

Análisis de los Contratos de Colaboración Empresarial y sus efectos tributarios de orden nacional en Renta, IVA y Retención en la Fuente

Johanna Carolina Poveda Fernández
Tatiana Alexandra García Castaño

Nombre del tutor
Boris Góngora Vanegas
Contador Público
Esp. Gerencia tributaria y Auditoria de impuestos
Mg. Gestión Empresarial

Monografía

Universidad de Santiago de Cali
Facultad de Ciencias Económicas
Especialización en Gerencia Tributaria

Cali – Valle.
Octubre de 2019

TABLA DE CONTENIDO

	Pág.
Introducción	3
1. Antecedentes	5
2. Problema de Investigación	9
2.1 Planteamiento del Problema	9
2.2 Formulación del Problema de Investigación	11
2.3 Sistematización del Problema de Investigación.....	11
3. Objetivos de Investigación.....	12
3.1 Objetivo General.....	12
3.2 Objetivos Específicos.	12
4. Justificación	13
5. Marco de Referencia	16
5.1 Marco Teórico.....	16
5.2 Marco Conceptual	19
5.3 Marco Legal	22
6. Metodología	24
6.1 Tipo de Estudio.....	24
6.2 Método de Investigación.....	24
6.3 Fuentes de Información.....	25
6.4 Diseño de la Investigación	26
7. Desarrollo de la Investigación.....	27
7.1. Tipos de Contratos de Colaboracion Empresarial en Colombia.....	27
7.2. Situaciones Problematicas que se Pueden Presentar en los Contratos de Colaboracion Empresarial. 30	
7.3. Efectos de los Contratos de Colaboración Empresarial en los Impuestos de Orden Nacional en Colombia	34
8. Conclusiones	42
Referencias Bibliograficas	45
Webgrafia.....	49

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo aborda a grandes rasgos las estrategias de colaboración empresarial, su definición, beneficios, y tipos existentes en Colombia. Además, presenta un análisis del impacto de dichas estrategias en los impuestos de orden nacional, tal como el Impuesto de Renta y Complementarios, Retención en la fuente y el Impuesto al Valor Agregado. El análisis tiene un foco en las normas contables financieras y fiscales de Colombia. El resultado da cuenta de una serie de contradicciones y paradojas por el cruce de normas.

La colaboración empresarial se toma como un medio camino entre las dinámicas de oferta y demanda del mercado y la propia fusión de una empresa con otra (Rialp & Salas, 2002). Esta colaboración se da por la imposibilidad de adquirir directamente otras empresas para disminuir posibles costos de negociación y transacción. La colaboración entre empresas es una nueva forma de concebir nuevas estrategias empresariales, por la facilidad en el control del juego competitivo. Esto es así porque las ventajas competitivas son concebidas directamente por fuera del ambiente productivo de las empresas (Puyo, 2007). Para poder aprovechar al máximo estas colaboraciones, se requiere nuevas formas de gerencia, dados los desafíos que implica la colaboración.

Esta colaboración envuelve nuevos papeles para el gobierno, para las instituciones de apoyo, y en general para la normatividad del país. Por ejemplo, en Colombia, la evolución de la normatividad de la colaboración empresarial se ha movido entre lo contable y lo fiscal. La profesión contable se debate entre lo financiero y lo fiscal, teniendo que al final conciliar ambos tipos de contabilidad. Para la colaboración empresarial, ni siquiera los nombres de ambos campos contables coinciden; por el lado contable y con sustento de las Normas Internacionales de Contabilidad Financiera, la NIIF 11 y NIC 28, nos hablan de Acuerdos Conjuntos e

Inversiones en Entidades Asociadas; por el lado tributario, la normatividad colombiana reconoce los Contratos de Mandato, los Consorcios y Uniones temporales, Joint Ventures, Alianzas estratégicas y Cuentas en participación (Mejía, s.f.). Cada uno con su particularidad representa un inconveniente para la administración y la contabilidad, pero sobre todo para la legislación.

De esta manera, es interés este trabajo abordar el impacto en materia normativo-tributaria de los contratos de colaboración empresarial. Más específicamente, abordaremos el Impuesto sobre la renta y el Impuesto a las ventas, dada la importancia que tienen estos en las rentas nacionales; además qué, como veremos, ha tenido una historia estrellada la imposición a las colaboraciones empresariales en materia de impuesto de renta. Por ello, la primera parte del trabajo será una definición de la colaboración empresarial con miras a distinguir más precisamente el tratamiento contable y el tratamiento tributario; seguido, abordaremos algunas generalidades de los impuestos de orden nacional, para finalizar en una relación del impuesto con el tratamiento diferenciado que reciben estas figuras en Colombia.

1. ANTECEDENTES

En la actualidad, las empresas han venido adoptando alternativas asociativas con otras empresas, como defensa de los comportamientos económicos que cada vez son más rigurosos y competitivos en el mercado a nivel nacional como internacional, dando paso a lo que se denomina la colaboración empresarial, en donde con estos tipos de contratos se busca obtener beneficios económicos, reduciendo costos, compartiendo las utilidades, obligaciones y riesgos, en donde los intereses de las partes tienen un mismo fin común, estableciéndose una relación contractual, y todo esto para poder responder a las nuevas necesidades de la economía (Jiménez, 2017).

En los contratos de Colaboración empresarial, los aspectos contractuales y fiscales, deben de ir relacionados entre sí, no se pueden tratar de manera separada, ya que el desconocimiento de alguno, podría ocasionar situaciones negativas, los efectos pueden ser altamente costosos y se podría fracasar en el desarrollo y cumplimiento del objeto del contrato, ya que la viabilidad de estos tipos de contratos dependen del conocimiento y previendo las consecuencias tributarias que estos puedan contraer, por lo cual, es muy importante detectar las ventajas y riesgos basándose en el Derecho tributario. En Colombia, los tipos de contratos más usados con frecuencia son: los consorcios, uniones temporales y cuentas en participación (González & Valencia, 2012)

El desarrollo normativo y conceptual que ha tenido la denomina Colaboración empresarial ha pasado en Colombia por sentencias constitucionales, proyectos CONPES, y finalmente estatuido en el Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario). La colaboración empresarial debe ser entendida, en primera instancia y para Colombia, como un contrato en la cual varias personas naturales o jurídicas unen sus esfuerzos, conocimientos, capacidad técnica y científica para la gestión de intereses recíprocos (Circular 155-006, 2009). Aunque se parte de

una base asociativa, no hay socios propiamente dichos, sino un modelo de colaboración para la ejecución de uno o varios proyectos, pero cada asociado conservando su independencia. Esta figura es conocida bajo la doctrina americana como Joint Venture, y aún en los inicios de los años 2000, era un caso atípico (Maguña, 2004).

Para Colombia no fue diferente, y la poca regulación que hubo en su momento fue para establecer particularidades de los contratos de Asociación Petrolera y de exploración y explotación de hidrocarburos, gases y minerales. Las Sentencias de la Corte Constitucional C-994 de 2001 y C-1002 de 2003 definieron el Laudo arbitral del caso Energy Group (Sentencia C-994, 2001; Sentencia C-1002, 2003) y dio como fruto el Conpes 3135 sobre Lineamientos de política para las negociaciones internacionales de acuerdos de inversión extranjera (DNP, 2003). A partir de esta normatividad, surgieron casos sobre contratos de colaboración más allá de la extracción: Juan Valdez; Gm e Isuzu; Fibrit y Vargas Rubiano; Noel y Bimbo; Postobón y Heineken; Toyota y Distoyota.

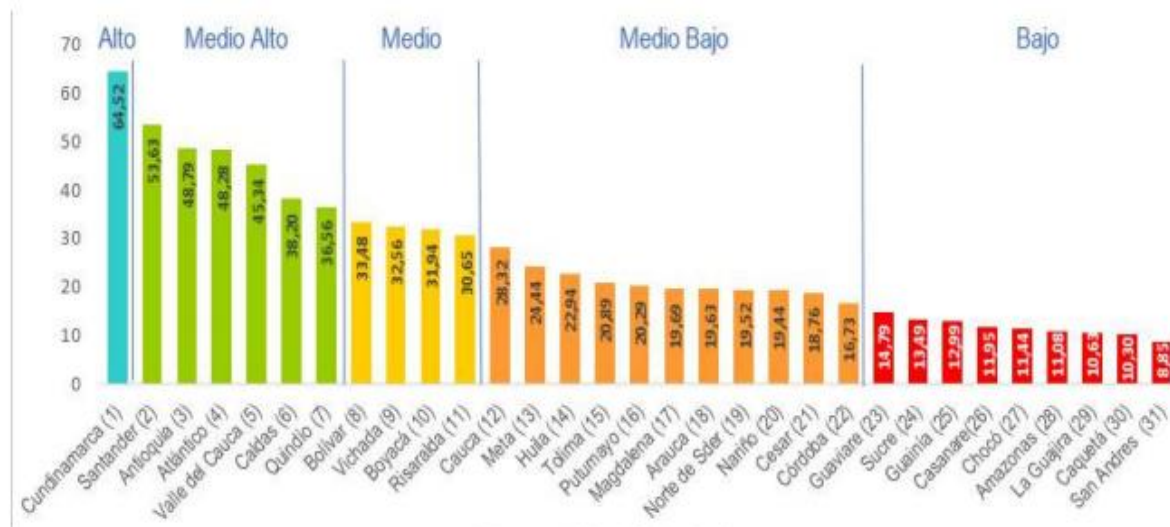
No obstante, las figuras de Joint Venture no fueron las únicas que se desarrollaron en la doctrina colombiana. Ya desde 1983, con el Decreto 222 y la Ley 80 de 1993, se establecieron los primeros vehículos de contratación con la Nación y se dio el germen de lo que sería conocido como Consorcios y Uniones temporales (Decreto 222, 1983; Ley 80, 1993). Con la Ley 75 de 1986 los consorcios pasaron a ser contribuyentes del impuesto sobre la renta y se les asimiló a sociedades de responsabilidad limitada (Ley 75, 1986). Al ser sujeto pasivo del impuesto, las distribuciones no fueron gravadas para los socios.

