políticas contables, la cual se puede desprender de la incorrecta interpretación de la norma y el análisis del acuerdo contractual, de ahí el principio de juicio profesional puede ser parte integral en el reconocimiento del modelo idóneo de medición de los CCE, por consiguiente, el Método de la Participación Patrimonial es una herramienta que en la práctica se subutiliza desconociendo su verdadero efecto. De ahí la importancia de que los socios de un contrato de colaboración empresarial tomen sus posturas contables de manera conjunta y no permitan cambios posteriores en el tipo de contratos.

5.3. Aspectos Tributarios

Los aspectos tributarios concluyen los conceptos que se desprenden de la conexión parcial que existe entre los marcos contables y los marcos fiscales, la interacción de reglas y principios, y la no aplicación del Método de Participación Patrimonial, también integra conjeturas dadas por la aplicación de principios como el de transparencia fiscal y lo normado por intermedio de conceptos técnicos sin tener ajustes normativos de fondo que generan efectos fiscales entre los participantes de los CCE en el sector.

5.3.1. El cambio como característica de la contabilidad

Los impuestos no son ajenos a los cambios contables, si bien en Colombia existe una inestabilidad jurídica dada por las continuas modificaciones de la política fiscal generada por los últimos gobiernos, ha tenido cambios positivos tales como la Ley 1819 de 2016 que conecta los marcos contables con los marcos fiscales. De ahí que el artículo 21-1 del Estatuto Tributario no haya interactuado en un 100 %, porque en algunos casos existen diferencias atajadas por la Dirección de Impuestos vía concepto técnico que han hecho cambiar disposiciones sobre la marcha. En el sector de la construcción se han producido cambios relevantes, por ejemplo, con los decretos reglamentarios se han cerrado discusiones y regulado esquemas abiertos a interpretación, situación que para los inversionistas en ciertos casos no ha sido favorable.

5.3.2. Contextos fiscales

El artículo 18 del Estatuto Tributario introduce los contratos de colaboración empresarial dentro del contexto fiscal y define ciertos parámetros para su tratamiento, no obstante, hace la claridad sobre las bases de medición, las cuales deben ser llevadas de acuerdo con los nuevos marcos técnicos. En este sentido la reglamentación del Decreto 2235 de 2017, define las pautas para el reconocimiento fiscal de los ingresos y reglamenta la generación de información fiscal de los contratos de concesión, situación que omite el reconocimiento de ingresos en la etapa de construcción y genera un pasivo diferido que se amortizará en el futuro; así mismo, no se tiene en cuenta el Método de Participación Patrimonial como mecanismo de tributación, como resultado de tener inversiones en este tipo de negocios.

Los participantes de un contrato de colaboración empresarial deben declarar de manera individual los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos que se desprendan del contrato, y deben partir de los principios contables mencionados. No obstante, esto se desprende de que el socio oculto se convierta en un socio visible, porque el reconocimiento de este tipo de contratos hace que se integre la información igual que en otros. Por disposiciones de la Dirección de Impuestos no es posible utilizar el Método de Participación Patrimonial, situación que a juicio del análisis no debería tener lugar, menos todavía si se tiene en cuenta que es una alternativa válida. Porque si bien puede disminuir la base de la declaración de varios tributos, no desvirtúa la naturaleza del negocio ni su participación.

5.3.3. Fundamentación del artículo 18 del ET

El Impuesto de Renta tiene como base los requerimientos del artículo 28 del Estatuto Tributario, con las excepciones que se manifiestan en el mismo, y en el que se resalta el siguiente apartado, “Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, los ingresos realizados fiscalmente son los ingresos devengados contablemente en el año o periodo gravable” (DIAN, 2017, Oficio 033227), lo cual concuerda con aspectos contables y con el principio de acumulación y devengo para el reconocimiento de ingresos fiscales. Igualmente, el socio gestor es quien funge como titular del ingreso sometido a retención y quien hace la presentación del mismo, en el sentido de que el partícipe oculto de ciertos contratos como, por ejemplo, los contratos en cuentas de participación, en los que tiene que reconocer el ingreso dentro de su declaración, pero con una afectación sobre la Retención en la Fuente, toda vez que no pueda tomar la porción que le corresponda del anticipo. Esta situación afecta directamente los contratos de cuentas en participación que aún tienen vacíos fiscales, ya que no existe una legislación propia de los mismos.

