

Subdirección de Normativa y Doctrina

RAD: 912396

100208192-225

Bogotá, D.C. **06/10/2021**

Tema: Procedimiento
Descriptores: Firma declaraciones tributarias por contador público
Fuentes formales: Estatuto Tributario, artículos 21-1, 368, 437, 602 y 606
Ley 1314 de 2009, artículo 4

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, la peticionaria solicita aclarar lo pertinente a la firma de declaraciones por contador público cuando el declarante es un consorcio, considerando que los consorcios no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y, en opinión de la consultante, no les sería aplicable la referencia a los topes de patrimonio bruto e ingresos brutos contenida en los artículos 602 y 606 del Estatuto Tributario.

Nótese que la peticionaria hace referencia a las declaraciones de retención en la fuente del impuesto sobre la renta, impuesto sobre las ventas- IVA e impuesto de industria y comercio- ICA. Al respecto, este Despacho señala que la respuesta se enfocará dentro de los impuestos de competencia de la DIAN, en este caso IVA y retención en la fuente por renta.

Así, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

Por expresa disposición legal los consorcios no son contribuyentes del impuesto sobre la renta (artículo 18 del Estatuto Tributario). Sin embargo, acorde con el artículo 66 de la Ley 488 de 1998, que adicionó con un inciso el artículo 437 del Estatuto Tributario, pueden ser responsables del impuesto sobre las ventas- IVA cuando en forma directa sean ellos quienes realicen actividades gravadas.

Subdirección de Normativa y Doctrina

Adicionalmente, de acuerdo con el artículo 368 del Estatuto Tributario los consorcios son agentes de retención. Por lo tanto, si realizan operaciones que estén sujetas a este mecanismo, deberán practicar las retenciones a las que haya lugar.

En relación con la obligatoriedad de presentar las declaraciones de IVA y retención en la fuente con la firma de contador público se tiene lo siguiente:

El artículo 602 del Estatuto Tributario establece:

“Art. 602. Contenido de la declaración bimestral de ventas. La declaración bimestral deberá contener:

(...)

6. La firma del revisor fiscal cuando se trate de responsables obligados a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener revisor fiscal.

Los demás responsables y agentes retenedores obligados a llevar libros de contabilidad, deberán presentar la declaración del impuesto sobre las ventas o la declaración mensual de retención en la fuente, según sea el caso, firmada por contador público, vinculado o no laboralmente a la empresa, cuando el patrimonio bruto del responsable o agente retenedor en el último día del año inmediatamente anterior o los ingresos brutos de dicho año, sean superiores a 100.000 UVT, o cuando la declaración del impuesto sobre las ventas presente un saldo a favor del responsable.

Para los efectos del presente numeral, deberá informarse en la declaración del impuesto sobre las ventas el nombre completo y número de matrícula del contador público o revisor fiscal que firma la declaración. (...). (Negrilla y subrayado fuera de texto).

Por su parte, el artículo 606 del Estatuto Tributario dispone:

“Art. 606. Contenido de la declaración de retención. La declaración de retención en la fuente deberá contener:

(...)

5. La firma del revisor fiscal cuando se trate de agentes retenedores obligados a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener Revisor Fiscal.

Los demás responsables y agentes retenedores obligados a llevar libros de contabilidad, deberán presentar la declaración del impuesto sobre las ventas o la declaración mensual de retención en la fuente, según sea el caso, firmada por contador público, vinculado o no laboralmente a la empresa, cuando el patrimonio bruto del responsable o agente retenedor en el último día del año inmediatamente anterior o los ingresos brutos de dicho año, sean superiores a 100.000 UVT.

Cuando se diere aplicación a lo dispuesto en el presente numeral, deberá informarse en la declaración de retenciones el nombre completo y número de matrícula del contador público o revisor fiscal que firma la declaración. (...). (Negrilla y subrayado fuera de texto).

Subdirección de Normativa y Doctrina

Como se puede ver, tanto el artículo 602 del Estatuto Tributario para efectos de la declaración de IVA, como el artículo 606 en relación con la declaración de retención en la fuente, exigen la firma por contador público cuando se trate de obligados a llevar contabilidad que, adicionalmente, superen los montos de ingresos o patrimonio bruto allí señalados.

En la doctrina de esta Entidad se ha indicado que los consorcios como responsables deberán llevar contabilidad con el lleno de los requisitos exigidos por las normas contables, así como cumplir con las obligaciones fiscales derivadas de tal condición (ver por ejemplo el Concepto 019718 de 1999). Adicionalmente, el Concepto 000381 de 2001 indicó que: “4. Respecto de la firma de la declaración tributaria, debe decirse que, si el consorcio opera directamente como responsable del IVA, la declaración deberá firmarla la persona que aparezca en el contrato como representante del consorcio. Asimismo, si el consorcio tiene revisor fiscal o se cumplen las circunstancias para que la declaración deba ser firmada por contador público, entonces también deberá llevar la firma de estas personas”. (Subrayado fuera de texto).

