

OFICIO 220-152261 DEL 3 DE OCTUBRE DE 2018

REF: ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE LAS UNIONES TEMPORALES Y LOS CONTRATOS DE CUENTAS EN PARTICIPACIÓN.

Me remito a su comunicación radicada en la WEBMASTER de esta Superintendencia de Sociedades, bajo el número 2018-01-390541 del pasado 29 de agosto, mediante la cual formula una consulta sobre los siguientes aspectos:

1. Teniendo en cuenta la Ley 1819 de 2016, con relación a las UNIONES TEMPORALES, se asimilan la UT a las cuentas en participación?.
2. Teniendo en cuenta esta Ley, las uniones temporales puede facturar cuando hay licitaciones después de la entrada en vigencia de la ley 1819?.
3. En caso de facturar la Unión Temporal es la responsable de presentar y pagar el impuesto sobre las ventas-retención en la fuente- Declaración del ICA y Reteica?.
4. Actualmente existe la empresa A y la empresa B, con actividades diferentes. En el mes de junio de 2018 la Empresa A, se vuelve el accionista con una participación del 100%. Hay vinculación económica, a pesar de que tienen nit diferentes, cuentas diferentes, lo único igual es el mismo representante legal?
5. Y precios de transferencia cuando se presenta?

Sobre el particular se debe señalar que en atención al derecho de petición en la modalidad de consulta, la Superintendencia con fundamento en los Artículos 14 y 28 de la Ley 1755 de 2015, que sustituye un título del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo emite un concepto de carácter general sobre las materias a su cargo, mas no en relación con una sociedad o situación en particular, razón por la cual sus respuestas en esta instancia no son vinculantes ni comprometen la responsabilidad de la entidad.

Bajo esas premisas, a título ilustrativo procede efectuar las siguientes consideraciones de orden normativo y doctrinal:

1. Las Uniones Temporales y los contratos de cuentas en participación:

La Unión Temporal es una ficción jurídica creada en el ordenamiento nacional por el artículo 7º de la Ley 80 de 1993, según el cual surge esta figura 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.

Por su parte, el artículo 507 del Código de Comercio establece que el contrato de cuentas en participación es aquel mediante el cual dos o más personas con la calidad de comerciantes toman interés en una o varias operaciones mercantiles que deberá ejecutar uno de ellos en su nombre y bajo su crédito personal, con cargo de rendir cuentas y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida.

Teniendo en cuenta lo anterior, el mismo artículo 510 del estatuto antes citado, determina que el gestor será reputado único dueño del negocio en las relaciones externas de la participación, por lo cual, los terceros solamente tendrán acción contra el administrador, del mismo modo que los partícipes inactivos carecerán de ella contra terceros.

Según lo expuesto, claramente se identifican las diferencias entre los contratos aludidos, a saber: 1. En el contrato de cuentas en participación, se encuentra un partícipe gestor, quien responde ante terceros por la ejecución del mismo, el gestor recibe los dineros pertinentes de los pagos y se encarga de dividir las ganancias o pérdidas de acuerdo con la proporción convenida; en cambio la constitución de una Unión Temporal, trae como consecuencia la sumatoria de la totalidad de las fuerzas correspondientes con el fin de presentar propuesta y si es del caso, de ganarse su adjudicación, firmar contrato y ejecutarlo. 2. La responsabilidad en un contrato de cuentas en participación, corresponde al partícipe gestor, a diferencia de la Unión Temporal, que como claramente determina la Ley 80 de 1993, es solidaria por el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la propuesta, y en el caso de las sanciones se impondrá de acuerdo con la participación de cada uno de los miembros de la unión temporal.

Así las cosas, en la Unión Temporal sus conformantes son plenamente conocidos y la sumatoria de sus habilidades y actividades, harán que al presentar propuesta tengan la posibilidad de competir dentro de una licitación, a diferencia del contrato de cuentas en participación cuyo componente principal está en un partícipe conocido y los demás ocultos que aportan la inversión correspondiente.

2. Facturación de las Uniones Temporales.

En cuanto las inquietudes dos y tres, es preciso señalar que de acuerdo con el numeral 3 artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, la Unidad Administrativa Especial - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a través de la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina, es la competente para absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, en materia aduanera o de comercio exterior, en lo de competencia de la DIAN.