Posteriormente, en los años 90, comienza un juego de reformas y contrarreformas tributarias que cambian formalmente la figura de contribuyente de los consorcios y Uniones temporales. La primera de ellas fue con la Ley 49 de 1990, con la cual se deroga la Ley 75 de

1986 y estos vuelven a ser no contribuyentes del impuesto sobre la renta (Ley 49, 1990). Para 1993, la Ley 80 vuelve a establecer que los consorcios y uniones temporales son sujetos pasivos del impuesto; sin embargo, por un álgido debate sobre doble tributación, se aclara que la empresa y el consorcio no pueden ser gravados dos veces (Ley 80, 1993). Finalmente, en 1995, la Ley 223 establece que los consorcios y uniones temporales no son contribuyentes (Ley 223, 1995). A día de hoy, la Ley 1819 de 2016, la reforma tributaria del segundo gobierno Santos, establece que los contratos de colaboración empresarial no son contribuyentes del impuesto de renta, y que cada parte del contrato deberá declarar de manera independiente los activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo a su participación en el desarrollo del contrato (Ley 1819, 2016).

Con la Reforma Tributaria, regida por la ley 1607 de 2012, otro aspecto que se establece en los contratos de colaboración empresarial, es que estos deberán regirse por la legislación de los precios de transferencia, cuando existe asociación entre una empresa nacional y extranjera, generando una contradicción normativa, debido a que estos tipos de contratos no están definidos como vinculados económicos, ya que no cumple con las condiciones para pertenecer a este grupo, no hay una vinculación económica en la cual exista subordinación o dependencia alguna, pero el legislador, en el Art. 111, literal (g) de la presente ley, en los criterios de vinculación, para efectos del impuesto sobre la Renta y Complementarios, incluyendo a los consorcios, uniones temporales, cuentas en participación u otras formas asociativas, que no den origen a personas jurídicas y demás contratos de colaboración empresarial, como vinculados económicos (Díaz, n.d.).

El Índice Departamental de Innovación para Colombia del año 2018, da cuenta de que el crecimiento económico y sofisticación empresarial de algunas regiones ha estado relacionado con la colaboración entre empresas en temas investigativos y de conocimiento tal y como se muestra en la siguiente gráfica:



Fuente: DNP y OCyT, 2018.

En esta gráfica es posible observar que la región que presentó más sofisticación empresarial fue Cundinamarca, esto gracias a la colaboración que ha sostenido este departamento con las empresas de Bogotá, las cuales actualmente presentan avances significativos en materia de investigación y sofisticación de los mercados. (IDIC, 2018).

Debido a la fuerza que empieza a tomar la colaboración empresarial en las dinámicas económicas de Colombia, en este acápite se presentan algunos de los efectos en materia normativo-tributaria de los contratos de colaboración empresarial. Más específicamente, se abordarán el Impuesto sobre la renta y el Impuesto a las ventas, dada la importancia que tienen estos en las rentas nacionales.

2. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

2.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Los contratos de colaboración empresarial son aquellos en los cuales dos o más sociedades (Personas Naturales o Jurídicas), acuerda aportar diferentes recursos (bienes, servicios o dinero), unificando esfuerzos para un negocio específico en común, con el fin de repartirse y asumir los resultados (buenos o malos) de dicho negocio, sin que exista un ánimo de continuación en la sociedad, y poseen unas particularidades específicas en cuanto al procedimiento jurídico y contable.

En Colombia se reconoce especialmente los consorcios, Joint Ventures, las uniones temporales y cuentas en participación. Estos contratos surgen a raíz de los grandes cambios económicos y la competitividad en el mercado que se van presentando en los países, por lo cual los empresarios ven la necesidad de buscar alianzas para emprender grandes proyectos para los cuales no cuentan con la capacidad suficiente para responder individualmente.

Anteriormente, estos tipos de contratos no contaban con una reglamentación explícita, a excepción de los contratos “consorcios y uniones temporales” regulados por la ley 80 de 1993, Art. 6., y los contratos de “cuentas en participación” regulado en los Art. 507 al 514 del código de comercio, en materia comercial y administrativa. En la actualidad se ha ido presentando un constante cambio en la regulación jurídica y tributaria, ya que cada día se evidencia más la necesidad de las empresas por contar con herramientas jurídicas, tributarias y financieras, por lo cual es necesario identificar los efectos tributarios de la legislación tributaria de Colombia en los contratos de Colaboración empresarial en Renta, IVA y retención en la fuente para este caso.

La adopción de este modelo en Colombia ha tenido importantes pronunciamientos por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), el Congreso de la Republica, entre otros actores, por medio de reformas tributarias, decretos y sentencias, buscando que las partes, al asociarse con estos contratos lo hagan por razones de negocios reales, y no sólo para obtener los correspondientes beneficios fiscales como por ejemplo, que entre las partes no exista la obligación de pagar el Impuesto de Valor Agregado (IVA).

Las sociedades colombianas han optado por dejar a un lado los individualismos y aplicar cada día más a los modelos internacionales, con el fin de cooperar y aunar esfuerzos, ya que la competencia en todas las áreas es cada vez mayor, permitiendo enriquecer los modelos jurídicos del mundo entero. Estos contratos que antes eran desconocidos dentro de nuestra legislación Colombiana ahora son reconocidos completamente en el ámbito jurídico y fiscal nacional y son modificados constantemente por vía jurídica y doctrinal para ajustarse a las necesidades reales de las sociedades.

Esto con lleva a que las personas jurídicas o naturales se constituyan como instrumentos jurídicos para la unión de medios económicos e intelectuales con el fin de potencializarse. Esta es la base sobre la cual el derecho ha contribuido a cimentar y potencializar para lograr un fin común, por el cual se es necesario una disciplina por parte de las sociedades y unos vínculos que estimule y promueva la actuación conjunta en los contratos de colaboración empresarial, dentro de los cuales destacamos los consorcios, uniones temporales, Joint Venture y las cuentas en participación, pero la correlación real de estos sistemas o métodos de vinculación no pueden ser únicamente en el campo comercial, ya que su participación podría clasificarse como incompleto si no se tiene en cuenta que está muy relacionados con otras ramas del derecho.

No se puede hablar de estos modelos sin lograr entender que se trata de un campo complejo en el que se asocian un conjunto de normas, teniendo en cuenta las incontables relaciones que se configuran en el desarrollo de un esquema de negocio, que tenga en cuenta como de vital importancia estudiar aquella injerencia recíproca que existe, particularmente, con el Derecho tributario. El Derecho mercantil y el fiscal se relacionan íntimamente día a día, lo cual se manifiesta expresamente en las disposiciones normativas, tanto de la legislación comercial como la tributaria, por lo que al estudiar una sin la otra, se podría sufrir de una miopía nefasta, cuyos efectos podrían ser altamente costosos, llevando al fracaso el desarrollo del objeto del respectivo contrato.

2.2 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

¿Cuáles son los efectos tributarios en Renta, IVA y Retención en la Fuente en los contratos de Colaboración empresarial?

2.3 SISTEMATIZACIÓN DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.

- a. ¿Cuáles son los tipos de contratos de colaboración empresarial en Colombia?
- b. ¿Cuáles son las particularidades contables y fiscales de los contratos de colaboración empresarial en Colombia?
- c. ¿Cuáles son los efectos de los contratos de colaboración empresarial en el Impuesto de Renta, IVA y Retención en la Fuente en Colombia?

3. OBJETIVOS DE INVESTIGACIÓN

3.1 OBJETIVO GENERAL

Analizar los efectos tributarios en la Renta, IVA y retención en la fuente en los contratos de colaboración empresarial.

3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.