Es de resaltar que la obligación de llevar contabilidad no solo tiene sentido en el marco del impuesto sobre las ventas, sino que también permite al gestor, representante o administrador del contrato cumplir con la obligación de certificación de la información financiera y fiscal, que surge en virtud del artículo 18 del Estatuto Tributario:

“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.

(...)

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. (...) (Subrayado fuera de texto).

Nótese que frente a lo dispuesto en el artículo 18 del Estatuto Tributario y la obligación de certificar y de llevar contabilidad, este Despacho mediante Oficio 010795 del 8 de mayo de 2017 conceptuó:

Subdirección de Normativa y Doctrina

“[e]l caso concreto de la obligación que tiene el gestor, representante o administrador del contrato y el contador público o revisor fiscal para la expedición de la certificación de que trata el párrafo 1° del artículo 18 del Estatuto Tributario, lo cual es propio de los consorcios o uniones temporales, que al no ser estos contribuyentes de renta, se hace necesaria la expedición de la mencionada certificación para que los consorciados puedan declarar sus ingresos, costos, deducciones y demás aspectos relacionados dentro del período fiscal correspondiente, como lo son las retenciones y autorretenciones, entre otros aspectos, para lo cual deberá considerarse el contenido del concepto 030948 de octubre 26 de 1999 cuya copia se adjunta para mayor ilustración, y que en lo pertinente precisa:

(...)

De otra parte, los miembros del consorcio o de la unión temporal deben llevar contabilidad y declarar de manera independiente los ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo con su participación en los ingresos, costos y deducciones del consorcio o unión temporal, en lo que concierne al soporte de la contabilización respectiva y de la declaración de renta de los consorciados, cabe señalar la conveniencia que los consorcios lleven un registro contable de sus ingresos, costos y gastos generados en el desarrollo de los contratos. Esto con el fin de demostrar y facilitar el adecuado cumplimiento de las obligaciones impositivas sustanciales y formales a cargo de los consorciados contribuyentes del impuesto”.
(Resaltado fuera de texto).

En armonía con los Oficios antes citados, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública también ha conceptualizado que los consorcios y las uniones temporales deben llevar contabilidad en forma independiente de sus miembros. Esto pues, según el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, *“permite a los administradores y a los consorciados o miembros de la unión temporal conocer los resultados de la gestión, los resultados del contrato, la participación de los miembros en los ingresos, costos y gastos y en los derechos, obligaciones, activos, pasivos y/o contingencias”* (Concepto 724 del 15 de mayo de 2015).

Ahora, pese a que los consorcios no son contribuyentes del impuesto sobre la renta, se debe traer a colación lo establecido en el artículo 21-1 del Estatuto Tributario y lo expuesto en la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016, cuando establecen que la finalidad de dicha norma es adoptar una “conexión formal” entre la contabilidad financiera y la tributación, aplicando limitaciones y excepciones en los términos que establezca el Estatuto Tributario, así:

“ARTÍCULO 21-1. *Para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, en el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, los sujetos pasivos de este impuesto obligados a llevar contabilidad aplicarán los sistemas de reconocimientos y medición, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia, cuando la ley tributaria remita expresamente a ellas y en los casos en que esta no regule la materia. En todo caso, la ley tributaria puede disponer de forma expresa un tratamiento diferente, de conformidad con el artículo 4o de la Ley 1314 de 2009. (...).”*

Al respecto, este Despacho mediante Oficio 1649 (035394) del 26 de diciembre de 2018, y con fundamento en el artículo 21-1 *ibídem*, consideró que *“en donde existe una conexión formal de lo tributario con lo contable, es necesario que al revisar las diferentes formas de colaboración empresarial de que trata el artículo 18 del Estatuto Tributario, se cumplan las condiciones que establezca la técnica contable, respecto a su reconocimiento y medición, las cuales aplicando las*

Subdirección de Normativa y Doctrina

limitaciones y excepciones que establece las normas tributarias, darán como resultado la determinación de los ingresos, costos y deducciones fiscales, así como el tratamiento de los activos y pasivos según corresponda". (Subrayado fuera de texto)

Todo lo anterior permite concluir que, para efectos de cumplir con la obligación de suscribir las declaraciones de IVA y retención en la fuente por contador público, el consorcio debe observar los topes de ingresos y patrimonio brutos señalados en los artículos 602 y 606 del Estatuto Tributario, considerando la información contable del mismo.

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,

NICOLAS
BERNAL ABELLA

Firmado digitalmente por
NICOLAS BERNAL ABELLA
Fecha: 2021.10.01
18:34:52 -05'00'

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín.

Tel: 6079999 Ext: 904101

Bogotá D.C.

Proyectó: Aída Patricia Burbano Mora.

Revisó: Julián López A.