Entonces, según lo expuesto en el párrafo anterior, la base de renta depende del reconocimiento de los ingresos, por ende, la incursión de la NIIF 15 *Ingresos por Contratos de Clientes* para el caso de NIIF Plenas o la Sección 23 *Ingresos Ordinarios del Libro de NIIF para Pymes* corresponde a los ingresos base de tributación que cumplen los requisitos para su reconocimiento. Por su parte, las diferencias que involucran el principio de devengo deben estar sustentadas en la

conciliación fiscal y, a su vez, deben recordar que los contratos de colaboración empresarial, en esencia, equivalen a Operaciones conjuntas, situación definida por la administración de impuestos, y al mismo tiempo, motivo por el que siempre se debe integrar la porción del ingreso que corresponde a cada socio, esto permite desvirtuar conceptos como control conjunto o sin control. Principios de reconocimiento definidos en la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* y NIIF 9 *Instrumentos Financieros*.

No está de más, aclarar que estos ingresos son parte también de la base del impuesto de ICA Industria y Comercio, con las excepciones definidas en cada territorio, ya sean ingresos de personas naturales o jurídicas obligados o no a llevar contabilidad. Condición que tiene un impacto en los socios minoritarios, en la integración del ingreso neto de acuerdo con su porcentaje de participación y no sobre la utilidad del negocio el cual, en muchos casos, no tiene injerencia, sino una inversión. A su vez, el ejemplo anterior evidencia que al realizar la integración línea a línea se aumenta el reconocimiento del ingreso y esto conlleva a tener un mayor impuesto por este concepto.

5.3.4. Diferencias pragmáticas y de base

Las disposiciones fiscales actuales distorsionan el principio de transparencia fiscal, porque no tiene una aplicación uniforme, lo cual riñe con la esencia de los contratos de colaboración, porque lo incluye de acuerdo a la naturaleza jurídica, condición que provoca diferencias en su aplicación.

El caso presentado en el capítulo anterior permite demostrar cómo las bases de impuestos, a partir del análisis propuesto, no son homogéneas para efectos fiscales y que los impuestos tales como el Impuesto de Renta y el Impuesto de Industria y Comercio son diferentes en sus bases de acuerdo con el método de integración aplicado en los contratos de colaboración empresarial, ya sea en un contrato de concesión o en un contrato de cuentas en participación; estos últimos pueden interactuar en simultaneo en la misma actividad, cuyo rendimiento, dinámica y rentabilidad es la misma. Por lo que un contrato de concesión resulta un buen ejemplo, puesto que se trata de un tema novedoso que reúne varias aristas para un solo inversionista, situación de alto impacto presente también en los contratos en cuentas de participación que contienen criterios a interpretación y su regulación se ha hecho sobre la marcha. Entonces, se tiene que los contratos de consorcios y uniones temporales no tienen cambios sustanciales en su reconocimiento, porque con los cambios normativos y la dirección de impuestos conservan las mismas posturas, lo cual no genera cambios o impactos en la aplicación.

En líneas generales se puede concluir que existe la oportunidad de utilizar todas las herramientas que contiene la normativa internacional en su aplicación, si bien está demostrado que en Colombia existe cierta adaptación por ende no hay una conexión total entre los marcos como lo define el Artículo 21-1 del Estatuto Tributario, ya sea por el entorno o por la dinámica de los negocios en el sector, se logra evidenciar las alternativas que pueden ser consideradas por la dirección de impuestos, las cuales representan los negocios fielmente evocando el principio de

transparencia fiscal, principio que encierra la oportunidad a la normativa internacional válida y transparente que le permite al contribuyente tributar con equidad; es decir, a la integración de un Método de Participación Patrimonial y no integral de línea a línea a la información financiera. No obstante, se considera que se trata de un tema de evolución constante en el sector que, si bien pasa a una crisis, es un motor de la economía que ya tiene establecidos algunos incentivos fiscales y que percibe grandes utilidades.

La aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera es un proceso de evolución constante, de ahí la diferencia abismal que se crea con el marco contable precedente, pero depende de cada una de las compañías cuando se cree un negocio jurídico y más un contrato de colaboración, el cual desde el primer momento se deben involucrar no solo los aspectos jurídicos, sino también los contables y tributarios; el sector en mención es dinámico que permite la interacción de los nuevos marcos con los negocios jurídicos, y la aplicación de criterios normativos como el Método de Participación Patrimonial es una opción válida para el reconocimiento y medición de inversiones en proyectos de construcción.

