

CONCEPTO 204 DEL 28 DE FEBRERO DE 2019
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Ref: Radicado 100078842 del 29/11/2018

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptor	CONTRATOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL
Fuentes formales	Artículo 18 del Estatuto Tributario Artículo 128 del Estatuto Tributario Artículo 368 del Estatuto Tributario Decreto 1625 de 2016 Resolución No. 060 de 2017 Concepto No. 008537 del 2018 Concepto No. 000207 del 23 de febrero de 2018 Oficio No. 007386 del 31 de marzo de 2017 Concepto No. 013051 del 25 de mayo de 2016 Concepto No. 089982 del 2000 Concepto No. 85922 de noviembre de 1998 Sentencia C-414 de 1994

Estimada señora Marisol:

De conformidad con lo preceptuado en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 este Despacho está facultado para resolver las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de la competencia asignada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Previo a analizar la consulta planteada, consideramos necesario explicar que, de acuerdo con las competencias funcionales de este despacho los pronunciamientos emitidos en respuesta a peticiones allegadas se resuelven con base a criterios legales de interpretación de las normas jurídicas, los cuales se encuentran consagrados en el Código Civil.

Así mismo, las respuestas emitidas son. una adecuación en abstracto de las normas vigentes, a situaciones concretas, las cuales no tienen como fin solucionar problemáticas individuales, ni juzgar, valorar o asesorar a otras dependencias, entidades públicas y/o privadas en el desarrollo de sus actividades, funciones y competencias.

Mediante escrito radicado 100078842 del 28 de noviembre de dos mil dieciocho (2018) esta Subdirección recibió la consulta por medio de la

cual se solicita resolver el tratamiento tributario aplicable a los "joint ventures" o contratos de riesgo compartido (en adelante "joint ventures"), respecto a: (i) Facturación, (ii) Impuesto a las ventas ("IVA"), (iii) Retención en la fuente, (iv) Información exógena, y (iv) Depreciaciones y amortizaciones de los activos.

En atención a la consulta, se procede a analizar las siguientes consideraciones tributarias aplicables a los temas relacionados con la consulta:

1. **Facturación:**

1.1. La consulta de la referencia plantea la siguiente pregunta respecto a la facturación en los joint venture: *"¿En el JOINT VENTURE, puede uno de los asociados ser el administrador del contrato y en calidad de titular de prestador del servicio o vendedor de los bienes, facturar el 100% de los ingresos asociados a dicho contrato, para posteriormente distribuir al resto de los asociados su ingreso, así como los costos y deducciones de acuerdo al porcentaje de participación de cada uno?"*

1.2. Antes de pasar a revisar la pregunta relacionada con la facturación en los joint venture, es necesario revisar las generalidades de este tipo de contratos desde una perspectiva comercial y tributaria.

1.3. En este sentido, el Concepto No. 089982 del 2000 estableció que:

"En primer término, es importante señalar que un Contrato de Riesgo Compartido, o Joint Venture de acuerdo con la doctrina es "una empresa en la cual dos o más partes, que representan a uno o varios países desarrollados y a uno o varios países en vías de desarrollo, comparten los riesgos financieros y la toma de decisiones por medio de una participación conjunta de capitales en una empresa común".

Como características del Contrato, se señalan:

"Se trata de un contrato de colaboración, las partes buscan una finalidad común y admite la forma plurilateral.

Para que se dé un joint venture, quienes participan en él deben efectuar una contribución al esfuerzo común. Esta contribución

puede consistir en bienes, derechos, dinero e incluso en industria. Con todas estas contribuciones se crea una comunidad de intereses para los fines de la aventura propuesta

Es un contrato consensual. Por tratarse de un contrato atípico no ha previsto la ley ninguna formalidad para su celebración y por tanto, campea libremente el principio de la libertad de forma al momento de su perfeccionamiento.

Es un contrato de duración. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que es propio del joint venture estar encaminado a un único proyecto. No significa esta especificación que su duración sea corta, pues rara empresa se podría realizar en forma inmediata. Lo que es propio del joint venture es que se concrete a una aventura particular, cuya realización tiene necesariamente una duración en el tiempo.

Es un contrato oneroso. Según las directrices de la jurisprudencia estadounidense para que se presente un joint venture es suficiente que las partes acuerden dividirse las utilidades, no necesariamente las pérdidas, que podrían estar a cargo de algunos de los colaboradores exclusivamente.”

