

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

RAD: 900915

100208221-0146

Bogotá, D.C. **05/02/2021**

Tema Impuesto sobre la renta y complementarios

Descriptorios Contratos de colaboración empresarial

Fuentes formales Artículos 18 del Estatuto Tributario.
Artículos 1º, 8º y 21 de la Ley 6 de 1975.

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, la peticionaria consulta: ¿Cuáles son las obligaciones tributarias que genera un contrato de aparcería?

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

1. Sobre el contrato de aparcería y las obligaciones involucradas

De acuerdo con el artículo 1º de la Ley 6 de 1975, mediante este contrato una parte (propietario) acuerda con otra (aparcerero) “explotar en mutua colaboración un fundo rural o una porción de éste con el fin de repartirse entre sí los frutos o utilidades que resulten de la explotación” (subrayado fuera de texto).

La citada disposición señala, asimismo, las obligaciones a las que se encuentran sujetas las partes intervinientes, así:

“1º. Son obligaciones del propietario:

a) Aportar en los plazos acordados las sumas de dinero necesarias para atender los gastos que demande la explotación, tales como compra de semillas, siembras y renovación de plantaciones, abonos, insecticidas, fungicidas, herramientas, utensilios de labranza, beneficio y transporte de los productos y contratación de mano de obra de terceros cuando sea indispensable. El suministro podrá también ser en especie cuando así lo convengan los contratantes.

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

b) Suministrar al aparcerero en calidad de anticipo, imputable a la parte que a éste le corresponda en el reparto de utilidades, sumas no inferiores al salario mínimo legal por cada día de trabajo en el cultivo y recolección de la cosecha. Si en ésta no se produjeren utilidades por causas no imputables al aparcerero, el anticipo recibido por éste, no estará sujeto a devolución. En ningún caso dicha remuneración configurará contrato de trabajo entre las partes.

Adicionalmente, el artículo 2.14.5.3.1 del Decreto 1071 de 2015 establece, como una de las obligaciones de la parte que suministra la parcela, “Remunerar al aparcerero, con sujeción a las normas sobre el salario mínimo legal, los servicios personales que este preste a quien suministra la parcela, diferentes a los que correspondan a la ejecución del contrato a que se refiere el presente título.”

Respecto al aparcerero, la Ley 6 de 1975 señala:

2º. *Son obligaciones del aparcerero:*

a) *Adelantar personalmente las labores de cultivo del fundo, además de las propias de dirección, administración, conservación y manejo de las plantaciones y productos.*

b) *Observar en la explotación las normas y prácticas sobre conservación de los recursos naturales renovables.” (subrayado fuera del texto).*

El artículo 8º *ibídem* señala por su parte:

“Artículo 8º. Para la distribución de utilidades entre el propietario y el aparcerero, se seguirá el siguiente procedimiento: del precio de la cosecha, cuando hubiere sido vendida, o del valor asignado a la misma, cuando se distribuya en especie, se deducirá en primer término a favor del aparcerero, lo que éste hubiere invertido en insumos, y mano de obra de terceros, y luego a favor del propietario, los jornales que éste hubiere pagado al aparcerero y a terceros, y, en general, los gastos efectuados de acuerdo con el numeral 1) del artículo 1º. El remanente, si lo hubiere, se distribuirá entre el propietario y el aparcerero conforme a los porcentajes que al efecto señale el Ministerio de Agricultura mediante resoluciones periódicas de carácter general (...)” (subrayado fuera de texto).

Por último, vale la pena destacar el artículo 21 de la misma Ley, el cual señala que, salvo lo dispuesto en el artículo 2º *ibídem* – esto es, que el aparcerero podrá participar en los gastos que demande la explotación previa autorización – “el aparcerero no podrá renunciar a los derechos que en su favor consagra la presente Ley, ni estipular, en contra del mínimo de derechos que en su favor se establecen” (subrayado fuera de texto).

2. Caracterización del contrato de aparcería para efectos tributarios

2.1. Aspectos y requisitos generales de los contratos de colaboración empresarial

Los contratos de colaboración empresarial son aquellos mediante los cuales una pluralidad de sujetos aúna esfuerzos para desarrollar una actividad económica conjunta, compartiendo las decisiones relacionadas con la misma; en este sentido, cada uno de sus integrantes realiza aportes, asume riesgos y participa en las utilidades o pérdidas del negocio. Debe anotarse igualmente que, a diferencia del contrato de sociedad, la figura de la colaboración empresarial no crea una persona jurídica distinta de los integrantes.