Por último sincronizar los marcos fiscales y contables desembocara en la regulación del método con el fin de dar una herramienta practica de medición de inversiones armónica con la tributación, que para el sector de la construcción es muy importante para la economía nacional, el sector ocupa el 30% de los ingresos operaciones del PIB (Desempeño Financiero Sector Construcción Supersociedades

2018) porque el sector como motor de la economía ya sea en obras civiles o privadas de edificaciones o unidades inmobiliarias contienen inversionistas naturales o jurídicas nacionales o extranjeras que invierten en sus proyectos a diferentes escalas, para lo cual utilizar el método permite integrar de manera razonable los ingresos, realizar una planeación tributario y tomar decisiones en las inversiones sin afectar a sus socios o generando elución o evasión.

Referencias

- Acevedo, M. L., & Buitrago, M. V. (2009). Asociatividad empresarial, crecimiento productivo e innovación. El caso de las pymes del sector textiles y confecciones de Bogotá. (Trabajo de grado). <https://ciencia.lasalle.edu.co/cgi/viewcontent.cgi?article=1144&context=economia>
- Arrubla, J.A. (2004). Contratos Mercantiles. Biblioteca Jurídica Diké.
- Caballero, G. (1985). Los consorcios públicos y privados. Temis.
- Díaz, S. (2013). Incidencia del nuevo régimen de precios de transferencia en los contratos de colaboración empresarial en Colombia. *Revista de Derecho Privado (50)*,1-18
- Donoso, R. (2014). “Joint Venture” o contrato de colaboración empresarial. *Revista digital Nuevo Derecho: Creare Scientia In Ius*.
- Etcheverry, R. A. (2016). *Contratos asociativos, negocios de colaboración y consorcios*. Editorial Astrea.
- Garcés, P. A. (Ed.). (2014). *El Consentimiento: Su formación y sus vicios*. Institución Universitaria de Envigado.
- Hinestrosa, F. (2015). Nota sobre el derecho italiano de los contratos en el derecho colombiano. *Revista de Derecho Privado, (28)*, 3-9.

- Hinestroza, M. P., Gómez, J. H. & Garay, L. (2009). Procesos de asociatividad empresarial: Aproximaciones conceptuales e impacto económico, social y organizacional. *Documentos de investigación*, 44.
- Martínez-Cárdenas, Betty, & Tapias-Rocha, Hernando (2016). La transformación del derecho privado en Colombia. *Revista de Derecho*, (45), 32-58
- Melgarejo, Z. & Ciro, D. L. (2016). Acuerdos conjuntos: Efectos de su aplicación en Colombia. *Tendencias*, 17(2), 56-78.
- Nava, M. A. (2009). Análisis financiero: una herramienta clave para una gestión financiera eficiente. *Revista Venezolana de Gerencia*, 14(48), 606-628.
- Olave, J. E. (2011). Propuesta de un modelo asociativo de gestión exportadora a partir del análisis del sector de confecciones del departamento del Atlántico (Colombia). *Revista científica Pensamiento y Gestión*, (19). 141-199.
- Orobio, A., Rodríguez, E. M. & Acosta, J. C. (2018). Análisis del impacto de implementación de las normas internacionales de información financiera (NIIF) en el sector industrial de Bogotá para PYMEs. *Cuadernos de Contabilidad*, 19 (48), 1-18.
- Otálora, J. G. (2015). La unión temporal y el consorcio en el pliego de condiciones y documento de constitución. *Revista de Derecho Privado* (54), 1-35.

- Parra, J. & La Madriz, J. (2017). Presupuesto como instrumento de control financiero en pequeñas empresas de estructura familiar. *Negotium*, 13(38), 33-48.
- Pinzón, O. C. (2016). Usos y prácticas en los contratos de ingeniería, procura y construcción. *Revista de Derecho Privado*, (56). Universidad de los Andes
- Polidura, A. (2017). El restablecimiento de las condiciones contractuales frente al desequilibrio sobreviniente en el derecho privado colombiano. *Revista de Derecho Privado* (57), 1-36.
- Quintana, Alcides & Estévez, M. A. (2002). Principales características de la contabilidad en las entidades presupuestarias cubanas. *Revista Galega de Economía*, 11(1)
- Sanín, J. E. (2017). *La tributación en los contratos de colaboración*. Librería Jurídica Diké.
- Sosa, E. (2019). Una propuesta metodológica para establecer niveles de materialidad en respuesta a los riesgos de errores importantes en los estados financieros. *Tec Empresarial*, 13(1), 35-52.
- Vásquez, R. E. & Basilio, S. K. (2018). El impacto financiero de la NIIF 11 Acuerdos conjuntos en la toma de decisiones de las empresas constructoras del distrito de San Isidro en el año 2017. (Tesis de licenciatura). Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC).

https://repositorioacademico.upc.edu.pe/bitstream/handle/10757/625944/V%c3%81SQUEZ_GR.pdf?sequence=3&isAllowed=y

El impacto de la Ley 1819 de 2016 y sus desarrollos en el sistema tributarios colombiano Piza y Castro año (2018).