- Identificar los tipos de contratos de colaboración empresarial en Colombia.
- Identificar situaciones problemáticas que se pueden presentar en los contratos de colaboración empresarial.
- Definir los efectos tributarios de orden nacional en Renta, IVA y Retención en la Fuente en los contratos de colaboración empresarial.

4. JUSTIFICACIÓN

La colaboración empresarial ha empezado a popularizarse como una estrategia innovadora para el crecimiento de las empresas, que potencializa el desarrollo de las mismas a través de la búsqueda de objetivos en común entre dos o más organizaciones (Fernandes da Silva, 2005). Así, al unificar sus metas, obtienen beneficios tales como el control de la competitividad, la reducción en los costos, el aumento de los rendimientos, entre otros. Sin embargo, a pesar de que muchos autores consideran que esta estrategia resulta de gran utilidad para las organizaciones, en Colombia son pocos los estudios que permiten conocer a profundidad en qué consiste, cuáles son sus características, qué beneficios trae (sobre todo para las pequeñas y medianas empresas), etc. A su vez, esto representa un desafío para la normativa colombiana, que al final se torna enredada, burocrática y sin poco apego a la realidad de los contratos de colaboración empresarial. Resulta entonces importante entender cómo funciona la colaboración empresarial y qué implicaciones tiene su normatividad tributaria para las empresas que decidan llevar a cabo su implementación.

Por lo anterior, el presente trabajo pretende brindar al lector un primer acercamiento al entendimiento del concepto de colaboración empresarial, haciendo una recopilación y síntesis de las ideas de diferentes autores que han intentado definir en qué consiste dicha estrategia y los beneficios que trae para las organizaciones. Además, a partir de una revisión de la legislación tributaria colombiana sobre colaboración empresarial, este trabajo se enfocará principalmente en exponer cuáles son las implicaciones a nivel tributario de esta estrategia, es decir, de qué manera influye su aplicación, en los impuestos de orden nacional colombianos, tales como, el Impuesto a la Renta y el Impuesto a las Ventas.

Así, el lector (empresario) tendrá una base para entender la importancia de las estrategias de colaboración empresarial, y dependiendo de su rol y el campo laboral en el que se desempeñe, podrá conocer la oportunidad de crecimiento y desarrollo que ofrece dicha estrategia para las organizaciones, y, si resulta de su interés, profundizará en el conocimiento y entendimiento del tema para considerar, bien sea aplicarlo o recomendarlo en la empresa en la que labore.

“Un estudio adelantado por Fundes y Acopi en febrero de 2003 indicó que el 41% de las pequeñas y medianas empresas no alcanzan a pasar de un año, y un 50% no pasan de un tiempo entre 18 y 24 meses”. La causa principal de este fracaso se atribuye al sistema tributario, por las altas tasas, la complejidad del mismo y la multiplicidad de gravámenes. Aunque en esta realidad influyen muchos otros factores como las sobrecargas laborales, la deficiencia tecnológica y el tiempo de crisis, la deficiente asignación de personal calificado para el manejo tributario de la empresa es una causa de gran peso. El desentendimiento del alcance impositivo puede ser nefasto para el éxito de una empresa que se decida emprender” (PARRA ESCOBAR, Armando. Planeación Tributaria y organización empresarial. Bogotá: Legis. P. 21 y ss.).

Además, en materia tributaria resulta necesario para desentrañar el verdadero sentir de la ley tributaria, penetrar en el contenido último de la relación de Derecho privado, teniendo en cuenta las consideraciones precedentes, y bajo la premisa según la cual las implicaciones tributarias y contractuales no pueden ser consideradas de forma inconexa, 3 BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. Nociones Fundamentales de Derecho Tributario. Bogotá D.C.: 2ª edición, Ediciones Rosaristas, 1997. p. 64.

En términos generales se puede decir que las normas tributarias abarcan prácticas de carácter sustantivo sobre las instituciones mercantiles, en otras ocasiones, son las extensiones

fiscales de la actividad comercial las cuales se apoyan de manera subjetiva de ciertos actos o contratos.

De acuerdo con lo anterior, se contemplan aspectos generales donde buscan aunar esfuerzos entre dos o más partes que tienen experiencia en determinadas áreas, con el objetivo de alcanzar un fin común, como puede ser la ejecución de un proyecto, la expansión de un negocio, entre otros.

5. MARCO DE REFERENCIA

5.1 MARCO TEÓRICO

Los temas aquí abordados, que tienen relación directa con esta investigación, son de carácter académico internacional. Esto así porque a nivel nacional, y por ende local, no hay mucho material disponible sobre los contratos de colaboración empresarial y los impuestos nacionales. De esta manera, los antecedentes a esta investigación en materia de contratos empresariales son:

La cooperación interempresarial: nuevas estrategias empresariales para pequeñas empresas de Teodomiro Fernandes da Silva (2005). Este documento aborda cómo la cooperación empresarial puede ayudar a disminuir la carga de procesos y actividades de las pequeñas empresas cuando deciden coludir. Además, dentro de estas actividades, encontramos que la disminución de impuestos es uno de los deseables para los coludidos.

Centralidad y cohesión en las redes de colaboración empresarial en la I+D subsidiada, de Luis Sanz Menéndez, José Remo Fernández Carro y Clara Eugenia García. El objetivo del trabajo es analizar las redes de colaboración que emergen de los proyectos de I+D. En materia de impuestos, refieren que cuando se decide integrarse para investigar, se termina disminuyendo la cantidad de impuestos pagados por las deducciones fruto de la inversión en investigación y desarrollo.

La confianza en la colaboración empresarial entre negocios alemanes y mexicanos de Torsten M. Kühlmann (2008). En este estudio exploratorio, Torsten muestra cómo el trato falto de confianza entre los asociados termina creando mayores costos de transacción. En la parte

impositiva, menciona también que puede resultar de ayuda para las partes, la disminución de impuestos proveniente de los pactos de libre comercio.

La colaboración empresarial desde la teoría de los derechos de propiedad de Vicente Salas Fumás y Josep Rialp Criado (2002). Este texto, si bien tiene un foco sobre la teoría de la propiedad, los costos de transacción y la teoría de la agencia, permite delinear estrategias para la gestión de procesos internos de las empresas asociadas, como la Gestión tributaria.

El desarrollo normativo y conceptual que ha tenido la denomina Colaboración empresarial ha pasado en Colombia por sentencias constitucionales, proyectos CONPES, y finalmente estatuido en el Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario). La colaboración empresarial debe ser entendida, en primera instancia y para Colombia, como un contrato en la cual varias personas naturales o jurídicas unen sus esfuerzos, conocimientos, capacidad técnica y científica para la gestión de intereses recíprocos (Circular 155-006, 2009). Aunque se parte de una base asociativa, no hay socios propiamente dichos, sino un modelo de colaboración para la ejecución de uno o varios proyectos, pero cada asociado conservando su independencia. Esta figura es conocida bajo la doctrina americana como Joint Venture, y aún en los inicios de los años 2000, era un caso atípico (Maguña, 2004).

Para Colombia no fue diferente, y la poca regulación que hubo en su momento fue para establecer particularidades de los contratos de Asociación Petrolera y de exploración y explotación de hidrocarburos, gases y minerales. Las Sentencias de la Corte Constitucional C-994 de 2001 y C-1002 de 2003 definieron el Laudo arbitral del caso Energy Group (Sentencia C-994, 2001; Sentencia C-1002, 2003) y dio como fruto el Conpes 3135 sobre Lineamientos de política para las negociaciones internacionales de acuerdos de inversión extranjera (DNP, 2003). A partir de esta normatividad, surgieron casos sobre contratos de colaboración más allá de la

extracción: Juan Valdez; Gm e Isuzu; Fibrit y Vargas Rubiano; Noel y Bimbo; Postobón y Heineken; Toyota y Distoyota.

No obstante, las figuras de Joint Venture no fueron las únicas que se desarrollaron en la doctrina colombiana. Ya desde 1983, con el Decreto 222 y la Ley 80 de 1993, se establecieron los primeros vehículos de contratación con la Nación y se dio el germen de lo que sería conocido como Consorcios y Uniones temporales (Decreto 222, 1983; Ley 80, 1993). Con la Ley 75 de 1986 los consorcios pasaron a ser contribuyentes del impuesto sobre la renta y se les asimiló a sociedades de responsabilidad limitada (Ley 75, 1986). Al ser sujeto pasivo del impuesto, las distribuciones no son gravadas no fueron gravadas para los socios.