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Dentro del género de los contratos de colaboración empresarial, las especies más comunes son: 1) consorcios, 2) uniones temporales y 3) cuentas en participación. Además de estos, también se encuentran los *joint ventures*.

Teniendo en cuenta el anterior contexto y pasando al ámbito tributario, el artículo 18 del Estatuto Tributario determina ciertas obligaciones para las partes que han celebrado un contrato de colaboración empresarial, como son, entre otras: (1) declarar de manera independiente los activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones de acuerdo con la participación en los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos incurridos en desarrollo del contrato, también conocido como el sistema línea a línea, y (2) llevar un registro sobre las actividades desarrolladas en virtud del contrato que permita verificar los ingresos, costos y gastos incurridos en desarrollo del mismo.

Adicionalmente, es preciso señalar que, de conformidad con el inciso 3° del artículo 18 *ibídem*, todas aquellas 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”* (subrayado fuera de texto) y, por lo tanto, *“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”* (subrayado fuera de texto), con los consecuentes efectos tributarios en materia del IVA, retenciones en la fuente, etc.

Frente a la definición del término “rendimiento garantizado”, en Oficio 007397 del 31 de marzo de 2017, este Despacho señaló que corresponde a *“un pago fijo que recibe cualquiera de las partes, independiente de las utilidades o pérdidas que se generen en el desarrollo del mismo”* (subrayado fuera de texto); en otras palabras, implica la percepción de un ingreso por alguna de las partes del contrato de colaboración empresarial sin consideración al éxito o fracaso del negocio emprendido.

2.2. Revisión del contrato de aparcería a la luz del artículo 18 del Estatuto Tributario

En principio, puede afirmarse que el contrato de aparcería es un contrato de colaboración empresarial y, por ende, las partes deben 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 de dicho contrato.

Incluso el artículo 1.2.1.18.11 del Decreto 1625 de 2016 consagra una redacción “similar” respecto a estos contratos, en el sentido de establecer que *“En los contratos de aparcería o cualesquiera otros similares, de acuerdo con los cuales dos (2) o más personas se distribuyen los productos obtenidos de la tierra poseída por cualquiera de ellas, las utilidades obtenidas en el negocio formarán parte de la renta bruta de los partícipes en la proporción que conste en los respectivos contratos o en las respectivas declaraciones de renta. En defecto de tales indicaciones la distribución se hará por partes iguales.*

Si a la liquidación del negocio se distribuyeren productos en especie, estos conservarán el precio de costo correspondiente al negocio, respecto de los partícipes.”

La anterior disposición del Decreto 1625 de 2016 corresponde al artículo 50 del Decreto 187 de 1975 y, por supuesto, debe ser interpretada de conformidad con los cambios introducidos por la Ley 1819 de 2016 al artículo 18 del Estatuto Tributario. Entre otros, este Despacho encuentra que, para efectos tributarios, algunas de las prestaciones realizadas por las partes del contrato de aparcería, califican como un rendimiento garantizado, lo que obliga a que sean tratadas individualmente como la prestación de un servicio.

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

En efecto, aunque existe una mutua colaboración para la explotación de un predio rural (o parte del mismo), para lo cual tanto el propietario como el aparcerero realizan diferentes aportes (cfr. artículo 1° de la Ley 6 de 1975), y las utilidades que pueda producir el negocio son distribuidas entre las partes atendiendo unos porcentajes (cfr. artículo 8° *ibídem*), la misma ley se encarga de establecer un rendimiento garantizado a favor del aparcerero que – de hecho – es irrenunciable (cfr. artículos 1° y 21 *ibídem*); a saber, el anticipo, que en ningún caso podrá ser inferior al salario mínimo legal por cada día de trabajo en el cultivo y recolección de la cosecha y que no será objeto de devolución si el contrato no genera utilidades por causas no imputables al aparcerero.

Del mismo modo, se puede predicar que existe un rendimiento garantizado respecto a los servicios personales que preste el aparcerero a quien suministra la parcela en desarrollo del contrato y que impliquen un pago fijo para el primero.

Respecto de los demás aportes que se realicen en ejecución del contrato de aparcería, se deberá atender lo consagrado en el artículo 18 del Estatuto Tributario, tal y como se explicó en el punto 2.1. Lo anterior sin perjuicio de las implicaciones tributarias cuando exista una relación laboral entre las partes.

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,

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: Catalina María García
Revisó: Hernán Sánchez Castillo y Alfredo Ramírez Castañeda