En ese sentido, se observa que dicha Entidad se ha pronunciado así:

“(…) el caso concreto de la obligación que tiene el gestor, representante o administrador del contrato y el contador público o revisor fiscal para la expedición de la certificación de que trata el parágrafo 1° del artículo 18 del Estatuto Tributario, lo cual es propio de los consorcios o uniones temporales, que al no ser estos contribuyentes de renta, se hace necesaria la expedición de la mencionada certificación para que los consorciados puedan declarar sus ingresos, costos, deducciones y demás aspectos relacionados dentro del período fiscal correspondiente, como lo son las retenciones y autorretenciones, entre otros aspectos, para lo cual deberá considerarse el contenido del concepto 030948 de octubre 26 de 1999 cuya copia se adjunta para mayor ilustración, y que en lo pertinente precisa:

“Frente al tema planteado, este despacho se ha pronunciado en reiteradas oportunidades al respecto, explicando que en cuanto al impuesto sobre la Renta y sus Complementarios y de conformidad con lo preceptuado por el artículo 61 de la ley 223 de 1.995, los consorcios y las uniones temporales no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios.

Los ingresos percibidos por los consorcios como contraprestación por la ejecución en el país de contratos celebrados con entidades estatales, son gravadas con el impuesto sobre la renta y sus complementarios en cabeza de cada uno de los miembros del consorcio.

Siendo el consorcio una modalidad del contrato empresarial por el cual dos o más personas se unen temporalmente con el fin de ejecutar contratos, aunando capital y tecnología pero conservando su autonomía personal, económica y administrativa, resulta que para efectos impositivos y por disposición legal a partir del año gravable de 1.996, los consorcios no constituyen una persona jurídica distinta de los consorciados, si bien es agente retenedor cuando intervenga efectuando pagos o abonos en cuenta en operaciones sometidas a retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta. (Concepto No. 32501/98).

De otra parte, los miembros del consorcio o de la unión temporal deben llevar contabilidad y declarar de manera independiente los ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo con su participación en los ingresos, costos y deducciones del consorcio o unión temporal, en lo que concierne al soporte de la contabilización respectiva y de la declaración de renta de los consorciados, cabe señalar la conveniencia que los consorcios lleven un registro contable de sus ingresos, costos y gastos generados en el desarrollo de los contratos.

Esto con el fin de demostrar y facilitar el adecuado cumplimiento de las obligaciones impositivas sustanciales y formales a cargo de los consorciados contribuyentes del impuesto.”

En consecuencia, la obligación de llevar los registros de las diferentes operaciones de cada miembro del contrato de colaboración empresarial indicados en la primera parte del párrafo 1° del artículo en mención, y la obligación de certificarlas por parte del gestor con su firma y la del contador o revisor fiscal ahora expresamente exigida no es nueva, siempre ha existido, nunca se ha reglamentado la periodicidad con que se debe expedir, por tanto según las cláusulas del contrato de colaboración empresarial y los efectos tributarios que devienen del mismo acto frente a la realización de los ingresos, costos, gastos, activos, pasivos, pagos y abonos en cuenta, deberá entenderse que tal periodicidad corresponderá según su necesidad para cumplir con las obligaciones fiscales que establece la norma tributaria.(...)”¹

¹ Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN. Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina. Oficio No. 010795 (8 de mayo de 2017). Impuestos sobre la Renta y Complementarios - Consorcios. Disponible en: <https://cijuf.org.co/normatividad/oficio/2017/oficio-010795.html>.

Respecto de la facturación y los impuestos a que su solicitud alude, la Unidad Administrativa Especial, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a través de la Subdirección de Gestión Jurídica, en virtud de las facultades que le otorga el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, ha conceptuado:

“(...) II. El contrato de cuentas en participación con la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016.

Antes de la Ley 1819 el contrato de cuentas en participación no tenía regulación expresa en el Estatuto Tributario (ET). Sin embargo, con la reciente Reforma Tributaria se modificó el artículo 18 ET en el sentido de incluir expresamente a los contratos de colaboración, concretamente, el contrato de cuentas en participación.

Así las cosas, el nuevo artículo dispone lo siguiente:

“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.”

Así mismo, la Ley 1819 de 2016 adicionó un primer párrafo al artículo 18 del Estatuto Tributario el cual indica lo siguiente:

“PARÁGRAFO 1o. En los contratos de colaboración empresarial el gestor, representante o administrador del contrato deberá certificar y proporcionar a los partícipes, consorciados, asociados o unidos temporalmente la información financiera y fiscal relacionada con el contrato. La certificación deberá estar firmada por el representante legal o quien haga sus veces y el contador público o revisor fiscal respectivo. En el caso del contrato de cuentas en participación, la certificación expedida por el gestor al partícipe oculto hace las veces del registro sobre las actividades desarrolladas en virtud del contrato de cuentas en participación.”

