**OFICIO Nº 028591**

**20-10-2017**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

Señor:

CARLOS EDUARDO ROJAS SOPO

cersopo@hotmail.com

CARRERA 53 Nº 114-08

Bogotá, D.C

Ref: Radicado 100052659 del 29/09/2017.

Tema Impuesto sobre la Renta y Complementarios

**Descriptores CONTRATOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL.**

Fuentes formales Artículo 18 del Estatuto Tributario.

Cordial saludo, Sr. Rojas:

Conforme con el artículo 20 del Decreto 4048 es función de esta Subdirección absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad.

En comienzo es necesario explicar que las facultades de esta dependencia se concretan en la interpretación de las normas atrás mencionadas, razón por la cual no corresponde en ejercicio de dichas funciones prestar asesoría específica para atender casos particulares que son tramitados ante otras dependencias o entidades ni juzgar o calificar las decisiones tomadas en las mismas.

En igual sentido, los conceptos que se emiten por este despacho tienen como fundamento las circunstancias presentadas en las consultas y buscan atender los supuestos de hecho y derecho expuestos en estas; por ello, se recomienda que la lectura del mismo se haga en forma integral para la comprensión de su alcance, el cual no debe extenderse a situaciones diferentes a las planteadas y estudiadas.

La consulta se atenderá en sentido general en relación con la aplicación de los conceptos de unión temporal y contratos de colaboración empresarial.

Cabe observar que el consultante presente un caso hipotético en el cual expone la existencia de dos contratos, motivo por el cual en comienzo es necesario precisar que las partes que suscriben un contrato son responsables de sus actividades y de los efectos tributarios que deriven de cada uno de ellos independientemente de las obligaciones particulares que se deriven de la suscripción de los mismos.

**La pregunta en concreto señala: “se nos aclare si la distribución de costos y gastos requerida para la operación del contrato ejecutado por la Unión Temporal debe surtirse atendiendo la participación inicialmente establecida, o por el contrario debe ceñirse a los porcentajes estipulados en el contrato de cuentas en participación, a pesar que sólo regule la distribución de las utilidades del proyecto”.**

Tal como se explicó, se reitera que no corresponde a esta dependencia prestar asesoría de tipo particular para resolver los problemas jurídicos que se presentan con ocasión de la actividad contractual de los particulares.

No obstante, del caso hipotético presentado se evidencia existe un contrato de Unión Temporal que se supone es suscrito con una entidad pública frente a la cual cabe observar que de acuerdo con el artículo 18 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 1819 de 2016 hace parte de los contratos de colaboración empresarial y son contribuyentes del impuesto sobre la renta. Lo mismo aplicaría para el segundo contrato de cuentas en participación, si es que efectivamente se trata de otro contrato.

**ARTÍCULO 20. Modifíquese el artículo 18 del Estatuto Tributario el cual quedará así:**

“Artículo 18. Contratos de colaboración empresarial. 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 corresponda, 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.**

Las relaciones comerciales que tengan las partes del contrato de colaboración empresarial con el contrato de colaboración empresarial que tengan un rendimiento garantizado, se tratarán para todos los efectos fiscales como relaciones entre partes independientes. En consecuencia, se entenderá, que no hay un aporte al contrato de colaboración empresarial sino una enajenación o una prestación de servicios, según sea el caso, entre el contrato de colaboración empresarial y la parte del mismo que tiene derecho al rendimiento garantizado.

**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.

**PARÁGRAFO 2o.** Las partes del contrato de colaboración empresarial podrán establecer que el contrato de colaboración empresarial llevará contabilidad de conformidad con lo previsto en los nuevos marcos técnicos normativos de información financiera que les sean aplicables.”

**De acuerdo con lo anterior, debe identificarse cuál es la realidad económica y fiscal de cada uno de los contratos para establecer los costos y gastos correspondientes. No puede pasarse por alto que si se trata de dos contratos que rigen un solo acuerdo de voluntades debe revisarse si uno de los contratos fue suscrito para mostrar otra realidad, caso en el cual existe la posibilidad de encontrarnos frente a una irregularidad que podría acarrear efectos fiscales sancionatorios.**

Adicionalmente, cabe recordar que debe revisarse la realidad económica y fiscal del contrato al tenor de las obligaciones allí contenidas, con el fin de evitar la incursión en prohibiciones o violaciones de las normas legales tributarias.

**Las normas pertinentes disponen:**

**“ARTÍCULO 669. SANCIÓN POR OMITIR INGRESOS O SERVIR DE INSTRUMENTO DE EVASIÓN.** Los responsables del impuesto sobre las ventas pertenecientes al régimen común, que realicen operaciones ficticias, omitan ingresos o representen sociedades que sirvan como instrumento de evasión tributaria, incurrirán en una multa equivalente al valor de la operación que es motivo de la misma.

Esta multa se impondrá por el Administrador de Impuestos Nacionales, previa comprobación del hecho y traslado de cargos al responsable por el término de un (1) mes para contestar.

