

**OFICIO No. 232 [901347]
22-02-2022
DIAN**

Subdirección de Normativa y Doctrina
100208192-232
Bogotá, D.C.

Tema: Impuesto sobre la renta
Descriptor: Contratos de colaboración empresarial
Fuentes formales: Estatuto Tributario, artículos 18, 107 y 869
Código de Comercio, artículos 507 y siguientes
Consejo de Estado, Sentencia de Unificación No. 21329 del 26 de noviembre de 2020

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario consulta textualmente:

1. ¿Pueden las partes en un contrato de colaboración empresarial estipular de manera diferencial (diferentes porcentajes) su participación en los ingresos, costos, gastos y deducciones, a saber: porcentaje de participación "x" en los ingresos (ej: Participe 1 = 80% - Participe 2 = 20%) y un porcentaje de participación "y" en los costos y gastos (ej: Participe 1 = 20% - Participe 2 = 80%)?

2. ¿Pueden las partes en un contrato de colaboración empresarial declarar, para fines del impuesto sobre la Renta y Complementarios, de manera diferencial (diferentes porcentajes) su participación en los ingresos, costos, gastos y deducciones dada su diferente participación en los ingresos, costos, gastos y deducciones, a saber: porcentaje de participación "x" en los ingresos (ej: Participe 1 = 80% - Participe 2 = 20%) y un porcentaje de participación "y" en los costos y gastos (ej: Participe 1 = 20% - Participe 2 = 80%)?

3. ¿En un contrato de cuentas en participación pueden las partes declarar porcentajes diferentes en ingresos, costos y gastos esto de acuerdo a su participación en los ingresos, costos y gastos?"

Sobre el particular, las consideraciones generales de este Despacho son las siguientes:

Según la Superintendencia de Sociedades, Circular Externa 115-006 del 23/12/2009, los contratos de colaboración empresarial *"son figuras en virtud de las cuales, varias personas naturales o jurídicas, unen sus esfuerzos, conocimientos, capacidad técnica y científica para la gestión de intereses recíprocos y, aunque parten de una base asociativa, no hay socios propiamente dichos, sino un modelo de colaboración para la ejecución de uno o varios proyectos, pero cada uno de los asociados conservando su independencia"*.

Por su parte, el contrato de cuentas en participación, como una especie dentro de los contratos de colaboración, está regulado en los artículos 507 y siguientes del Código de Comercio. Esta normatividad comercial indica que su objeto es el desarrollo de una o varias operaciones mercantiles determinadas, con cargo de rendir cuenta y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida.

En virtud de lo anterior, para esta Subdirección es claro que la definición de la proporción o base de participación para las utilidades generadas con ocasión de un contrato de colaboración empresarial dependerá esencialmente de la autonomía de la voluntad de sus partes. Tan es así que el [artículo 18](#) del Estatuto Tributario no contempla una forma específica de determinación de la base de participación o proporción de la utilidad para la aplicación de los efectos fiscales allí señalados. Esto ha sido reiterado por medio del Concepto Unificado 100202208-0376 de radicado 8537 de 9 de abril de 2018 y el Oficio 900598 int. 087 del 27 de enero de 2022.

En consecuencia, frente a las preguntas 1 y 3, se reitera que no corresponde a esta Subdirección pronunciarse sobre situaciones de carácter particular ni prestar asesoría específica, por lo que corresponderá al peticionario definir si lo pactado en los contratos de colaboración -en su caso particular- cumple con las normas de carácter comercial y civil, puesto que el principio de la autonomía de la voluntad, como todo principio, se encuentra sometido a límites legales. Una que vez se defina si contractual y comercialmente es posible celebrar contratos de colaboración bajo los supuestos planteados, corresponderá al peticionario definir, en su caso particular, las obligaciones tributarias sustanciales y formales a las que haya lugar, a la luz de lo dispuesto en el artículo 18 del Estatuto Tributario.

Frente a la pregunta 2, sobre la forma de declarar en el impuesto sobre la renta los ingresos, costos y gastos resultantes de un contrato de colaboración, es relevante citar el [artículo 18](#) del Estatuto Tributario que en su literalidad indica:

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.

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". (Negrilla fuera de texto).*

Como se observa, el citado artículo 18 no contempla una forma específica de determinación de la base de participación o proporción de la utilidad para la aplicación de los efectos fiscales. En línea con esta norma y, reiterando lo expresado anteriormente, la definición de la proporción o base de participación para las utilidades generadas en un contrato de colaboración dependerá de la autonomía de la voluntad de sus partes. Sin embargo, se deben tener en cuenta tres tipos de límites legales desde el punto de vista tributario:

1) Para que los costos y gastos resultantes del contrato de colaboración sean deducibles se deben atender los requisitos generales de deducibilidad estipulados en el [artículo 107](#) del Estatuto Tributario y desarrollados jurisprudencialmente por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la Sentencia de Unificación No. 21329 del 26 de noviembre de 2020.

2) 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. Frente al alcance de la definición de "rendimiento garantizado" se sugiere la lectura del Oficio No. 007397 del 31 de marzo de 2017, que se adjunta para su conocimiento.

3) La norma general antiabuso del [artículo 869](#) del Estatuto Tributario en virtud de la cual *"[l]a Administración Tributaria podrá recharacterizar o reconfigurar toda operación o serie de operaciones que constituya abuso en materia tributaria y, consecuentemente, desconocer sus efectos (...). Una operación o serie de operaciones constituirá abuso en materia tributaria cuando involucre el uso o la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional"*.

Finalmente, se sugiere tener en cuenta (i) lo dispuesto en el [artículo 553](#) *ibídem* en virtud del cual "Los convenios entre particulares sobre impuestos, no son oponibles al fisco", así como (ii) el [artículo 684](#) del Estatuto Tributario en virtud del cual esta entidad goza de amplias facultades de investigación y fiscalización para asegurar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de "Normatividad"-"Doctrina", dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales