

CONCEPTO 27149 DEL 30 DE OCTUBRE DE 2019
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Ref: Radicado 100076252 del 16/09/2019

| | |
|-------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Tema | Impuesto sobre la Renta y Complementarios Impuesto Sobre las Ventas – IVA Impuesto a las ventas Procedimiento Tributario |
| Descriptorios | Conorcios Retención en el Impuesto Sobre la Renta AUTORRETENCIÓN CONTRATOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL. Régimen de responsabilidad - Ley de Financiamiento Responsables del Impuesto Sobre las Ventas - Conorcios y Uniones Temporales Información Exógena |
| Fuentes formales | Artículo 18 del Estatuto Tributario Artículo 20 del Estatuto Tributario Artículo 24 del Estatuto Tributario Artículo 240 del Estatuto Tributario Artículo 412 del Estatuto Tributario Artículo 591 del Estatuto Tributario Artículo 592 del Estatuto Tributario Concepto No. 013051 del 26 de mayo de 2016 Concepto No. 007386 del 31 de marzo de 2017 Concepto No. 900204 del 28 de febrero de 2019 Resolución No. 011004 del 29 de octubre de 2018 Capítulo 2 del Título 1 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 |

Estimada señora María Patricia:

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

pronunciamentos 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 No. 100076252 del 16 de septiembre de dos mil diecinueve (2019) esta Subdirección recibió una consulta por medio de la cual se solicita resolver las siguientes inquietudes:

"1. ¿Cuáles son las obligaciones tributarias de la sociedad extranjera, si el Consorcio suscribe un contrato llave en mano?"

2. ¿La retención en la fuente que le practiquen a la sociedad extranjera, a prorrata de su participación en el Consorcio, con ocasión de la ejecución del contrato llave en mano suscrito por el Consorcio, sustituye el deber de la sociedad extranjera de declarar renta?, ¿Cuál es el sustento normativo aplicable?"

3. ¿La sociedad extranjera que hace parte del Consorcio no tiene domicilio en Colombia, no poseerá activos en Colombia, no incurrirá en gastos en Colombia y no tiene la intención de suscribir directamente o mediante apoderado o representante, ningún contrato en Colombia, debe inscribirse en el Registro Único Tributario? En caso afirmativo, ¿Cuáles responsabilidades debe registrar en su RUT? y ¿Cuál es el sustento normativo?"

En atención a la consulta, se procede a analizar las siguientes consideraciones tributarias:

1. Inquietud No. 1:

1.1. Impuesto sobre la renta y complementarios:

- a) El artículo 20 del Estatuto Tributario (en adelante "E.T.") establece que:

"Art. 20. Las sociedades extranjeras son contribuyentes.

Salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el

derecho interno, son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios las sociedades y entidades extranjeras de cualquier naturaleza, únicamente en relación con sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional, independientemente de que perciban dichas rentas y ganancias ocasionales directamente o a través de sucursales o establecimientos permanentes ubicados en el país.

Para tales efectos, se aplica el régimen consagrado para las sociedades anónimas nacionales, salvo cuando tenga restricciones expresas."

b) El numeral 15 del artículo 24 del E.T. establece que:

"Art. 24. Ingresos de fuente nacional.

Se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. También constituyen ingresos de fuente nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación. Los ingresos de fuente nacional incluyen, entre otros, los siguientes: (...)

15. Para el contratista, el valor total del respectivo contrato, en el caso de los denominados contratos "llave en mano" y demás contratos de confección de obra material.

c) El artículo 18 del E.T. establece, entre otros, que:

"Art. 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.

Las partes en el contrato de colaboración empresarial deberán suministrar toda la información que sea solicitada por la DIAN, en relación con los contratos de colaboración empresarial.