III. Alcance de las modificaciones introducidas por la Ley 1819 de 2016.

Teniendo en cuenta el análisis anterior, concluimos que el alcance de la modificación introducida por la Reforma Tributaria en el contrato de cuentas en participación, se resumen de la siguiente manera:

- Los ingresos provenientes de un contrato de cuentas en participación deberán ser reconocidos por cada uno de los partícipes en proporción al porcentaje de participación en el contrato.
- Cada uno de los partícipes deberá 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 podrá llevarse como gasto la utilidad pagada al partícipe oculto, tampoco tendrá la obligación de practicar retención en la fuente. Lo anterior, en la medida que el partícipe gestor no trasladará al partícipe oculto una utilidad neta sino un valor bruto que deberá ser afectado con los costos, gastos y deducciones que resulten deducibles.
- En relación con los activos y pasivos, cada uno de los partícipes deberá 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 vio alterada 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, será el partícipe gestor quien descuenta en su declaración de renta las retenciones practicadas a título de dicho impuesto, (ii) el partícipe gestor será quien preste los servicios a terceros y realice la facturación correspondiente, por ende, se

causará el IVA en cabeza de éste, teniendo derecho a tomarse el impuesto descontable. En ese sentido, permanecen vigentes los conceptos emitidos por la DIAN en relación con este aspecto puntual.

- 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 deberá hallar su justificación justamente en la suscripción de un contrato de cuentas en participación, igual situación podrá ocurrir con los ingresos declarados en renta por el partícipe y el valor certificado por retención en la fuente.

En esos términos se da claridad sobre la interpretación y aplicación a las modificaciones introducidas por la Ley 1819 de 2016 en cuanto a los contratos de cuentas en participación.

El presente concepto recoge la doctrina proferida por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hasta la fecha y revoca todos los conceptos y oficios expedidos relacionados con la materia y que le sean contrarios.(...)2”.

2 Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN. Subdirección de Gestión Jurídica. Concepto general No. 008537 (9 de abril de 2018). Concepto General sobre el tratamiento tributario – Contratos de cuentas en participación. Disponible en: <https://cijuf.org.co/normatividad/concepto-general/2018/concepto-general-008537.html>

3. Empresa accionista del 100% de otra.

A este respecto, procede remitirse a los artículos 260 y 261 del Código de Comercio, así como los artículo 28 y ss de la Ley 222 de 1995, teniendo en cuenta que existe una presunción legal sobre la situación de “control” que ejercería la sociedad titular del 100%, sobre la empresa que es parte de la Unión Temporal.

Por tanto, sin perjuicio de la relación que las une en razón de la Unión Temporal constituida con el fin de reunir esfuerzos comunes en pro de la presentación de propuesta, adjudicación y ejecución de un contrato, no por ello se eliminan los componentes de las presunciones de la situación de control, de que tratan las disposiciones legales antes invocadas.

En tal virtud, es dable concluir entonces que en efecto, puede preverse una vinculación económica mediante la cual se controle la totalidad del negocio adjudicado por la controlante A.

4. Precios de Transferencia

Aunque no es clara la pregunta planteada, nuevamente se advierte que con fundamento en las facultades previstas por el Decreto 4048 de 2008, artículo 20,

la Unidad Administrativa Especial, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, se pronunció así:

“(…) 1. ¿El régimen de precios de transferencia cubre las operaciones de compraventa de bienes y prestación de servicios realizadas en el mercado nacional?”

Las operaciones de compraventa de bienes y prestación de servicios realizadas en el mercado nacional se encuentran sometidas al régimen de precios de transferencia en dos eventos, conforme lo dispone el artículo 260-2 del Estatuto Tributario, a saber:

- “Cuando los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios celebren operaciones con vinculados residentes en Colombia, en relación con el establecimiento permanente de uno de ellos en el exterior, están obligados a determinar, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, sus ingresos ordinarios y extraordinarios, sus costos y deducciones, y sus activos y pasivos, considerando para esas operaciones el Principio de Plena Competencia”.

- Cuando “los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios ubicados domiciliados o residentes en el Territorio Aduanero Nacional (...) celebren operaciones con vinculados ubicados en zona franca están obligados a determinar, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, sus ingresos ordinarios y extraordinarios, sus costos y deducciones, y sus activos y pasivos, considerando para esas operaciones el Principio de Plena Competencia”.

2. ¿Se genera vinculación cuando más del 50% de las compras nacionalizadas se realizan con una misma empresa ubicada en el exterior?”

