

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

**RAD: 906810**

100208221-1435

Bogotá, D.C. **05/10/2020**

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios Procedimiento tributario
Descriptores	Contratos de colaboración empresarial Régimen Especial Tributario ZESE Información exógena
Fuentes formales	Artículos 18, 21-1, 27, 28, 58, 59, 104, 105 del Estatuto Tributario. Artículos 1.2.1.23.2.5, 1.2.1.23.2.6 y 1.6.1.4.10 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016. Artículo 27 de la Resolución DIAN N° 000070 de 2019 Artículo 75 de la Resolución DIAN N° 000042 de 2020 Oficio DIAN N° 032759 de 2018 Oficio DIAN N° 906396 de 2020

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, 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 plantea una serie de inquietudes relacionadas con la figura de la unión temporal y el régimen especial en materia tributaria contemplado para las sociedades existentes y que se constituyan en la Zona Económica y Social Especial – ZESE, de que trata el artículo 268 de la Ley 1955 de 2019, las cuales se atenderán cada una a su turno:

- 1. Una unión temporal está integrada por cinco partícipes, de los cuales tres son sociedades que están en el proceso de acceder al régimen ZESE**

**¿El partícipe mayoritario de la unión temporal puede optar por asumir en su declaración de renta el 100% de los impuestos generados con ocasión de la figura colaborativa, así como aplicar la totalidad de las retenciones en la fuente practicadas sobre los pagos recibidos?**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

**¿Qué posición en materia de retención en la fuente debe adoptar el contratante de la unión temporal al momento del respectivo pago o abono en cuenta?**

**¿Se debe considerar individualmente la calidad de beneficiario del régimen ZESE que tenga cada uno de los partícipes de la unión temporal?**

Sea lo primero recordar que, de acuerdo con el artículo 18 del Estatuto Tributario, la unión temporal, en su calidad de contrato de colaboración empresarial, no es contribuyente del impuesto sobre la renta; esto por cuanto cada partícipe deberá declarar de manera independiente los activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones que le correspondan, de acuerdo con su participación. Por lo tanto, no es dable que el partícipe mayoritario acumule los anteriores conceptos, pues estaría actuando en contravía de la normativa tributaria vigente.

Ahora bien, el artículo 1.6.1.4.10 del Decreto 1625 de 2016 dispone que, sin perjuicio de la transparencia fiscal explicada en el párrafo anterior, las uniones temporales cuentan con las siguientes opciones para efectos del cumplimiento de la obligación de expedir factura: que lo hagan a nombre propio, con su propio NIT y en representación de sus miembros, o que cada uno de sus partícipes lo realice en forma separada o conjunta. Esto mismo es reiterado en el artículo 75 de la Resolución DIAN N° 000042 del 5 de mayo de 2020.

En este punto, conviene recalcar lo indicado en el Oficio N° 906396 del 23 de octubre de 2020:

*“(…) si quien presta el servicio o vende el bien es la Unión Temporal o Consorcio, es éste quien debe expedir la respectiva factura. Por su parte, si quien vende el bien o presta el servicio es cada uno de los miembros en forma separada, cada uno de ellos deberá facturar la respectiva operación y si lo hacen en forma conjunta, así mismo, en conjunto, deberán expedir la respectiva factura”.*

Cuando la facturación es realizada directamente por la unión temporal, el artículo 1.6.1.4.10 *ibídem* agrega que, además de cumplir los requisitos señalados en la normativa tributaria, se deberá señalar **“el porcentaje o valor del ingreso que corresponda a cada uno de los miembros del consorcio o unión temporal”** (resaltado fuera de texto) e indicar **“el nombre o razón social y el Número de Identificación Tributaria -NIT, de cada uno de ellos”**. En este sentido, **“quien efectúe el pago o abono en cuenta deberá practicar al consorcio o unión temporal la respectiva retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementarios, y corresponderá a cada uno de sus miembros asumir la retención en la fuente a prorrata de su participación en el ingreso facturado”** (resaltado fuera de texto).

En este evento, **“si el consorcio emite la factura cumpliendo los requisitos mencionados, es válida la retención en la fuente que le practique quien realiza el pago o abono en cuenta”**, tal y como se expresó en el Oficio N° 032759 del 10 de noviembre de 2018.

Por otra parte, si la factura es realizada por cada uno de los partícipes de la unión temporal en forma separada o conjunta, y teniendo en cuenta lo señalado en el artículo 1.2.1.23.2.6 del Decreto 1625 de 2016, sobre los pagos que se realicen a las sociedades contribuyentes del régimen ZESE, el agente de retención deberá practicar la respectiva retención en la fuente en la proporción del 0% o 50%, de conformidad con el artículo 1.2.1.23.2.5 *ibídem*.

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Para estos efectos, es importante recordar que, acorde con el citado artículo 1.2.1.23.2.6, las sociedades contribuyentes del régimen ZESE deberán indicar en la factura o documento equivalente el año gravable a partir del cual empezaron a aplicar el citado régimen y su fecha de constitución.

**2. Si durante el año gravable cambió el porcentaje de participación de los partícipes de la unión temporal ¿Cuál porcentaje se debe utilizar para efectos de la declaración de renta? ¿Con el que inició o con el que finalizó el año?**

El reconocimiento fiscal de los ingresos, costos y deducciones deberá realizarse por cada uno de los partícipes de la unión temporal atendiendo el porcentaje de participación aplicable al momento de su respectiva realización, en los términos de los artículos 21-1, 27, 28, 58, 59, 104 y 105 del Estatuto Tributario. Por su parte, el reconocimiento de los activos y pasivos se deberá realizar por cada uno, considerando el porcentaje de participación, y de conformidad con los artículos 261 y siguientes del Estatuto Tributario.

Lo anterior, desde luego, deberá estar soportado con la certificación que expida el representante o administrador del contrato de unión temporal que, acorde con el parágrafo 1° del artículo 18 *ibidem*, deberá estar firmada por el representante legal o quien haga sus veces y el contador público o revisor fiscal respectivo.

**3. Si durante el año gravable cambió el porcentaje de participación de los partícipes de la unión temporal ¿Cuál porcentaje se debe utilizar para efectos de la información exógena? ¿Con el que inició o con el que finalizó el año?**

Para estos efectos, se deberán atender las disposiciones de la Resolución DIAN N° 000070 del 28 de octubre de 2019, por la cual se establece el grupo de obligados a suministrar información tributaria a la DIAN por el año gravable 2020, y especialmente su artículo 27.

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](http://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,

**PABLO EMILIO MENDOZA VELILLA**  
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina  
Dirección de Gestión Jurídica  
UAE-DIAN  
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín  
Bogotá D.C.

Proyectó: Alfredo Ramírez Castañeda