Las relaciones comerciales que tengan las partes del contrato de

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

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

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

- d) Teniendo en cuenta lo anterior, es preciso señalar que las sociedades extranjeras son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios respecto de sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional. En esta medida, las sociedades extranjeras deberán reconocer los ingresos derivados de un contrato "llave en mano" como ingresos de fuente nacional en los términos del numeral 15 del artículo 24 del E.T.
- e) Ahora bien, en el caso en que el contratista del contrato "llave en mano" sea un Consorcio, del cual es miembro una sociedad extranjera, dicha sociedad extranjera deberá 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 Consorcio tal y como lo establece el artículo 18 del E.T.
- f) Por lo anterior, es posible evidenciar que, en el caso de consulta, la sociedad extranjera que participe como miembro de un Consorcio, el cual desarrollará un contrato "llave en mano", será contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios en relación con sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional derivadas del contrato "llave en mano" realizado por el Consorcio en los términos

del artículo 18 del E.T.

- g) Teniendo en cuenta lo anterior, es preciso resaltar que el artículo 240 del E.T. establece la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios, donde establece que:

"La tarifa general del impuesto sobre la renta aplicable a las sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y *las personas jurídicas extranjeras con o sin residencia en el país*, obligadas a presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, *será del treinta y tres por ciento (33%) para el año gravable 2019, treinta y dos por ciento (32%) para el año gravable 2020, treinta y uno por ciento (31%) para el año gravable 2021 y del treinta por ciento (30%) a partir del año gravable 2022.*"

1.2. Impuesto sobre las ventas ("IVA"):

- a) En la medida que la consulta establece que la sociedad extranjera, miembro del Consorcio que realizará el contrato "llave en mano", no tiene domicilio en Colombia, no poseerá activos en Colombia, no incurrirá en gastos en Colombia y no tiene la intención de suscribir directamente o mediante apoderado o representante, ningún contrato en Colombia, consideramos que la misma no desarrollará las actividades gravadas con IVA sino lo realizará directamente el Consorcio.
- b) Por lo anterior, es preciso señalar lo establecido por este despacho en el Concepto No 013051 del 25 de mayo de 2016, donde 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."

- c) 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.

- d) En esta medida, entendiendo que en el caso de análisis la sociedad extranjera no realizará las actividades gravadas con IVA sino estas serán desarrolladas directamente por el Consorcio, dicha sociedad extranjera no deberá cumplir con las obligaciones tributarias correspondientes. Sin embargo, el Consorcio si deberá cumplir con las obligaciones derivadas de su condición de responsable del IVA.

1.3. Retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta:

- a) Según lo establecido por este despacho en el Concepto No. 900204 del 28 de febrero de 2019:

"(...) 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) De lo anterior, es preciso establecer que, en el caso de análisis, los ingresos percibidos por la sociedad extranjera, los cuales provienen de un contrato "llave en mano", estarán sujetos a retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementarios.

- c) Es preciso señalar que el artículo 412 del E.T. establece que:

"Art. 412. Tarifa sobre los contratos "llave en mano" y demás contratos de confección de obra material.

En el caso de los denominados contratos "Llave en mano" y demás contratos de confección de obra material, se considera renta de fuente nacional para el contratista, el valor total del respectivo contrato.

El contratante efectuará a cargo del contratista y a favor del Tesoro Nacional, retención en la fuente sobre el valor bruto de la totalidad de los pagos o abonos en cuenta que haga en desarrollo del contrato.

Cuando los contratistas sean sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio en el país, personas naturales sin residencia en Colombia o sucesiones ilíquidas de causantes extranjeros que no eran residentes en Colombia, la tarifa de retención será del uno por ciento (1 %). (...)."

- d) Adicionalmente a lo anterior, es preciso recordar que el numeral 2

del artículo 592 del E.T. establece que no están obligados a presentar declaración de renta y complementarios:

"Las personas naturales o jurídicas, extranjeras, sin residencia o domicilio en el país, cuando la totalidad de sus ingresos hubieren estado sometidos a la retención en la fuente de que tratan los artículos 407 a 411, inclusive, y dicha retención en la fuente, les hubiere sido practicada."

