KPMG Advisory, Tax & Legal S.A.S.
Calle 90 No. 19C - 74
Bogotá D.C. - Colombia

Teléfono 57 (1) 6188000
57 (1) 6188100
www.kpmg.com.co

Bogotá, D.C., 23 de octubre de 2020
TAXCOMP-IMPBOG-COR2020-0288

PERSONAL Y CONFIDENCIAL

Doctor
Andrés Vergara Ballén
Director Financiero
Instituto Colombiano de Bienestar Familiar - ICBF
Bogotá, D.C.

Referencia: Documento soporte de los recursos entregados a los contratistas en un contrato de aporte

Estimado doctor Vergara:

Conforme con su amable solicitud, a continuación, nos permitimos presentar nuestras observaciones respecto de la documentación con la cual el Instituto Colombiano del Bienestar Familiar (en adelante "el ICBF" o "el Instituto") puede soportar, desde la perspectiva tributaria, la disposición de los recursos entregados a los contratistas con ocasión de la celebración de "contratos de aporte".

1. Supuesto de hecho

De conformidad con la información suministrada y el entendimiento de los antecedentes documentales e informados por el Instituto, a continuación, presentamos los supuestos considerados para nuestro análisis y conclusiones.

1.1 El ICBF comenta que la DIAN, a través del Concepto 1837 de 2018, ha emitido las siguientes observaciones en materia de facturación electrónica:

" (…)

- *La obligación de facturar electrónicamente no depende del tipo de conformación legal del o de los operadores, si no que esta se genera si las actividades realizadas en el marco del contrato de aporte implican la venta de bienes o la prestación de un servicio.*

- *Con fundamento en lo anterior, así los operadores tengan en su RUT la obligación de facturar, podrán no hacerlo en el marco del contrato de aporte si las actividades realizadas en el marco del contrato de aporte NO implican la venta de bienes o la prestación de un servicio.*

- *El impuesto sobre las ventas se causa únicamente si la ejecución de las actividades en el marco del contrato de aporte genera venta de bienes o prestación de servicios gravados con dicho impuesto.*

- *Es claro que si el operador, en el marco del contrato de aporte, realiza actividades que SI implican venta de bienes o la prestación de un servicio deberán emitir factura electrónica para que el ICBF realice el proceso de giro de recursos (…)".*

1.2 El ICBF adicionalmente cita lo señalado por la Oficina de Administración de Justicia (en adelante "OAJ"), a través del concepto 37 del 27 de abril de 2015 en relación con el desembolso de los recursos del ICBF en el marco de un contrato de aporte, así:

> *"(…) las sumas que el ICBF gira a las instituciones contratistas a título de aporte no constituyen derechos de éstas, es decir, no tienen la calidad de créditos, como tampoco de salarios, emolumentos o retribución de servicios y ni siquiera de reembolsos, figuras que podrían dar lugar a entender su incorporación al patrimonio.* ***Lejos de ello, tienen un título tan precario como él de depósito, el de mandato o el de agencia****.*
>
> *(…)*
>
> *Dado lo anterior, es posible concluir que los recursos recibidos por las ESAL que ejecutan contratos de aportes celebrados con el ICBF, para la prestación del servicio público de Bienestar Familiar, NO constituyen una retribución por las actividades que estas desarrollen, por lo que desde la perspectiva tributaria, estos recursos NO generan incremento patrimonial en cabeza de las citadas entidades ni representan una contraprestación económica para las mismas; por lo tanto, no deben ser objeto de una facturación electrónica conforme a la normatividad aplicable a la misma."* (Subrayado fuera del texto).

1.3 Finalmente, el Instituto cita un pronunciamiento del Consejo de Estado1 la cual ha sido expuesta en los considerandos de una la sentencia emitida en virtud de una demanda contractual que se impetró contra el ICBF por la Corporación Cívica "Daniel Gillard", así:

> *"(…) Al margen de las similitudes que pudieran evidenciarse entre el contrato de aporte y el de prestación de servicios, lo cierto es que aquél reviste una serie de particularidades que no permiten asemejarlo a este último, máxime si el negocio jurídico de aportes supone la intervención de la entidad pública quien se vincula al negocio en una participación de capital o de especie que se traslada de manera definitiva o temporal a favor del contratista para que éste asuma una actividad de bienestar social –integración de la familia o de la protección de la infancia– a cambio de una contraprestación. En consecuencia, el contrato de aporte en su condición de contrato atípico se caracteriza porque tiene un sujeto activo calificado y cualificado por la ley, ya que se trata de un negocio jurídico que sólo puede ser suscrito por el ICBF (…)".*

Con base en lo anterior, el ICBF efectúa las consultas que se listan en el siguiente acápite:

2. Preguntas y respuestas

2.1 De acuerdo con las conclusiones emitidas por la DIAN ¿Qué documento deberá solicitar el ICBF para la entrega de los recursos que se acuerdan girarles en el marco de un contrato de aporte suscrito con los operadores de estos recursos? Lo anterior, considerando que, de acuerdo con la DIAN, ese documento no sería una factura electrónica.

Respuesta:

Tal como lo hemos señalado en anteriores oportunidades y lo puntualiza la DIAN, en la medida que el contrato de aporte reúna las condiciones para ser entendido como tal, es decir, siempre

[1] Sentencia No. 16941 del 11 de agosto de 2010, M.P. Enrique Gil Botero.

que no involucre la prestación de un servicio o la venta de un bien, no habría lugar a emitir factura por parte del copartícipe. En otras palabras, el contrato de aporte en puridad implica que Los recursos que se le entregarían a este serían para el desarrollo de un proyecto en común con el ICBF no podrían ser ingreso para el copartícipe.

Pues bien, bajo ese estricto supuesto de tratarse de un contrato de aporte en puridad, por no derivar obligaciones de hacer, ni constituir el aporte una remuneración para el copartícipe, lo cual debe ser verificado, hemos revisado la normativa tributaria en materia de soportes y observamos que lo único que se regula respecto de operaciones que no comportan la prestación de servicios o la enajenación de bienes entre las partes contratantes, es el contrato de colaboración previsto en artículo 18 del Estatuto Tributario, género al cual sería asimilable el contrato de aporte propiamente tal y que sobre el tema de soporte determina que el representante o administrador del contrato debe certificar la información relacionada con el contrato, la cual debe ser firmada por el representante legal o quien haga sus veces y el contador o revisor fiscal, según corresponda.

Con fundamento en la anterior, consideramos que el soporte del desembolso de recursos con ocasión de celebración de contratos de colaboración (que no configuren prestación de servicios o venta de bienes, independientemente de su denominación) sería la certificación que determina el artículo 18 del E.T y el correspondiente contrato.

2.2 ¿En los casos en que los operadores no se encuentren obligados a expedir factura electrónica, el ICBF debe generar el documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a expedir factura de venta?

Respuesta:

El documento al cual se encuentra referida su pregunta se encuentra regulado en la Resolución 42 de 2020 y constituye un **documento equivalente a la factura** en operaciones de venta de bienes o prestación de servicios con no obligados a facturar. De manera que si no es está en presencia de un venta o prestación de servicios no se requeriría este documento equivalente.

En concordancia con lo señalado en la respuesta anterior, cuando se está en presencia de un "contrato de aporte" que cumpla con las condiciones para ser considerado como tal, esto es la entrega de recursos para adelantar una causa común de dos o más partes, sin que se genere obligación de hacer entre ellas ni remuneración entre ellas, no habría lugar a expedir factura ni documento equivalente por parte del copartícipe del contrato, al momento de la entrega de los recursos a título de aporte por parte del ICBF.

Lo anterior independientemente de que el receptor de los recursos se encuentre o no obligado a facturar o de que sea responsable o no del IVA. Por tal razón, entendemos que, en el específico caso del contrato de aporte en puridad, la operación podría soportarse con el contrato de aporte y el certificado emitido por el coparticipe.

3. Análisis – Marco legal

3.1 Contratos de aporte

En oportunidades previas hemos manifestado que, en nuestra opinión, de la normatividad vigente[2] se desprende que se está en presencia de los denominados "*contratos de aporte*" cuando pueda concluirse con certeza que los siguiente elementos se presentan en la operación: (i) se adelanta una "empresa conjunta" o un "convenio de cooperación" en los que cada una de las partes realiza un "aporte" para lograr un fin común (lo que de suyo excluye la prestación de servicios inter partes- No debe generar obligaciones de hacer interpartes); (ii) los recursos recibidos por el copartícipe, únicamente pueden ser administrados por este, no le pertenecen, no pueden configurar una remuneración para este; (iii) quien percibe los recursos, está obligado a restituir tanto los rendimientos como los excedentes y; (iv) el coparticipe no atiende gastos propios con tales recursos.

De esta manera, la aportación del ICBF estaría representada en los bienes o dinero que entrega a los operadores para su correspondiente administración con cargo a ser restituida la parte no ejecutada; y el operador haría su propia aportación en dinero o en especie, sin que pueda destinar parte alguna de tales recursos a necesidades propias, como por ejemplo el pago de nómina, alquiler de equipos propios, entre otros.

Así las cosas, en la medida en que la operación obedezca a un "contrato de aporte" el recurso que se gire al coparticipe carecerá de la naturaleza de la contraprestación por la ejecución de un servicio o por la enajenación de un bien, de forma tal que la operación no estaría sujeta a que se expida factura o documento equivalente, ni se generaría IVA.