Posteriormente, en los años 90, comienza un juego de reformas y contrarreformas tributarias que cambian formalmente la figura de contribuyente de los consorcios y Uniones temporales. La primera de ellas fue con la Ley 49 de 1990, con la cual se deroga la Ley 75 de 1986 y estos vuelven a ser no contribuyentes del impuesto sobre la renta (Ley 49, 1990). Para 1993, la Ley 80 vuelve a establecer que los consorcios y uniones temporales son sujetos pasivos del impuesto; sin embargo, por un álgido debate sobre doble tributación, se aclara que la empresa y el consorcio no pueden ser gravados dos veces (Ley 80, 1993). Finalmente, en 1995, la Ley 223 establece que los consorcios y uniones temporales no son contribuyentes (Ley 223, 1995). A día de hoy, la Ley 1819 de 2016, la reforma tributaria del segundo gobierno Santos, establece que los contratos de colaboración empresarial no contribuyentes del impuesto de renta, y que cada parte del contrato deberá declarar de manera independiente los activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo a su participación en el desarrollo del contrato (Ley 1819, 2016).

5.2 MARCO CONCEPTUAL

Los siguientes son los conceptos en los cuales se enmarca el presente trabajo:

Colaboración empresarial: La mayoría de los autores consultados coinciden en que la colaboración empresarial se trata de una estrategia que potencia el crecimiento y asegura la supervivencia de las pequeñas y medianas empresas, y a su vez, contribuye al desarrollo de las regiones. Fernandes Da Silva (2005, p.4) afirma que la colaboración empresarial puede definirse como “un instrumento de optimización entre los intervinientes y de estos con el mercado a través del que se pretende maximizar el retorno derivado de la actividad desarrollada en cooperación”. En Colombia, tributariamente se reconocen los siguientes tipos de estrategias de colaboración empresarial:

Contratos de Mandato: Definido en el Código Civil Colombiano como un “contrato en que una persona confía la gestión de uno o más negocios a otra, que se hace cargo de ellos por cuenta y riesgo de la primera. La persona que concede el encargo se llama comitente o mandante, y la que lo acepta apoderado, procurador, y en general, mandatario” (Art. 2142).

Consortios: De acuerdo con la Ley 80 de 1993, se entiende por consorcio “cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente de todas y cada una de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato. En consecuencia, las actuaciones, hechos y omisiones que se presenten en desarrollo de la propuesta y del contrato, afectarán a todos los miembros que lo conforman.” (Art. 07).

Uniones temporales: De igual forma, la Ley 80 de 1993 define las Uniones Temporales como un contrato en el que “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” (Art. 07).

Joint Venture: También llamado contrato de asociación a riesgo compartido, se divide en dos tipos; en primer lugar se encuentra el Joint Venture operacional, definido como un “contrato a través del cual dos o más empresas crean una entidad jurídica nueva y separada con el fin de llevar a cabo una actividad económica productiva o de prestación de servicios, en la cual cada parte toma un activo rol en el proceso de toma de decisiones” ; y en segundo lugar el Joint Venture empresarial, el cual consiste en una sociedad, formada por dos o más compañías, individuos u organizaciones en la que al menos uno de ellos es una entidad en actividad que desea ampliar sus actividades con el propósito de conducir un negocio nuevo, rentable con una duración permanente.

Alianzas estratégicas: En resumidas palabras, hace referencia a un acuerdo entre dos empresas que deciden compartir recursos con el fin de lograr un objetivo en común. A diferencia de las joint ventures, en las alianzas estratégicas, las empresas participantes permanecen separadas y no forman una nueva empresa, es decir, cada empresa conserva su autonomía y, por lo general, los proyectos que comparten tienen un término limitado de duración.

Cuentas en participación: Estas “constituyen un contrato de colaboración de carácter privado, suscrito entre dos o más personas naturales o jurídicas, una de las cuales asume el papel de gestor y es quien realiza por su cuenta y riesgo el negocio convenido y por tanto la única persona visible ante terceros” (Concepto 41483, 2004)

Impuestos de orden nacional: Los impuestos de orden nacional hacen referencia a los tributos emitidos por el poder ejecutivo y sometidos a consideración del congreso nacional para su aprobación, los cuales se hacen efectivos a partir de la sanción presidencial y su correspondiente publicación en el diario oficial. El presente trabajo abordará los dos principales impuestos de orden nacional:

Impuesto sobre la Renta y Complementarios: El impuesto sobre la renta es un gravamen que recae sobre todos los ingresos percibidos por un contribuyente en el año, que sean susceptibles de generar un incremento neto en el patrimonio. Además, se encuentra integrado con dos impuestos complementarios, que gravan las ganancias ocasionales y las remesas. Sus tarifas van desde el 9% hasta el 33%, dependiendo de la actividad de la cual procedan los ingresos del contribuyente.

Impuesto a las ventas: El impuesto sobre las ventas, también llamado impuesto al valor agregado es un impuesto indirecto de naturaleza real que recae sobre el consumo de bienes y servicios, sin tener en cuenta la situación personal o económica del sujeto pasivo, ya que su aplicación se da de manera instantánea en el momento que ocurre el hecho generador. Este impuesto, es de carácter plurifásico ya que es aplicado en las diferentes etapas del proceso de producción. Sus tarifas varían dependiendo del producto o servicio que se comercialice, y van desde el 0% (bienes exentos) hasta el 19%.

Impuesto de retención en la fuente: El impuesto de retención en la fuente, es un mecanismo con el cual la nación busca un recaudo de impuestos de forma anticipada (Renta, IVA, ICA, timbre, entre otros). Tiene por objeto que el impuesto se recaude de manera gradual, dentro del mismo ejercicio gravable en el que se cause, y su base y tarifa a aplicar dependen del bien o servicio ofrecido.

5.3 MARCO LEGAL

En el marco de lo que nos compete, el Estatuto tributario (en adelante E.T.) ofrece el mejor acercamiento normativo fiscal de los contratos de colaboración empresarial a los impuestos de orden nacional de Colombia. El artículo 18 del E.T. procura que los contratos de colaboración empresarial no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios; cada una de las partes del contrato deberá declarar su condición fiscal de acuerdo con la participación que tenga en el contrato (Decreto 624, 1989). Una parte crucial del artículo es su carácter perentorio en cuanto al rendimiento garantizado: si una parte del contrato tiene un rendimiento financiero garantizado, con independencia del resultado del contrato, no se entenderá como un contrato de colaboración, sino como un contrato de prestación de servicios (Ley 1819, 2016).

Por otro lado, el artículo 368 del E.T. establece que los consorcios y las uniones temporales son agentes de retención de los impuestos de orden nacional (Decreto 624, 1989). Esto implica que, según el artículo 437 del E.T., serán responsables del IVA siempre que el fin del contrato sea la realización de una actividad gravada con el impuesto.

Según el artículo 9 del Decreto 589 de 2016; junto a esto, algunas normatividades especiales como la decisión 599 de 2004 de la Comunidad Andina, la cual establece que no habrá IVA en aporte temporal de bienes a contratos de colaboración.

El artículo 510 del Código de comercio sobre la ejecución “en un solo nombre y bajo su crédito personal” del negocio (Decreto 410, 1971).

Los contratos empresariales son responsables del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros, según el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010.

Desde un marco financiero, los contratos de colaboración empresarial tienen un tratamiento más bien flexible. Primero, según Concepto 724 de 2015 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, los consorcios y uniones temporales están obligados a llevar contabilidad de forma independiente de sus miembros, en la que se discrimine los movimientos de cada miembro (CTCP, 2015); esto los obliga a expedir los certificados correspondientes para que los participantes del contrato de colaboración puedan soportar su contabilidad individual.

De otro parte, según la Ley 1314 de 2009 y las Normas Internacionales de Información Financiera, los contratos de colaboración empresarial constituyen generalmente un Acuerdo Conjunto que tiene la particularidad de ser una Operación Conjunta (Ley 1314, 2009; NIIF 11). Esto alude a que los contratantes tendrán que registrar su participación en los ingresos, gastos, activos, pasivos y demás en su contabilidad particular. Para otros casos un poco más particulares, las NIIF hablan de contabilidad para Inversiones en asociadas (NIC 28), para el o los controlantes (NIC 10), y para quienes no consideran que se tenga una inversión sino una relación cliente-proveedor (NIIF, 15).

6. METODOLOGIA

6.1 TIPO DE ESTUDIO

La presente investigación es de tipo descriptivo, ya que se van a describir los tipos de contratos de colaboración empresarial en Colombia, las situaciones problemáticas que se pueden presentar en estos tipos de contratos y definir sus efectos tributarios de orden nacional en Renta, IVA y Retención en la Fuente.

La investigación de tipo descriptivo, de acuerdo con Grajales, T. (2000) se define como: “Los estudios descriptivos buscan desarrollar una imagen o fiel representación (descripción) del fenómeno estudiado a partir de sus características. Describir en este caso es sinónimo de medir. Miden variables o conceptos con el fin de especificar las propiedades importantes de comunidades, personas, grupos o fenómeno bajo análisis”. (p.1)

6.2 MÉTODO DE INVESTIGACIÓN

El método de investigación del presente trabajo es deductivo, ya que se especifican las particularidades de los siguientes contratos de colaboración empresarial; Joint Venture, cuentas en participación, consorcio, unión temporal.