- 1.4. De lo anterior, es posible evidenciar que los joint ventures son contratos atípicos (no regulados en la ley nacional) en los cuales las partes tienen plena libertad de establecer las particularidades del mismo. Sin embargo, deben cumplir con las siguientes características, para ser reconocidos como tal: i) duración en el tiempo, ii) oneroso, y iii) participación y control conjunto.
- 1.5. Considerando que los joint venture no cuentan con una regulación a nivel nacional, la jurisprudencia de la Corte Constitucional los ha asimilado bajo la figura de uniones temporales o consorcios. Respecto a lo anterior, la Sentencia C-414 de 1994 estableció que: *“Se ha discutido en la doctrina sobre la identidad jurídica de las uniones temporales y los consorcios, y a éstos últimos se los suele asimilar a la figura del “joint venture” del derecho americano o al “peternish” de los ingleses, y no pocos al de una sociedad de hecho por las informalidades que rodean su organización jurídica.”*
- 1.6. Dándole prioridad al principio de sustancia sobre forma en materia tributaria, consideramos que es necesario revisar caso a caso las particularidades de los joint venture para determinar si

efectivamente cumplen con las características de las uniones temporales o consorcios, o si, por el contrario, cumple con las características de otros contratos de colaboración empresarial, como el de cuentas en participación.

- 1.7. Sin perjuicio a las diferencias particulares de cada uno de los contratos de colaboración empresarial, cabe resaltar que el artículo 18 del E.T. reconoce el mismo tratamiento tributario para efectos del impuesto sobre la renta a los contratos de colaboración empresarial, donde se incluyen los consorcios, uniones temporales, joint ventures y cuentas en participación.
- 1.8. En este sentido, debe reconocerse que los contratos de colaboración empresarial, para efectos del impuesto sobre la renta, tienen un mismo tratamiento fiscal. Sin embargo, existen diferencias entre los contratos de colaboración respecto otras obligaciones tributarias, tales como, la facturación, retención en la fuente, entre otros.
- 1.9. Luego de revisar las generalidades del joint venture y su similitud con las uniones temporales o consorcios, es posible reconocer que para efectos de facturación deberán aplicarse las reglas establecidas en el artículo 1.6.1.4.8. del Decreto 1625 de 2016 ("DUR"). Sin embargo, en caso que el contrato denominado joint venture ostente las características del contrato de cuentas en participación, será necesario aplicar las normas tributarias correspondientes.
- 1.10. Respecto a la pregunta incluida en este numeral, cabe resaltar que el artículo 1.6.1.4.8. del DUR establece que:

"Sin perjuicio de la obligación de registrar y declarar de manera independiente los ingresos, costos y deducciones que incumben a los miembros del consorcio o unión temporal; para efectos del cumplimiento de la obligación formal de expedir factura, existirá la opción de que tales consorcios o uniones temporales lo hagan a nombre propio y en representación de sus miembros, o en forma separada o conjunta cada uno de los miembros de consorcio o unión temporal.

Cuando la facturación la efectúe el consorcio o unión temporal bajo su propio NIT, esta, además de señalar el porcentaje o valor del ingreso que corresponda a cada uno de los miembros

del consorcio o unión temporal, indicará el nombre o razón social y el NIT de cada uno de ellos. Estas facturas deberán cumplir los requisitos señalados en las disposiciones legales y reglamentarias.

En el evento previsto en el inciso anterior; quien efectúe el pago o abono en cuenta deberá practicar al consorcio o unión temporal la respectiva retención en la fuente a título de renta, y corresponderá a cada uno de sus miembros asumir la retención en la fuente a prorrata de su participación en el ingreso facturado.

El impuesto sobre las ventas discriminado en la factura que expida el consorcio o unión temporal, deberá ser distribuido a cada uno de los miembros de acuerdo con su participación en las actividades gravadas que dieron lugar al impuesto. para efectos de ser declarado.

La factura expedida en cumplimiento de estas disposiciones servirá para soportar los costos y gastos, y los impuestos descontables de quienes efectúen los pagos correspondientes, para efectos del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre las ventas.”

1.11. Adicionalmente, el Concepto general de facturación No. 85922 de noviembre de 1998 expuso:

"1.1 CONSORCIOS Y UNIONES TEMPORALES.

Ahora bien, frente a la obligación de facturar por parte de los consorcios y uniones temporales, el artículo 11 del decreto 3050/97 consagró la opción de que tales consorcios o uniones temporales lo hagan a nombre propio y en representación de sus miembros, o en forma separada o conjunta cada uno de los miembros de consorcio o unión temporal. (...)

Lo anterior significa que frente a la facturación de los consorcios y uniones temporales hay tres opciones: 1. Que lo haga el consorcio o unión temporal a nombre propio y en representación de sus miembros, 2. Que lo haga cada miembro del consorcio o unión temporal en forma separada, y 3. Que lo hagan en forma conjunta los miembros del consorcio o unión temporal.