**ARTÍCULO 869. ABUSO EN MATERIA TRIBUTARIA**. <Artículo adicionado por el artículo 122 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Constituye abuso o conducta abusiva en materia tributaria, el uso o la implementación a través de una operación o serie de operaciones de cualquier tipo de entidad, acto jurídico o procedimiento, tendiente a alterar desfigurar o modificar artificialmente los efectos tributarios que de otra manera se generarían en cabeza de uno o más contribuyentes o responsables de tributos o de sus vinculados, socios o accionistas o beneficiarios reales definidos de conformidad con el artículo 6.1.1.1.3 del Decreto 2555 de 2010 o las normas que lo modifiquen o lo sustituyan, con el objeto de obtener provecho tributario, consistente entre otros, en la eliminación, reducción o diferimiento del tributo, el incremento del saldo a favor o pérdidas fiscales y la extensión de beneficios o exenciones tributarias, sin que tales efectos sean el resultado de un propósito comercial o de negocios legítimo y razonable que fuere la causa principal para el uso o implementación de la respectiva entidad, acto jurídico o procedimiento.

No se entenderá que existe abuso cuando el contribuyente se acoja, mediante el cumplimiento de los requisitos pertinentes, a beneficios expresamente consagrados en la ley, sin el uso para tal efecto, de mecanismos, procedimientos, entidades o actos artificiosos.

El fraude a la ley con propósitos tributarios, constituye abuso en materia tributaria.

Cuando, en los casos que involucran a personas jurídicas u otras entidades, y a personas naturales propietarias o usufructuarias de un patrimonio líquido por un valor igual o superior a ciento noventa y dos mil (192.000) UVT la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales pruebe plenamente la ocurrencia de 3 o más de los supuestos que se enuncian en el artículo 869-1 del Estatuto Tributario, el cuerpo colegiado o comité al que se refiere el parágrafo de este artículo podrá conminar al contribuyente para que, en ejercicio del derecho de defensa, controvierta la ocurrencia de dichos supuestos, o que pruebe cualquiera de las siguientes circunstancias:

1.- La respectiva operación contaba con un propósito comercial o de negocios legítimo principal frente a la mera obtención del beneficio tributario definido de conformidad con el presente artículo.

2.- El precio o remuneración pactado o aplicado está dentro del rango comercial, según la metodología de precios de transferencia, aun cuando se trate de partes vinculadas nacionales. Si el contribuyente o responsable aportare el respectivo estudio de precios de transferencia como prueba de conformidad con lo aquí establecido, para efectos de controvertir dicha prueba la Administración Tributaria deberá iniciar el proceso correspondiente para el cuestionamiento técnico de dicho estudio a través de los procedimientos expresamente establecidos por la ley para tal efecto.

**PARÁGRAFO.** La decisión acerca de la existencia de abuso deberá ser adoptada por un cuerpo colegiado o comité, conforme lo establezca el reglamento, del cual forme parte el Director de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, el Director de Gestión de Fiscalización, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Superintendente de la Superintendencia a la que corresponda la inspección, vigilancia y control de la entidad y el Procurador General de la Nación. Los funcionarios que conformen el cuerpo colegiado o comité a que se refiere esta disposición deberán en todo momento someter sus actuaciones al espíritu de justicia consagrado en el artículo 683 del Estatuto Tributario, no pudiendo exigirle al contribuyente más de aquello que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación”.

**No obstante todo lo precisado, de acuerdo con las normas transcritas en los contratos de colaboración empresarial las partes deben declarar de manera independiente los activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones de acuerdo con la realidad económica y fiscal.**

**Así mismo, no sobra advertir que los acuerdos entre particulares no son oponibles al fisco para efectos de modificar la responsabilidad tributaria.**

**“ARTÍCULO 553. LOS CONVENIOS ENTRE PARTICULARES SOBRE IMPUESTOS NO SON OPONIBLES AL FISCO**. Los convenios entre particulares sobre impuestos, no son oponibles al fisco.”

Así las cosas, las partes deben determinar cuál es la realidad de los contratos y la intencionalidad de cada uno de ellos con el fin de establecer los ingresos, costos y gastos para efectos de impuesto de renta y complementarios y revisar si no se está utilizando una operación tendiente a alterar, desfigurar o modificar artificialmente los efectos tributarios que de otra manera se garantizan en cabeza de uno o más contribuyentes o responsables de tributos o de sus vinculados, socios o accionistas o beneficiarios reales.

**En el mismo sentido es responsabilidad de los contribuyentes verificar si la figura contractual adicional utilizada tiene como fin un propósito que no es comercial o de negocios legítimo y razonable, que sea la causa principal para el uso o implementación de la respectiva entidad, acto jurídico o procedimiento.**

**Sobre consultas que tratan temas similares este Despacho ha proferido los Oficios 010795 de 2017, 007692 de 2017, 012016 de 2015, 077943 de 2013 y 052279 de 2013, los cuales se remiten para su conocimiento.**

Atentamente,

OSCAR FERRER MARÍN

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (A)

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_