Siguiendo: “El método deductivo parte de lo general a lo particular de fenómenos reales y finaliza con el intento de formulación con la aplicación, comprobación y demostración donde intenten globalizar la explicación de las causas de estas situaciones.” (p.178). Batthyány, K., Cabrera, M., Alesina, L., Bertoni, M., Mascheroni, P., Moreira, N., & Rojo, V. (2010).

6.3 FUENTES DE INFORMACIÓN

Son la compilación de documentos donde suministran información de utilidad para cumplir con una demanda de búsqueda de conocimiento, brindando antecedentes importantes y valiosos.

Fuentes Secundarias.

Grande y Abascal (2011), precisan “la información secundaria puede haber sido creada en el pasado por los investigadores o puede haber sido generada por terceros ajenos a ellos. En estos casos se habla, respectivamente, de información secundaria interna o externa” (p.69).

En esta investigación se utilizaron fuentes secundarias, como resultado se realizó un análisis documental, en donde, se toman trabajos de otros autores referentes al tema. Las fuentes secundarias usadas en esta investigación fueron halladas en artículos, revistas, libros referentes al tema, tesis de grado y normatividad colombiana, dichos documentos se encuentran, en la red y/o en la base de datos de la Universidad donde resulta de fácil acceso como por ejemplo las bases de datos científicas de la universidad Santiago de cali, google académico, libros y trabajos de grado.

Técnicas de Investigación

Son las herramientas utilizadas en el desarrollo de la investigación con relación al proceso y análisis de la información, para así llegar a los resultados.

En las técnicas de investigación se realizará principalmente análisis documental el cual permitirá el estudio de la información con precisión.

6.4 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

El diseño de la investigación consiste en generar una serie de fases a seguir para el logro del objetivo general.

Fase 1: Se enfocó en seleccionar el tema de investigación y la factibilidad de dicho tema, debido a los comportamientos económicos rigurosos y competitivos en el mercado, por lo cual es de gran importancia conocer sobre los contratos de colaboración empresarial.

Fase 2: Se procedió a determinar todas las fases y pasos a seguir para la investigación del tema, una vez identificado el problema a investigar y establecidos los objetivos a alcanzar, se describe la naturaleza del trabajo, en el cual se definen los procedimientos requeridos para obtener la información necesaria y estructurar o resolver el problema de investigación.

Fase 3: Se realizó un análisis de la información, la cual permitió recolectar información cualitativa relacionada con los principales aspectos de la investigación de la monografía. Esto se llevó a cabo de la siguiente manera:

- Recopilación de la información en bibliotecas y plataformas digitales como google académico.
- Análisis de la información recolectada sobre los contratos de colaboración empresarial y de las prácticas más usadas en la actualidad para el desarrollo de los mismos.
- Análisis de la normatividad contable y fiscal de los contratos de Colaboración Empresarial.

Fase 4: Consistió en el desarrollo de la investigación.

Fase 5: Se realizó la retroalimentación entre los resultados de la investigación y los objetivos.

7. DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN

7.1. TIPOS DE CONTRATOS DE COLABORACION EMPRESARIAL EN COLOMBIA

Los contratos de colaboración empresarial que se describen a continuación son los que principalmente se usan en Colombia:

Contrato de Joint Venture: Al igual que otras figuras contractuales extranjeras, el contrato de Joint Venture se encuentra en la categoría de contratos atípicos o innominados, puesto que no se encuentra regulado por legislación colombiana, dejando como resultado que éste se rija por el acuerdo de voluntades de las partes, y en ocasiones por las normas mercantiles aplicables a los contratos en general.

Para entender a fondo qué es, para qué se usa y cuáles son los beneficios de esta figura contractual, es menester explicar en primera medida que la traducción literal de este extranjerismo resulta ser "conjunto" o "unión" y "empresa" o "negocio"; por ende, el contrato de Joint Venture se define como una asociación de dos o más personas, bien sea naturales o jurídicas, cuyo fin es el de realizar un proyecto o negocio, el cual podría conllevar o no, un riesgo que deviene compartido sin que ello resulte en la creación de una sociedad.

En este contrato se tiene que las partes efectúan un aporte de bienes o derechos, (Consejo de Estado. CP. Martha Teresa Briseño. 26 enero. 2012) los cuales otorgan el derecho de participación en esa misma medida o proporción respecto del proyecto o negocio que se ejecuta, incluyendo de la misma manera los riesgos y/o pérdidas que se deriven de este. Rincón, Santamaría y Calderón (2007) afirman “Así mismo, en cuanto a las utilidades del negocio, ha de precisarse que en este tipo de Joint Venture, cada uno de los asociados es dueño directo de los

bienes obtenidos en el ejercicio de la actividad, según el porcentaje convenido en el contrato” (p. 214).

Cuentas en Participación: Este contrato se encuentra en la categoría de típicos o nominados, puesto que está regulado por la legislación mercantil colombiana; desde el artículo 507 del Código de Comercio en adelante se encuentra su definición demás aspectos generales así: La participación es un contrato por el cual dos o más personas que tienen la calidad de comerciantes toman interés en una o varias operaciones mercantiles determinadas, que deberá ejecutar uno de ellos en su solo nombre y bajo su crédito personal, con cargo de rendir cuenta y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida. Congreso de la República de Colombia (1971). Decreto 410 de 1971 por la cual se expide el Código de Comercio. Bogotá D.C.: Congreso de la República de Colombia.

A las partes que intervienen en este tipo de contratos se les denomina socio gestor y socio oculto, sin que ello se entienda como una sociedad con personalidad jurídica, puesto que esta figura es utilizada por comerciantes, o personas naturales, para la realización de un negocio, el cual que realiza en su mayoría el denominado gestor, a cuenta y responsabilidad propia con los aportes entregados por el denominado oculto. Por ejemplo, las casas ganaderas (socios gestores) que cuidan para su futura enajenación los vacunos entregados (por los socios ocultos).

Antes de la expedición de la ley 1819 de 2016, los contratos de Cuentas en Participación no tenían regulación expresa en materia tributaria; la Ley 1819 de 2016, en la modificación del Art. 18, incluyó dentro de los contratos de colaboración empresarial a los contratos de Cuentas en Participación.

Consortio: Es importante tener en cuenta que estos contratos, por lo general, permiten a las empresas extranjeras no tener que constituir una sociedad o sucursal en Colombia para

efectos de ejecutar sus obligaciones. Sin embargo, en caso de que la actividad que desarrolle el empresario extranjero se enmarque dentro de aquellas contempladas en el artículo 474 del Código de Comercio de Colombia como permanentes, dicho empresario sí estaría en la obligación de constituir una sucursal en Colombia.

El consorcio se ha convertido en uno de los modelos de asociación más utilizados en Colombia, para poder contratar con el estado, ya que en su asociación se comparten riesgos y utilidades para contratar principalmente con entidades públicas, sin constituir una persona jurídica, en donde las partes toman la decisión de asociarse para desarrollar un proyecto de interés común, manteniendo cada parte su autonomía e independencia. Este tipo de contrato se establece como un contrato plurilateral y atípico. En la actualidad el consorcio no se encuentra regulado en la legislación Colombiana, pero si se encuentra establecido en la ley 80 de 1993, Art. 7, en el Estatuto General de la Contratación de la Administración Pública (Jiménez, 2017).

Unión Temporal: se establece como un contrato plurilateral y nominado pero atípico, en donde varias empresas se asocian transitoriamente para ejecutar un proyecto de interés común, ya que en su asociación se comparten riesgos y utilidades, sin constituir una persona jurídica, encontrando en este modelo un ahorro en los costos de transacción y administración en los proyectos. En la actualidad el contrato de Unión Temporal no se encuentra regulado en la legislación Colombiana, pero si se encuentra establecido en la ley 80 de 1993, Art. 7 (Jiménez, 2017).

De acuerdo al análisis anterior, el contrato de Cuentas en Participación ha tenido una gran acogida en el sector privado, ya que muchos empresarios (establecidos como comerciantes) lo que buscan es la no revelación de los miembros que lo conforman hacia los terceros, cumpliendo este contrato con este requerimiento, ya que una de sus características es la existencia de socios

gestores y ocultos, además, que no requiere de ninguna formalidad legal para su constitución, teniendo libertad de forma.

En cuanto a los contratos de Consorcio y Unión Temporal, son manejados tanto en el sector privado como en el público, siendo el último sector el más utilizado, cuando se busca realizar algún tipo de contratación con el estado.

Estos modelos de asociación en Colombia han sido de gran ayuda para los empresarios, ya que en muchos casos las empresas no cuentan con la capacidad económica o financiera, o no cuenta con la experiencia requerida en determinadas áreas para poder desarrollar individualmente algún proyecto, generándoles una gran oportunidad económica al asociarse, además, de incentivar la inversión extranjera, ya que por lo general, con estos tipos de contratos permiten a las empresas del exterior no tener que constituir una sociedad o sucursal en Colombia para efectos de desarrollar sus obligaciones, pero en el caso que el empresario extranjero desarrolle alguna actividad establecida en el art. 474 del código de comercio de Colombia, si deberá constituir una sucursal en Colombia.