Lo anterior, cumpliendo las exigencias del artículo 617 del Estatuto Tributario y sin perjuicio de la obligación de registrar y declarar de manera independiente los ingresos, costos y deducciones que le corresponde a cada uno de los miembros del consorcio o de la unión temporal.”

1.12. Por lo anterior, es posible establecer que la norma mencionada determina como debería realizarse la facturación en los joint ventures que cumplan con las características de una unión temporal o consorcio. En caso que el joint venture, cumpla con las características de un contrato de cuentas en participación, deberían aplicarse las normas de facturación establecidas en el Concepto No. 008537 de 2018.

2. **IVA:**

2.1. La consulta de la referencia plantea la siguiente pregunta respecto al tratamiento del IVA en Los joint venture: *“¿En el contrato de JOINT VENTURE, puede uno de los asociados ser el administrador del contrato y que solo sobre éste recaiga la obligación de facturar; recaudar y declarar el respectivo impuesto a las ventas del 100% de los bienes enajenados o servicios prestados en virtud del contrato (sin importarla calidad del responsable de IVA o no de los otros asociados), así como tomar los impuestos descontables a que haya lugar; tal y como funciona en los contratos de cuentas en participación?”*

2.2. Es necesario recordar que el tratamiento correspondiente al IVA en los consorcios y uniones temporales difiere del correspondiente a los contratos de cuentas en participación. En esta medida, consideramos necesario revisar las particularidades de cada joint venture para determinar a cuál de estos contratos se asimila, para efectos de otorgarle el tratamiento correspondiente.

2.3. En el caso de los consorcios y uniones temporales, este despacho por medio del Concepto No. 013051 del 25 de mayo de 2016 estableció que:

“Se observa como la ley de manera expresa consagra que si el Consorcio o Unión Temporal de manera directa efectúa la realización del servicio no se tendrá en cuenta la calidad de cada uno de los integrantes, sino que será directamente responsable del IVA y deberá cumplir con las obligaciones derivadas de su condición de responsable, contrario sensu si

cada uno de los integrantes desarrolla la actividad gravada, cada uno será o no responsable del impuesto -si tiene tal calidad- y deberá cumplir con las obligaciones propias de la misma.”

- 2.4. De acuerdo con lo anterior, es posible considerar que, en los consorcios y uniones temporales el IVA debería ser facturado y pagado por quien efectivamente venda el bien o preste el servicio, es decir por el consorcio o unión temporal o por sus miembros. En este sentido quien efectivamente venda el bien o preste el servicio podrá descontarse el IVA correspondiente.
- 2.5. Para efectos de IVA, este despacho estableció en el concepto antes mencionado que las uniones temporales y consorcios, a pesar que no son contribuyentes del impuesto sobre la renta, deben tener un NIT propio, para el cumplimiento de las obligaciones tributarias dentro de las cuales se incluye la presentación y pago del IVA.
- 2.6. En caso que el joint venture ostente las características propias de un contrato de colaboración empresarial, 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.

3. Retención en la fuente:

- 3.1. La consulta de la referencia plantea las siguientes preguntas respecto al tratamiento de la retención en la fuente en los joint venture:
- 3.2. *“¿En el contrato de JOINT VENTURE, puede uno de los asociados ser el administrador del contrato y con base en su calidad de agente retenedor practicar las retenciones en la fuente a que haya lugar en virtud del desarrollo del contrato (sin importar la calidad de los agentes retenedores o no de los otros asociados)?”*
 - a. El artículo 368 del E.T. establece que son agentes retenedores, entre otros, los consorcios y las uniones temporales. En este sentido, la retención en la fuente, en los consorcios y uniones temporales, debería ser practicada por el joint venture.
 - b. En este sentido, el Concepto No. 013051 del 25 de mayo de 2016 estableció que: “Es importante señalar, que para este despacho a

pesar de que los Consorcios no son contribuyentes del impuesto sobre la Renta y Complementarios, si requieren que tengan su propio NIT para el cumplimiento de las obligaciones tributarias; actualmente, los consorcios y las uniones temporales son fiscalmente responsables en materia de impuesto sobre las ventas y respecto a sus obligaciones como agentes de retención, por lo cual se hace necesaria la expedición del NIT, para efectos del cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales (...).”