Ahora bien, como veremos a continuación, revisada la normativa tributaria vigente, no observamos disposición que regule la expedición de un documento en aquellas operaciones de disposición o entrega de recursos que no configuran venta o prestación de servicios, salvo por lo previsto para los contratos de colaboración.

3.2 Soporte tributario

Es preciso recordar que de conformidad con lo señalado en el artículo 615 del Estatuto Tributario (en adelante, el "E.T.") en concordancia con lo dispuesto en el artículo 6 de la Resolución 42 del 05 de mayo de 2020, se encuentran obligados a emitir factura quienes presten servicios o enajenen bienes.

3.3 Contratos de colaboración empresarial – Artículo 18 E.T.

De antemano cabe recordar que de acuerdo con lo expuesto por la Superintendencia de Sociedad en la Circular 115-006 de 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

[2] Decreto No 1084 de 2015 (Único Reglamentario del Sector de Inclusión Social), artículo 2.4.3.2.9. – Decreto 2923 de 1993 y demás normas concordantes.

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.

En concordancia con lo anterior la DIAN, mediante Concepto No. 1990 del 2016, ha manifestado que:

> "(…) *el contrato de colaboración empresarial es una figura económica y jurídica de asociación, que se presenta o conforma a través de las siguientes modalidades: contratos de cuentas en participación, uniones temporales, consorcios y otros*."

Visto que los contratos de colaboración empresarial comparten sendas similitudes con los "contratos de aporte" que cumplen las condiciones que los caracterizan y ante la ausencia de una disposición tributaria que exija un documento específico para soportar el desembolso de recursos con ocasión de la celebración de "contratos de aporte", en nuestra opinión, a efectos de soportar el correspondiente desembolso de recursos, el coparticipe podría emitir una certificación que dé cuenta de la recepción de los recursos y su destinación. Dicha certificación deberá ser firmada debidamente firmada por el representante o quien haga sus veces y el contador (si aplica).

Lo anterior a la luz de lo previsto en el artículo 18 del E.T que reglamenta los efectos fiscales de los mencionados contratos de colaboración empresarial, veamos:

> *"…Parágrafo 1o. En los contratos de colaboración empresarial el gestor,* ***representante o administrador del contrato deberá certificar y proporcionar a los partícipes****, consorciados, asociados o unidos temporalmente la información financiera y fiscal relacionada con el contrato. La certificación deberá estar firmada por el representante legal o quien haga sus veces y el contador público o revisor fiscal respectivo (…)".* (Subrayado y resaltado fuera del texto original).

En relación con la emisión de la certificación, se pronunció la DIAN a través del Concepto 10975 de 2018 señalando que:

> *"(…) nunca se ha reglamentado la periodicidad con que (sic) se debe expedir, por tanto, según las cláusulas del contrato de colaboración empresarial y los efectos tributarios que devienen del mismo acto frente a la realización de los ingresos, costos, gastos, activos, pasivos, pagos y abonos en cuenta, deberá entenderse que tal periodicidad corresponderá según su necesidad para cumplir con las obligaciones fiscales que establece la norma tributaria."* (Subrayado fuera del texto).

Así las cosas, reiteramos que en nuestra opinión el soporte del desembolso de recursos con ocasión de celebración de contratos de colaboración (que no configuren prestación de servicios o venta de bienes, independientemente de su denominación), sería el respectivo contrato de aporte y la certificación emitida por el coparticipe que señala el artículo 18 del E.T.

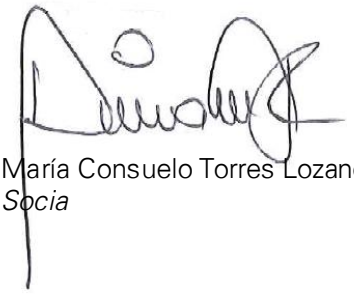
Cláusula de responsabilidad

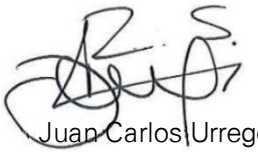
Es importante tener en cuenta que la presente opinión tributaria se ha basado en una razonable interpretación de las normas vigentes en la actualidad. Es posible que las autoridades de control no compartan nuestra opinión y se genere por ello una disparidad de criterios. En todo caso, consideramos que nuestra opinión tiene soporte legal para ser debatido ante las autoridades tributarias. En caso de presentarse algún cambio de legislación, será necesario efectuar nuevamente la consulta respectiva.

El texto de este documento se fundamenta en la consulta de tipo particular elevada a la Firma. Por lo tanto, no podrá ser reproducida total o parcialmente, sino con autorización del socio a cargo.

Cualquier aclaración sobre el tema analizado con gusto será suministrada.

Cordialmente,





María Consuelo Torres Lozano
Socia

Juan Carlos Urrego
Gerente Sénior