- **Decretos**

Presidencia de la República de Colombia. Decreto 410 de 1971 por el cual se expide el Código de Comercio. Diario Oficial N° 33.339 del 16 de junio.

Presidencia de la República de Colombia. Decreto 624 de 1989 por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Diario Oficial 38756 del 30 de marzo.

Presidencia de la República de Colombia. Decreto 2429 de 2015 por el cual se modifica el artículo 2° del Decreto 2428 de 2015, a través del cual se convocó al Congreso de la República a sesiones extraordinarias. Diario Oficial N° 49.728 del 11 de diciembre.

Presidencia de la República de Colombia. Decreto 2235 de 2017 Por el cual se adiciona el Capítulo [25](#) del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 del Decreto Único en Materia Tributaria. Diario Oficial N° 50459 del 27 de diciembre.

Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. Decreto 2420 de 2015. Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial N° 49.726 del 14 de diciembre.

Legislación

Congreso de la República de Colombia. Ley 84 de 1873 Código Civil de los Estados Unidos de Colombia. Diario Oficial No. 2867 de 31 de mayo.

Congreso de la República de Colombia. Ley 80 de 1993 por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública. Diario Oficial N° 41.094 del 28 de octubre.

Congreso de la República de Colombia. Ley 1314 de 2009. por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento. Diario Oficial N° 47.409 del 13 de julio.

Congreso de la República de Colombia. Ley 1430 de 2010 por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad. Diario Oficial N° 47.937 del 29 de diciembre.

Congreso de la República de Colombia. Ley 1819 de 2016 Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial N° 50.101 del 29 de diciembre.

Normas Internacionales de Información Financiera NIIF Plenas.

Doctrina

Concepto DIAN N° 36046 del 5 de junio de 2012

Concepto DIAN N° 10461 del 3 de mayo de 2016

Concepto DIAN N° 007386 del 31 de marzo de 2017

Concepto DIAN N° 7692 del 4 abril de 2017

Concepto DIAN N° 001283 del 15 agosto de 2017

Concepto DIAN N° 350 del 28 de marzo de 2018

Concepto DIAN N° 000376 del 27 de abril de 2018

Concepto DIAN N° 8537 del 9 de abril de 2018

Concepto DIAN N° 000658 del 4 de mayo de 2018

Concepto DIAN N° 112 del 10 de febrero de 2016.

Oficio DIAN N° 0033227 de diciembre de 2017

Oficio DIAN N° 967 del 16 de junio de 2018

Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Concepto 574 de 10 agosto de 2016

Secretaría Distrital de Hacienda. Memorando Concepto N° 1244 del 24 de abril de 2017

Secretaría Distrital de Hacienda. Acuerdo 469 de 2011 por la cual se establecen los lugares, plazos y descuentos que aplican para cumplir con las obligaciones formales y sustanciales para la presentación de las declaraciones tributarias y el pago de los tributos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, DIB de la Secretaría Distrital de Hacienda.

Superintendencia Financiera de Colombia. Circular Externa 030 del 27 de octubre de 2018.

Superintendencia de Sociedades. Circular Externa 115-006 de 2009. Diario Oficial N° 47.573 del 23 de diciembre.

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-438 de 2017. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado

Consejo de Estado. Sentencia 17767 de 2011. Enrique Gil Botero – Presidente de la sala.

Otros

ProColombia (s.f.). *Guía legal contratos de Colaboración.*

[https://www.inviertaencolombia.com.co/Adjuntos/Guia_de_Contratos_de_Colaboracion WEB.PDF](https://www.inviertaencolombia.com.co/Adjuntos/Guia_de_Contratos_de_Colaboracion_WEB.PDF)

Informe del Desempeño Financiero Sector construcción Supersociedades 2018

Guía de aplicación del Método de Participación Patrimonial emitida por la superintendencia de Sociedades 2019