- c. Según lo establecido por el artículo 368 del E.T. y la doctrina de este despacho, es posible reconocer que en los contratos de joint venture, se aplicarán las mismas normas de los consorcios y uniones temporales. Por lo anterior, para efectos de la retención en la fuente, será necesario que el joint venture obtenga un NIT para poder cumplir con las obligaciones formales y sustanciales relacionadas con la retención en la fuente.
- d. Sin perjuicio a lo anterior, en caso que el joint venture ostente las características propias de un contrato de colaboración empresarial, el obligado a practicar la retención en la fuente será el socio gestor, tal y como se mencionó en el Concepto No. 008537 de 2018.

3.3. *“¿El asociado administrador del contrato o titular del ingreso, deberá practicar retención en la fuente al resto de los asociados cuando distribuya el ingreso de acuerdo a su participación, o como en los contratos de cuentas en participación no se debe practicar retención porque no se distribuye una utilidad si no un ingreso que ya estuvo sometido?”*

- a. Considerando que, en el consorcio o unión temporal, no se presenta la figura de socio gestor, los ingresos generados a favor del consorcio o unión temporal serán recibidos proporcionalmente por cada uno de sus miembros. Por lo anterior, los ingresos que reciban los miembros deberían entenderse pagados directamente por un tercero, el cual dependiendo de su calidad de agente retenedor o no, deberá practicar la retención respectiva.
- b. En esta medida, si el joint venture ostenta las características de un consorcio o unión temporal, será aplicable lo establecido en el párrafo anterior respecto a la retención en la fuente.
- c. De forma contraria, si el joint venture ostenta las características de un contrato de cuentas en participación, no será procedente aplicar retención a los pagos realizados por el socio gestor a los socios

ocultos, ya que estos corresponden a un ingreso que ya estuvo sujeto a retención en los términos del Concepto No. 008537 de 2018.

3.4. *“¿La retención en la fuente que practiquen los terceros deberá ser tomada en su totalidad por el titular o administrador del contrato que es quien factura el 100% de los ingresos, tal y como funciona en los contratos de cuentas en participación o se debe trasladar al resto de asociados de acuerdo a su participación en la proporción que les corresponda?”*

- a. Los ingresos recibidos por un consorcio o unión temporal que hayan sido sujetos a retención serán recibidos por sus miembros proporcionalmente a su participación en el consorcio o unión temporal. En esta medida, los miembros podrán reconocer para efectos de su declaración del impuesto sobre la renta, la retención en la fuente practicada proporcionalmente a los ingresos recibidos por su participación en la unión temporal o consorcio.
- b. En esta medida, si el joint venture cuenta con las características de un consorcio o unión temporal, será aplicable lo establecido en el párrafo anterior.
- c. Por otro lado, si el joint venture ostenta las características de un contrato de cuentas en participación, la retención en la fuente que practiquen los terceros deberá ser tomada en su totalidad por el gestor que es quien factura el 100% de los ingresos, tal y como se menciona en el Concepto No. 008537 de 2018.

3.5. *¿Las autorretenciones en la fuente en renta (si aplica) y la autorretención especial la debe auto aplicar en su totalidad el administrador del contrato o titular del mismo, sobre el 100% de los Ingresos facturados, tal y como funciona en los contratos de cuentas en participación o cada asociado de acuerdo a su participación?”*

- a. Según se aclaró en el Oficio No. 007386 del 31 de marzo de 2017, el tratamiento de la autorretención en la fuente aplicable en los consorcios o uniones temporales es:

“En consecuencia, si la persona jurídica que conforma un consorcio o unión temporal cumple con las condiciones señaladas en el Artículo 1.2.6.6. del Decreto 1625 de 2016, 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 que le correspondan de acuerdo con su porcentaje de participación en el consorcio o la unión temporal, dado que adquirió la calidad de autorretenedor”.

- b. De acuerdo con lo anterior, es posible establecer que en el caso de los consorcios y uniones temporales deberán ser los miembros quienes estén obligados a practicar la autorretención, en caso que esté obligado a hacerlo.
- c. Respecto a la autorretención en los contratos de cuentas en participación a que hace referencia los artículos 1.2.6.6. al 1.2.6.11 del Decreto 1625 de 2016 (compiló el Decreto 2201 de 2016), cada una de las partes intervinientes en el contrato deberá practicar la autorretención respecto a su respectivo ingreso.
- d. Teniendo en cuenta lo mencionado en este punto, es necesario revisar las características de cada joint venture para aplicar el tratamiento correspondiente para efectos de la autorretención.