- e) En la medida que en el caso de análisis los ingresos percibidos por la sociedad extranjera estarán sujetos a la retención en la fuente establecida en el artículo 413 del E.T., dicha sociedad extranjera estará obligada a presentar declaración de renta y complementarios. Lo anterior, teniendo en cuenta que la tarifa aplicable al impuesto sobre la renta será la establecida en el artículo 240 del E.T.

1.4. Autorretención:

- 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 según lo establecido en el artículo 1.2.6.6. del Decreto 1625 de 2016, Único en Materia Tributaria ("DUR").



1.5. Información Exógena:

- a) El artículo 1 de la Resolución No. 011004 del 29 de octubre de 2018 establece que:

"ARTÍCULO 1. SUJETOS OBLIGADOS A PRESENTAR INFORMACION EXÓGENA POR EL AÑO GRAVABLE 2019. 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. (...)."

- b) Por lo anterior, es preciso señalar que la sociedad extranjera miembro del Consorcio que realizará el desarrollo del contrato "llave en mano" se encuentra obligada a presentar información exógena en los términos de la Resolución No, 011004 del 29 de octubre de 2018.

2. Inquietud No. 2:

- 2.1. Según lo mencionado en los puntos 1.1. y 1.3. del presente documento, es posible evidenciar que, en el caso de análisis, los ingresos percibidos por la sociedad extranjera por su participación en el Consorcio que desarrollará un contrato "llave en mano" estarán sujetos a la retención en la fuente establecida en el artículo 412 del E.T., es decir 1%.
- 2.2. Considerando que el numeral 2 del artículo 592 del E.T. reconoce como no obligados a declarar a los contribuyentes que se les haya practicado la retención en la fuente señalada en los artículos 407 a 411 del E.T., no encontramos que en el caso de la retención (sic) en la fuente del artículo 412 del E.T. haya lugar a la exoneración de presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios.
- 2.3. Teniendo en cuenta lo anterior, es preciso señalar que el artículo 591 del E.T. establece que:

"Art. 591. Quienes deben presentar declaración de renta y complementarios.

Están obligados a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable de 1987 y siguientes, todos los contribuyentes sometidos a dicho impuesto, con excepción de los enumerados en el artículo siguiente."

- 2.4. Adicionalmente, consideramos relevante tener en cuenta que el artículo 240 del E.T. establece las tarifas del impuesto sobre la renta para los obligados a presentar la declaración.

3. Inquietud No. 3:

3.1. Teniendo en cuenta lo señalado en los puntos anteriores, es posible evidenciar que en el caso de la consulta, la sociedad extranjera será contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios respecto a sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional derivadas del contrato "*llave en mano*" realizado por el Consorcio según lo establecido en el artículo 18 del E.T. Adicionalmente, se encontrará obligada a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios en los términos del artículo 591 del E.T.

3.2. El artículo 1.6.1.2.1. del DUR establece que:

"Artículo 1.6.1.2.1. Obligación de inscripción en el Registro Único Tributario - RUT. *Deberán cumplir con la obligación formal de inscribirse en el Registro Único Tributario -RUT:*

(...)

2. Las personas naturales sin residencia en Colombia y las sociedades y entidades extranjeras están obligadas a inscribirse en el Registro Único Tributario -RUT para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, incluida la de declarar por las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional percibidas directamente y no atribuibles a algún establecimiento permanente o sucursal en el país, cuando ello proceda de conformidad con lo previsto en los artículos 591 y 592 del Estatuto Tributario."

3.3. Teniendo en cuenta lo anterior, evidenciamos que en el caso de la consulta, la sociedad extranjera se encuentra obligada a inscribirse en el Registro Único Tributario - RUT.

3.4. Para efectos de establecer las normas aplicables a la inscripción, actualización y cancelación del Registro Único Tributario deberá tenerse en cuenta lo establecido en el Capítulo 2 del Título 1 de la Parte 6 del Libro 1 del DUR.

3.5. Respecto a las responsabilidades aplicables al caso de la consulta, consideramos que las mismas serán las analizadas en el punto 1 de este documento, sin perjuicio de que estas puedan cambiar según las particularidades del caso.

En los anteriores términos se resuelve su consulta, y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y

cambiaría, 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.