Los criterios de vinculación, para efectos del impuesto sobre la renta y complementario y del régimen de precios de transferencia, se encuentran taxativamente consagrados en el artículo 260-1 del Estatuto Tributario, así:

“1. Subordinadas

- a) Una entidad será subordinada o controlada cuando su poder de decisión se encuentre sometido a la voluntad de otra u otras personas o entidades que serán su matriz o controlante, bien sea directamente, caso en el cual aquella se denominará filial, o con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria;

- b) Será subordinada una sociedad cuando se encuentre en uno o más de los siguientes casos

- i) Cuando más del 50% de su capital pertenezca a la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de sus subordinadas, o de las

subordinadas de estas. Para tal efecto, no se computarán las acciones con dividendo preferencial y sin derecho a voto;

- ii) Cuando la matriz y las subordinadas tengan conjunta o separadamente el derecho de emitir los votos constitutivos de la mayoría mínima decisoria en la junta de socios o en la asamblea, o tengan el número de votos necesarios para elegir la mayoría de miembros de la junta directiva, si la hubiere;
- iii) Cuando la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de las subordinadas, en razón de un acto o negocio con la sociedad controlada o con sus socios, ejerza influencia dominante en las decisiones de los órganos de administración de la sociedad;
- iv) Igualmente habrá subordinación, cuando el control conforme a los supuestos previstos en el presente artículo, sea ejercido por una o varias personas naturales o jurídicas o entidades o esquemas de naturaleza no societario, bien sea directamente o por intermedio o con el concurso de entidades en las cuales esta posean más del cincuenta (50%) del capital o configuren la mayoría mínima para la toma de decisiones o ejerzan influencia dominante en la dirección o toma de decisiones de la entidad;
- v) Igualmente habrá subordinación cuando una misma persona natural o unas mismas personas naturales o jurídicas, o un mismo vehículo no societario o unos mismos vehículos no societarios, conjunta o separadamente, tengan derecho a percibir el cincuenta por ciento de las utilidades de la sociedad subordinada.

2. Sucursales, respecto de sus oficinas principales.

3. Agencias, respecto de las sociedades a las que pertenezcan.

4. Establecimientos permanentes, respecto de la empresa cuya actividad realizan en todo o en parte.

5. Otros casos de Vinculación Económica:

- a) Cuando la operación tiene lugar entre dos subordinadas de una misma matriz;
- b) Cuando la operación tiene lugar entre dos subordinadas que pertenezcan directa o indirectamente a una misma persona natural o jurídica o entidades o esquemas de naturaleza no societaria;

- c) Cuando la operación se lleva a cabo entre dos empresas en las cuales una misma persona natural o jurídica participa directa o indirectamente en la administración, el control o el capital de ambas. Una persona natural o jurídica puede participar directa o indirectamente en la administración, el control o el capital de otra cuando i) posea, directa o indirectamente, más del 50% del capital de esa empresa, o, ii) tenga la capacidad de controlar las decisiones de negocio de la empresa;
- d) Cuando la operación tiene lugar entre dos empresas cuyo capital pertenezca directa o indirectamente en más del cincuenta por ciento (50%) a personas ligadas entre sí por matrimonio, o por parentesco hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad, o único civil;
- e) Cuando la operación se realice entre vinculados a través de terceros no vinculados;
- f) Cuando más del 50% de los ingresos brutos provengan de forma individual o conjunta de sus socios o accionistas, comuneros, asociados, suscriptores o similares;
- g) Cuando existan consorcios, uniones temporales, cuentas en participación, otras formas asociativas que no den origen a personas jurídicas y demás contratos de colaboración empresarial.

La vinculación se predica de todas las sociedades y vehículos o entidades no societarias que conforman el grupo, aunque su matriz esté domiciliada en el exterior.” (Negrilla fuera de texto).

Luego, en atención a lo preguntado y conforme se desprende de la norma transcrita, solo se genera vinculación por las compras nacionalizadas, realizadas por una compañía nacional a una misma empresa del exterior – sin que interese el porcentaje de participación de las mismas en las compras globales – cuando una y otra: i) son subordinadas de una misma matriz, ii) son subordinadas que pertenecen directa o indirectamente a una misma persona natural o jurídica o entidades o esquemas de naturaleza no societaria, iii) son empresas en las cuales una misma persona natural o jurídica participa directa o indirectamente en la administración, el control o el capital de ambas, iv) son empresas cuyo capital pertenezca directa o indirectamente en más del cincuenta por ciento (50%) a personas ligadas entre sí por matrimonio, o por parentesco hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad, o único civil y v) son vinculadas a través de terceros no vinculados.³”.

De conformidad con lo expuesto, se ha atendido su solicitud en el plazo y con los alcances que señala del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, no sin antes advertir que en la Página WEB de esta entidad puede consultar directamente la normatividad, los conceptos que la misma emite sobre las materias de su competencia y la Circular Básica Jurídica, entre otros.

3 Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN. Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina. Oficio No. 1097 (1 de febrero de 2016). Precios de transferencia. Operaciones en territorio aduanero. Disponible en: <https://cijuf.org.co/normatividad/oficio/2016/oficio-1097.html>