7.2. SITUACIONES PROBLEMATICAS QUE SE PUEDEN PRESENTAR EN LOS CONTRATOS DE COLABORACION EMPRESARIAL.

En primer lugar, cabe mencionar que los impactos que se podrían considerar dentro de los impuestos nacionales respecto a los contratos de colaboración empresarial varían de lo general a lo particular. En un primer escenario se deberá evaluar necesariamente qué problemas hay con la existencia de los dos tipos de marcos normativos: el fiscal y el financiero. En un segundo momento, entraremos a evaluar las generalidades tributarias: rendimientos, medios magnéticos,

existencia de regímenes, elusión de IVA, retención en la fuente, transparencia fiscal, e impuesto de renta para no residentes.

El primer problema requiere un análisis de la estructura legal y jurídica del país: qué norma tiene más peso, si la norma especial o la norma general. La Ley 57 de 1887, estableció en su momento que tenía más relevancia la norma especial que la general, lo que induce a la aplicación prioritaria de la norma financiera antes que la tributaria, solamente si esta última no establece de manera tácita un procedimiento; de igual manera lo establece el E.T. en su artículo 21-1 (Ley 57, 1887; Decreto 629, 1989)). Pero ¿qué sucede cuando la propia norma especial es contradictoria? Por ejemplo, el Decreto 599 de 2004 menciona que el IVA no se genera cuando hay un aporte de bienes a algún tipo de contrato de colaboración, sin embargo, el Artículo 18 del E.T. menciona que sí se genera IVA si hay algún rendimiento garantizado para una de las partes contratantes. Un segundo ejemplo radica en que el Código de comercio menciona que en los contratos de cuentas en participación se distribuirán pérdidas y ganancias, pero el artículo 18 del E.T. dice que se distribuirán tanto ingresos, como costos, gastos, activos, pasivos. El último ejemplo es que la NIIF 11 alude a que solo existirá una operación conjunta cuando exista un acuerdo conjunto, pero las cuentas en participación, según su naturaleza, por mucho pueden ser consideradas un negocio conjunto ya que solo uno de los contratantes es el que administra el convenio.

Asimismo, en conjunción con el segundo problema, los contratos de colaboración que manejan un rendimiento garantizado para una de las partes resultan problemática para el IVA. Primero, el hecho de tener rendimiento garantizado, según el E.T. artículo 18, hace que este no sea una colaboración sino un contrato de prestación de servicios o de enajenación, lo que induce a gravar con IVA ese contrato. Segundo, la decisión 599 de 2004 del convenio con la Comunidad

Andina, dice que los impuestos de tipo valor agregado (como el IVA) no se generarán cuando se hagan aportes temporales de bienes a consorcios, Joint Ventures y demás contratos de colaboración (Decisión 599, 2004). No obstante, la decisión no es retrospectiva; es decir, si el país ya aplicaba IVA a esa venta o transferencia de bienes y servicios, podrá continuar haciéndolo, no tendrá que quitar la disposición. El problema en Colombia es que el Concepto 041483 de 2004 disponía que los aportes entre colaboradores para el desarrollo de la actividad del contrato, no generaba IVA. Una clara contradicción entre los acuerdos internacionales y la norma local.

En la misma vía, las declaraciones exógenas de información tributaria de los impuestos nacionales generan problemas para el artículo 18 del E.T. y las ganancias garantizadas. La Resolución 060 de 2017 en su artículo 26, dictamina que serán los gestores del proyecto quienes deban presentar la información en medios magnéticos sobre todas las operaciones del contrato. Esto resulta contradictorio con el socio que espera un rendimiento, ya que, según la firma de Abogados Ignacio Sanín, se podría dar un aumento injustificado del patrimonio fiscal de este socio por la vía del reporte de participación en el contrato. Es decir, si el socio con rendimiento garantizado debe registrar un porcentaje de activos, pasivos, ingresos y gastos porque así lo estipula la norma, este tendrá un aumento en sus activos, pasivos, ingresos y gastos por la vía de la participación, pero eso no lo hace responsable de la actividad operativa de la empresa, ya que únicamente espera un rendimiento. Finalmente daría pie a una investigación por inexactitudes en la declaración del impuesto sobre la renta.

Otro problema representativo de los contratos es la imposibilidad de deducir del impuesto sobre la renta la utilidad pagada al socio con rendimiento garantizado, y la misma restricción para la retención sobre la fuente. En un primer momento, la retención en la fuente a título de

renta se practicaba las utilidades pagadas con el indicativo “Otros conceptos” y esta era deducible en la declaración del gestor del contrato; a día de hoy, esta utilidad pagada no puede llevarse como deducible y no es obligatorio siquiera practicar la retención en la fuente (Concepto 0376, 2018). Esto claramente es otra variante del conocido debate sobre doble tributación de las utilidades pagadas; en este punto del debate, se cree que sí se estaría deduciendo dos veces sobre el mismo ingreso, y por ello no hay que constituirlo como deducible en el contrato porque es un ingreso bruto para el socio y este deberá deducir sus propios costos y gastos.

De otra parte, los contratos de colaboración también pueden generar problemas para los inversores extranjeros no residentes. Según el E.T. en el artículo 592, los inversores extranjeros no residentes no están obligados a declarar impuesto sobre la renta, así la inversión esté hecha en un contrato de colaboración; la dificultad radica en ser un socio con un rendimiento garantizado, siendo que le implica empezar a llevar contabilidad y a tener un porcentaje de participación en los ingresos, costos, gastos, activos y pasivos del proyecto, lo que desembocaría en una obligación del inversor de empezar a declarar renta.

Ahora bien, hay una particularidad con el manejo del IVA en los contratos de colaboración que se ha tocado de manera tangencial en los puntos anteriores; se trata de la posibilidad de eludir el pago de este. Cuando un contribuyente necesita los servicios de otra unidad productiva, suele contratar los servicios de este; no obstante, a sabiendas del cobro de IVA por la actividad de servicios (y otros impuestos), se decide recurrir al contrato de colaboración empresarial que, como dijimos, no está gravado con IVA. No resulta ilegal, pero hay que conocer las particularidades de los contratos de colaboración.

La Sentencia 20701 del Consejo de Estado, ha dicho que, por obligatoriedad, los contratos de colaboración serán susceptibles de fiscalización, y que, si se concluye en una

auditoría de cumplimiento o cualquier otro encargo de revisión, que el contrato no corresponde a la naturaleza real de una colaboración empresarial, el o los gestores del contrato tendrán que pagar altas multas por la elusión del IVA que debió pagarse al socio, y el socio tendrá que responder de igual manera por ese IVA que dejó de cobrar (Sentencia 20701, 2017).

En conclusión, todo lo mencionado anteriormente da cuenta de que la norma colombiana es un rompecabezas en materia tributaria y que, el afán de la convergencia hacia estándares internacionales ha dado pie a muchas confusiones, pues que lo contable y lo tributario muchas veces no coinciden y se debe acudir al carácter derogatorio o subsidiario de las normas contables. Este desorden normativo de los contratos de colaboración impacta directamente los impuestos de orden nacional, ya que imposibilita en algunos casos particulares la inversión, o incluso el recaudo de estos impuestos.

7.3. EFECTOS DE LOS CONTRATOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL EN LOS IMPUESTOS DE ORDEN NACIONAL EN COLOMBIA

En primer lugar, es importante mencionar algunas de las generalidades en términos comerciales de los contratos de colaboración empresarial, también llamados acuerdos conjuntos (NIIF 11), tales como que al realizar este tipo de contratos no se constituye una persona jurídica, cada una de las partes realiza un aporte tangible o intangible e interviene de forma conjunta en las actividades que se deriven del contrato, las cuales, se realizan con ánimo de lucro y cuyos resultados se dividirán entre las partes según los porcentajes acordados en el contrato.

Según la NIIF 11, existen dos tipos de acuerdos conjuntos:

Negocio conjunto: Es aquel en el que las partes tienen derechos sobre los activos netos del acuerdo, es decir, el patrimonio (sociedades, fondos de inversión, etc.). Contablemente, en

este tipo de contratos cada una de las partes estará obligada a reconocer su participación como una inversión utilizando el método de participación patrimonial. Fiscalmente deberán declararse como “Inversiones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos”.

Operación Conjunta: En este tipo de acuerdo conjunto las partes tienen derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, ingresos y gastos de acuerdo con su participación. Contablemente, los contratos de operación conjunta serán reconocidos de acuerdo a lo que se haya establecido en el contrato en cuanto a derechos y obligaciones de las partes según lo establecido en la NIIF 11.