4. Información exógena:

- 4.1. La consulta de la referencia plantea la siguiente pregunta respecto al tratamiento de la Información exógena en los joint venture: *“¿En la información exógena el administrador del contrato o titular del ingreso deberá reportar toda la operación derivada del mismo y el resto de los socios solo registrar la utilidad neta e informarla bajo el concepto 4011 “Ingresos a través de JOINT VENTURE” con NIT del asociado administrador del contrato, tal y como funciona en los contratos de colaboración empresarial?”*
- 4.2. La Resolución No. 060 de 2017 establece las normas aplicables al reporte de la información exógena correspondiente al periodo gravable 2018, donde se establece que:

“ARTÍCULO 1. SUJETOS OBLIGADOS A PRESENTAR INFORMACION EXÓGENA POR EL AÑO GRAVABLE 2018. Deberán suministrar información, los siguientes obligados: (...)

g) Las personas o entidades que celebren contratos de colaboración tales como consorcios, uniones temporales,

contratos de mandato, administración delegada, contratos de exploración y explotación de hidrocarburos, gases y minerales, joint venture, cuentas en participación y convenios de cooperación con entidades públicas.”

- 4.3. El numeral 26.4. del artículo 26 de la Resolución No. 060 de 2017 establece que en el caso de joint ventures será aplicable, lo siguiente:

"26.4. INFORMACIÓN DE CONTRATOS DE JOINT VENTURE. *En los contratos de joint venture, las personas o entidades que actúen como representantes o administradores del contrato, deberán informar el total de las operaciones inherentes al contrato, de acuerdo con lo establecido en el presente artículo.*

- 4.4. Teniendo en cuenta lo anterior, es posible evidenciar que la Resolución No. 060 de 2017 reconoce un tratamiento específico para los contratos de joint venture para efectos del reporte de la información exógena. Por lo anterior, no es necesario tener en cuenta si el contrato cumple con las características propias de un consorcio/unión temporal o de un contrato de cuentas en participación, ya que existe una norma especial en esta materia para los joint venture.
- 4.5. Por otro lado, recomendamos revisar el Concepto No. 000207 del 23 de febrero de 2018 donde este despacho aclara algunas dudas relacionadas con el envío de la información exógena en los joint venture.

5. Depreciaciones y amortizaciones de los activos:

- 5.1. La consulta de la referencia hace plantea las siguientes preguntas respecto al tratamiento de la depreciación y amortización de activos en los joint venture:
- 5.2. *"¿Los asociados deberán registrar y declarar de acuerdo a su participación y términos del artículo 18 del E.T la parte que les corresponda sobre los activos, así como la deducción por depreciación o amortización asociada a los mismos?"*
- a. En la medida que los gastos por depreciación o amortización son tenidos en cuenta para la depuración del impuesto sobre la renta, es necesario aplicar lo establecido en el artículo 18 del E.T. para efectos de reconocer el tratamiento aplicable a

los contratos de colaboración empresarial, donde se incluye el joint venture.

b. Respecto a este tema, el Concepto No. 008537 de 2018 estableció que:

"Así, los partícipes registrarán de manera independiente el porcentaje de su participación respecto de cada activo y pasivo, siguiendo la misma lógica que aplica para los demás conceptos (ingresos, costos y gastos). En consecuencia (sic), un activo que corresponda a un bien deberá ser registrado por cada uno de los partícipes involucrados - con independencia de quien sea el propietario del bien- de tal manera que cada uno de ellos podrá aplicar la misma proporcionalidad a la hora de registrar y declarar, por ejemplo, el gasto por depreciación."

c. De lo anterior, es posible concluir que, para efectos del impuesto sobre la renta, en el caso de los con contrato de colaboración empresarial, aplica lo siguiente respecto a los gastos por depreciación o amortización:

- Que los miembros de un contrato de colaboración empresarial deben registrar de manera independiente el porcentaje de su participación respecto de cada activo.
- Que los gastos por depreciación o amortización, de los bienes que sean aportados al contrato, podrán ser reconocidos proporcionalmente por cada uno de los miembros.

5.3. *"¿En el caso de que uno de los asociados sea un no obligado a llevar contabilidad en razón del artículo 128 del E.T. se pierde la deducción por concepto de depreciación para éste?"*

a. El artículo 128 del E.T. establece que: "Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, los obligados a llevar contabilidad podrán deducir cantidades razonables por la depreciación causada por desgaste de bienes usados en negocios o actividades productoras renta, (...)."

b. Es posible concluir que solo aquellos miembros del joint venture que estén obligados a llevar contabilidad podrán deducir la depreciación causada por desgaste de bienes usados en negocios o actividades productoras renta proporcionalmente.

En los anteriores términos se resuelve su consulta y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: <https://www.dian.gov.co> siguiendo iconos "Normatividad" - "Técnica" y seleccionando los vínculos "Doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

LORENZO CASTILLO BARVO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Cra. 8 No. 6c-38. Piso 4. Edificio San Agustín.
Bogotá D.C.