En el marco de lo que nos compete, el Estatuto tributario (en adelante E.T.) ofrece el mejor acercamiento normativo fiscal de los contratos de colaboración empresarial a los impuestos de orden nacional de Colombia. El artículo 18 del E.T. indica que los contratos de colaboración empresarial no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios; cada una de las partes del contrato deberá declarar su condición fiscal de acuerdo con la participación que tenga en el contrato (Decreto 624, 1989). Una parte crucial del artículo es su carácter concluyente en cuanto al rendimiento garantizado: si una parte del contrato tiene un rendimiento financiero garantizado, con independencia del resultado del contrato, no se entenderá como un contrato de colaboración, sino como un contrato de prestación de servicios (Ley 1819, 2016).

Por otro lado, el artículo 368 del E.T. establece que los consorcios y las uniones temporales son agentes de retención de los impuestos de orden nacional (Decreto 624, 1989). En el caso de los contratos de Uniones Temporales, Consorcios y los Joint Ventures, como no son contribuyentes del impuesto sobre la Renta, las retenciones que les practiquen por los pagos

recibidos, deben de hacerse a nombre de los miembros, quienes serían los sujetos pasivos de las retenciones.

Según el artículo 437 del E.T., los consorcios y uniones temporales serán responsables del IVA cuando de forma directa sean ellos quienes realicen una actividad gravada con el impuesto.

Otro aspecto es la obligatoria expedición de RUT y RIT, según el artículo 9 del Decreto 589 de 2016; junto a esto, algunas normatividades especiales como la decisión 599 de 2004 de la Comunidad Andina, la cual establece que no habrá IVA en aporte temporal de bienes a contratos de colaboración y su reingreso a las entidades aportantes; el artículo 510 del Código de comercio sobre la ejecución “en un solo nombre y bajo su crédito personal” del negocio (Decreto 410, 1971). Finalmente, no en el orden nacional pero igualmente importante, los contratos empresariales son responsables del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros, según el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010.

Desde un marco financiero, los contratos de colaboración empresarial tienen un tratamiento más bien flexible. Primero, según Concepto 724 de 2015 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, los consorcios y uniones temporales están obligados a llevar contabilidad de forma independiente de sus miembros, en la que se discrimine los movimientos de cada miembro (CTCP, 2015), esto con el propósito de que se puedan reportar en forma unificada los costos incurridos, deducciones que se deriven de los contratos y los ingresos obtenidos, información que facilitará el cumplimiento de las obligaciones tributarias aportando seguridad para cada uno de los miembros; con esto los consorcios y uniones temporales estarán obligados a expedir los certificados correspondientes para que los participantes del contrato de colaboración puedan soportar su contabilidad individual.

De otro parte, según la Ley 1314 de 2009 y las Normas Internacionales de Información Financiera, los contratos de colaboración empresarial constituyen generalmente un Acuerdo Conjunto que tiene la particularidad de ser una Operación Conjunta (Ley 1314, 2009; NIIF 11). Esto alude a que los contratantes tendrán que registrar su participación en los ingresos, gastos, activos, pasivos y demás en su contabilidad particular. Para otros casos un poco más particulares, las NIIF hablan de contabilidad para Inversiones en asociadas (NIIF 28), para el o los controlantes (NIIF 10), y para quienes no consideran que se tenga una inversión sino una relación cliente-proveedor (NIIF, 15).

Las sociedades en los contratos de colaboración empresarial tienen como responsabilidad suministrar toda la información que sea solicitada por la DIAN así como se contempla en el artículo 18 del estatuto tributario:

“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 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.”

Consecuente con lo anterior, las alianzas comerciales que posean las sociedades del contrato de colaboración empresarial con el mismo deben de estipular un rendimiento garantizado, y se presentarán para todos los efectos fiscales como relaciones entre partes

independiente por ende, 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. En los contratos de colaboración empresarial el 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.

Las sociedades que celebraron algún tipo de contrato de colaboración empresarial podrán estipular que la contabilidad se lleve de conformidad con lo previsto en los nuevos marcos técnicos normativos de información financiera que les sean aplicables. Es pertinente decir que con las disposiciones que se emiten con respecto al Consorcio no es contribuyente del impuesto sobre la renta, correspondiendo a cada uno de sus integrantes declarar de manera independiente los activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo con su participación en el mismo”.

De igual manera el artículo 114-1 ibídem consagra entre otros, la opción de exoneración de aportes para los consorcios y contratos de colaboración empresarial siempre que se cumplan las condiciones allí fijadas:

“ARTÍCULO 114-1. EXONERACIÓN DE APORTES.

<Artículo adicionado por el artículo 65 de la Ley 1819 de 2016:> Estarán exoneradas del pago de los aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional del Aprendizaje (SENA), del

Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud, las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, correspondientes a los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes.

Así mismo las personas naturales empleadoras estarán exoneradas de la obligación de pago de los aportes parafiscales al SENA, al ICBF y al Sistema de Seguridad Social en Salud por los empleados que devenguen menos de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes. Lo anterior no aplicará para personas naturales que empleen menos de dos trabajadores, los cuales seguirán obligados a efectuar los aportes de que trata este inciso.”

Los consorcios, uniones temporales y patrimonios autónomos empleadores en los cuales la totalidad de sus miembros estén exonerados del pago de los aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) y el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) de acuerdo con los incisos anteriores y estén exonerados del pago de los aportes al Sistema de Seguridad Social en salud de acuerdo con el inciso anterior o con el parágrafo 4o del artículo 204 de la Ley 100 de 1993, estarán exonerados del pago de los aportes parafiscales a favor del Sena y el ICBF y al Sistema de Seguridad Social en Salud correspondientes a los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes.

En cuanto a la autorretención a título del impuesto sobre la renta y complementarios, reglamentada mediante el Decreto 2201 de 2016 incorporado en el DUR 1625 de 2016, se expresa:

“ARTÍCULO 1o. ADICIÓN DEL TÍTULO 6, PARTE II, DEL LIBRO 1 DEL DECRETO 1625 DE 2016. Adiciónese el Título 6, Parte II del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 con los siguientes artículos:

“Artículo 1.2.6.6. Contribuyentes responsables de la autorretención a título del impuesto sobre la renta y complementario. A partir del primero (1o) de enero de 2017, tienen la calidad de autorretenedores a título de impuesto sobre la renta y complementario de que trata el parágrafo segundo (2) del artículo 365 del Estatuto Tributario adicionado por la Ley 1819 de 2016, los contribuyentes y responsables que cumplan con las siguientes condiciones:

Que se trate de sociedades nacionales y sus asimiladas, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementario o de los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras o sin residencia.

Que las sociedades de que trata el numeral 1 de este artículo, estén exoneradas del pago de las cotizaciones al Sistema General de Seguridad Social en Salud y del pago de los aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional del Aprendizaje (SENA), del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud, respecto de los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes, por sus ingresos de fuente nacional obtenidos mediante sucursales y establecimientos permanentes, de conformidad con el artículo 114-1 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 65 de la Ley 1819 de 2016.

Lo anterior sin perjuicio de que a los contribuyentes y responsables obligados al sistema de autorretención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementario de que trata este artículo, se les practique la retención en la fuente cuando hubiere lugar a ello, de conformidad con las disposiciones vigentes del impuesto sobre la renta y complementario.

Los contribuyentes que de conformidad con lo establecido en el párrafo 1o del artículo 368 del Estatuto Tributario, tengan la calidad de autorretenedores, deberán practicar adicionalmente la autorretención prevista en este artículo, sí cumplen las condiciones de los numerales 1 y 2.

PARÁGRAFO. No son responsables de la autorretención de que trata este artículo, las entidades sin ánimo de lucro y demás contribuyentes y responsables que no cumplan con las condiciones de los numerales 1 y 2 de este artículo.”

Entonces, para efectos de esta autorretención, el Consorcio al no ser contribuyente del impuesto sobre la renta no cumple el requisito del numeral 1 del artículo 1.2.6.6 del DUR 1625 de 2016 citado. Por tanto, deberá determinarse respecto de cada una de las personas jurídicas que conforman el consorcio o unión temporal, si cumplen o no con las condiciones señaladas en el Artículo 1.2.6.6. Del Decreto 1625 de 2016. En caso afirmativo se considera contribuyente responsable de la autorretención a título del impuesto sobre la renta y complementario y debe cumplir con esta obligación a partir del primero (1o) de enero de 2017, sobre los ingresos constitutivos de renta y complementarios de los cuales sea beneficiario cada uno.

De acuerdo al análisis anterior, antes de la expedición de la reforma tributaria (Ley 1819, 2016), los contratos de colaboración empresarial tributaban como sociedad, es decir que se pagaba más impuesto y se generaba doble tributación, ya que se pagaba por la empresa de los miembros y por la colaboración empresarial. En la actualidad los miembros deben declarar de forma independiente en su declaración de Renta, de acuerdo a su participación en el contrato sus activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones, lo cual es un beneficio para los empresarios ya que disminuye la carga impositiva a la cual estaban sometidos.

8. CONCLUSIONES

El análisis aquí abordado es un acercamiento a la normatividad contable y tributaria de los contratos de colaboración empresarial. Encontramos en la parte tributaria que subsisten varias paradojas de la norma, donde no es posible entrever cuál norma prevalece sobre cuál. Este tipo de escenarios enreda la rendición de cuentas de los contratos de colaboración hacia el Estado, y es muestra clara de que la norma colombiana es un rompecabezas en materia tributaria. De igual manera, el afán de convergencia hacia estándares internacionales da el espacio para que haya aún más confusión, siendo que lo contable y lo tributario muchas veces no coinciden y se debe acudir al carácter derogatorio o subsidiario de las normas contables. Es decir, la decisión de si aplicar o no una norma internacional a cabalidad es dependiente de la existencia de una norma fiscal nacional. Y para ello hay que nadar en un mar de sentencias, leyes, decretos y convenios para dar un correcto direccionamiento al convenio internacional.

Este desorden normativo de los contratos de colaboración impacta directamente los impuestos de orden nacional, ya que imposibilita en algunos casos particulares la inversión, o incluso el recaudo de estos impuestos. La existencia de pequeños espacios donde la norma permite confusión, puede ser señal también de la existencia de espacios que lleven a la elusión o incluso a la evasión. Este punto induce al prevalecimiento de una cuestión ética que choca contra las cuestiones de los rendimientos asegurados y los contratos de servicios. El contrato de colaboración, en esencia, implica que las partes se reparten las pérdidas y las ganancias que se generen en el negocio naciente, y que cada uno colabora según su capacidad. En ningún momento se debería hablar de una contraprestación o remuneración por esa colaboración; para eso, las diferentes instancias legales colombianas crean otro tipo de figuras como la enajenación o los contratos de servicios. La contraprestación por una colaboración va en contra de la

prestación determinada con anterioridad, ya que no toma en cuenta el hecho de compartir esfuerzos, riesgos y ganancias, sabiendo que estas últimas son indeterminadas.

En términos generales se cita algunas características de este tipo de contratos, es que las partes en ningún momento entran a ser socios o accionistas de una sociedad conjunta, sino que únicamente ejecutan esfuerzos conjuntos para la realización de un propósito común, lo que hace de estos acuerdos instrumentos sean más flexibles y dinámicos, y por regla general con una vocación de temporalidad más limitada que la de una sociedad, como son:

- No se constituye una nueva persona jurídica.
- Cada uno de los partícipes hace un aporte, que puede consistir en un recurso tangible, por ejemplo, propiedades planta y equipo, efectivo o equivalentes, o un recurso intangible como un software o el conocimiento técnico requerido para la prestación de un servicio.
- Las partes del contrato intervienen de forma conjunta.
- Existe un ánimo de lucro.
- En el acuerdo se establece el porcentaje de participación de cada parte.
- Se pueden establecer a través del acuerdo los lineamientos sobre el reparto de utilidades y como se comparten las pérdidas.
- Generalmente se espera que se creen con el fin de cumplir con un objeto social individual, es decir, específico.
- Las responsabilidades asumidas por las partes en cuanto a multas o sanciones puede ser distinta dependiendo del tipo de contrato de colaboración empresarial que se celebre.

Cuando se habla de las figuras contractuales se debe de analizar siempre los efectos fiscales, teniendo en cuenta la planeación tributaria, haciendo uso de la ley, para así poder optimizar recursos, cumpliendo con las obligaciones pertinentes. Igualmente se debe analizar las normas tributarias y comerciales, para verificar en todo tiempo lo señalado por las mismas, ya que se evidencia que entre el Derecho privado y el Derecho tributario existe una estrecha conexión, pues los mismos hechos económicos interesan a las dos ramas jurídicas.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Circular 115-006. (2009). Colaboración empresarial. Colombia: Superintendencia de Sociedades.

Consejo de Estado. (2017). Sentencia 20701. M.P. Jorge Octavio Ramírez.

Corte Constitucional de Colombia. (2001). Sentencia C-994. M.P. Jaime Araujo Rentería.

Corte Constitucional de Colombia. (2003). Sentencia C-1002. M.P. Álvaro Tafur Galvis.

CTCP. (2015). Concepto 724 de 2015. Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

Decisión 599. (2004). Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado. Comunidad Andina.

Decreto 222. (1983). Por el cual se expiden normas sobre contratos de la Nación y sus entidades descentralizadas y se dictan otras disposiciones. Presidente de la República de Colombia.

Decreto 410. (1971). Por el cual se expide el Código de Comercio. Bogotá D.C. Presidente de la República de Colombia.

Decreto 589. (2016). Por el cual se reglamenta el numeral 5 del artículo 102 del Estatuto Tributario y se modifica y adiciona el Decreto número 2460 de 2013. Presidente de la República de Colombia.

Decreto 624. (1989). Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales. Bogotá D.C.: Congreso de la República de Colombia.

Departamento Nacional de Planeación. (2003). Lineamientos de política para las negociaciones internacionales de acuerdos de inversión extranjera. CONPES 3135.

DIAN. (2017). Oficio 009810. Bogotá D.C.

DIAN. (2018). Concepto 0376.

DIAN. (2018). Concepto 204.

DIAN. (2004). Concepto 41483: Contratos de cuentas en participación.

DIAN. (2017). Oficio 010795.

Díaz, S (n.d). Los contratos de colaboración empresarial en Colombia vistos desde una perspectiva tributaria.

DUR 1625. (2016). Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria. Bogotá D.C.: Presidente de la República de Colombia.

Fernandes da Silva, T. (2005). La cooperación interempresarial: nuevas estrategias empresariales para pequeñas empresas en el proceso de desarrollo local. *Revista de Turismo y Patrimonio Cultural*, 3(1), 125–141.

González & Valencia. (2012). Efectos fiscales de algunos contratos de colaboración empresarial: consorcios, uniones temporales y cuentas en participación

Jimenez, L. (2017) La responsabilidad contractual en los contratos de cooperación empresarial.

Kühlmann, T. M. (2008). La confianza en la colaboración empresarial entre negocios alemanes y mexicanos. *Revista Estudios Sociales Nueva Época*, 11–30.

Ley 1314. (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 resp. Congreso de la República de Colombia.

Ley 1430. (2010). Por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad. Congreso de la República de Colombia.

Ley 1819. (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. Congreso de la República de Colombia.

Ley 223. (1995). Por la cual se expiden normas sobre Racionalización Tributaria y se dictan otras disposiciones.

Ley 488. (1998). Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales.

Ley 49. (1990). por la cual se reglamenta la repatriación de capitales, se estimula el mercado accionario, se expiden normas en materia tributaria, aduanera y se dictan otras disposiciones. Congreso de la República de Colombia.

Ley 57. (1887). Código civil. Congreso de la República de Colombia.

Ley 75. (1986). Por la cual se expiden normas en materia tributaria, de catastro, de fortalecimiento y democratización del mercado de capitales, se conceden unas facultades extraordinarias y se dictan otras disposiciones. Congreso de la República de Colombia.

Ley 80. (1993). Por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública. Congreso de la República de Colombia.

Maguña, R. (2004). Joint Venture: Estrategia para lograr la competitividad empresarial en el Perú. *Industrial Data*, 7(1), 73–78.

Mejía, C. A. (n.d.). Los modelos de colaboración empresarial. Bogotá D.C.: Documentos planning.

Menendez, L. S., Fernández Carro, J. R., & Garcia, C. E. (1999). Centralidad y cohesión en las redes de colaboración empresarial en la I+ D subsidiada. *Papeles de Economía Española*, 219–241.

NIC 28. (2005). Inversiones en entidades asociadas. IASB.

NIIF 11. (2009). Acuerdos conjuntos. IASB.

Planeación, D. N. de. (2003). Lineamientos de política para las negociaciones internacionales de acuerdos de inversión extranjera. CONPES 3135.

Puyo, A. (2007). La Joint Venture como instrumento de cooperación en el Comercio Internacional. *Revista Vasca de Economía Social*, 3(111–133).

Resolución 060. (2017). Por la cual se establece el grupo de obligados a suministrar información tributaria a la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, por el año gravable 2018, se señala el contenido, características técnicas para la presentación y se fijan lo. DIAN.

Rialp, J., & Salas, V. (2002). La colaboración empresarial desde la teoría de los derechos de propiedad. *Investigaciones Económicas*, 26(1), 113–144.

Superintendencia de Sociedades. (2009). Circular Externa 115-006.

WEBGRAFIA

Gerencie, (2017). Joint Venture. Recuperado de <https://www.gerencie.com/joint-venture.html>.

Encolombia, (2014) Impuestos en Colombia. Recuperado de <https://encolombia.com/economia/economicolombiana/impuestoencolombia/>

Procolombia, (n.d). Guía legal de contratos de colaboración. Recuperado de https://www.inviertaencolombia.com.co/Adjuntos/Guia_de_Contratos_de_Colaboracion_WEB.PDF