Superintendencia de Sociedades

SUPERSOCIEDADES - BOGOTA
Radicación: 2009-01-375935
NIT:899999086 RESPONDA A ESTE NUMERO
Exp: 36241
Soc: SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES
Remite: 115-INVESTIGACION Y REGULACI
Trm: 1013-ACTO ADMINISTRATIVO EXTERN
Folios: 12 Anexos: NO SALIDA
Fecha: 2009/12/23 Hora: 13:48:35
Número: 115-000006 CIRCULAR EXTERNA

CIRCULAR EXTERNA

Señores
ADMINISTRADORES, REVISORES FISCALES Y PROFESIONALES DE LA CONTADURÍA PÚBLICA DE LOS ENTES ECONÓMICOS SOMETIDOS A INSPECCIÓN, VIGILANCIA Y/O CONTROL DE LA SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES.

REFERENCIA: CONTRATOS DE COLABORACIÓN

1. AMBITO DE APLICACIÓN

La Superintendencia de Sociedades, en ejercicio de sus facultades legales, con fundamento en el marco legal vigente, imparte a los entes económicos sujetos a su supervisión, las siguientes instrucciones relacionadas con el procedimiento contable para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de las operaciones económicas derivadas de la celebración de *contratos de colaboración*, también denominados *acuerdos conjuntos,* bajo las modalidades de Consorcios, Uniones Temporales, Cuentas en Participación y Contratos de Administración Delegada celebrados entre particulares o entre éstos y el Estado.

2. CONSORCIOS Y UNIONES TEMPORALES

2.1. Marco Legal

El Decreto 2649 de 1993 por el cual se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, no se refiere específicamente al reconocimiento, medición, clasificación, presentación y revelación de los hechos económicos y operaciones realizadas a través de consorcios y uniones temporales, por lo tanto es necesario recurrir a otras normas legales y conceptos emitidos por diferentes autoridades que se han ocupado de este tipo de operaciones.

Al respecto esta Superintendencia ha considerado que el consorcio empresarial y la unión temporal, son figuras en virtud de la cuales, varias personas naturales o jurídicas, unen sus esfuerzos, conocimientos, capacidad técnica y científica para la gestión de intereses comunes recíprocos, y aunque parte 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 y asumiendo un grado de responsabilidad solidaria en cumplimiento de las obligaciones contractuales.

Por su parte, el artículo 7° de la Ley 80 de 1993 por la cual se expidió el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, definió los consorcios y las uniones temporales para los efectos allí contenidos, así:

> "***Consorcio:*** *Cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente por todas y cada una de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato. En consecuencia, las actuaciones, hechos y omisiones que se presenten en desarrollo de la propuesta y del contrato, afectarán a todos los miembros que lo conforman".*
>
> "***Unión Temporal:*** *Cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente por el cumplimiento total de la propuesta y del objeto contratado, pero las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato se impondrán de acuerdo con la participación en la ejecución de cada uno de los miembros de la unión temporal".*

El Estatuto Tributario, se refiere a los consorcios y uniones temporales en los siguientes términos:

> -Art. 18 (modificado por el artículo 61 de la Ley 223 de 1995): *"Los Consorcios y las Uniones Temporales no son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta. Los miembros del Consorcio o la Unión Temporal, deberán llevar en su 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".*
>
> -Art. 368 (modificado por el artículo 115 de la Ley 488 de 1998): *"...son agentes de retención o de percepción, ...los consorcios, ..., las uniones temporales y las demás personas naturales o jurídicas, sucesiones ilíquidas y sociedades de hecho, que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente"*
>
> -Art. 437 (adicionado por artículo 66 de la Ley 488 de 1998): *"...los consorcios y uniones temporales son responsables del impuesto a las ventas, cuando en forma directa sean ellos quienes realicen actividades gravadas".*

El artículo 33 del Decreto Reglamentario 836 del 26 de marzo de 1991, con referencia a la determinación de la renta gravable de los consorciados, expresó:

"...A partir del año gravable 1991, para determinar la renta gravable de los miembros del consorcio, se podrá optar por una de las siguientes alternativas:

1. Los miembros del consorcio deberán llevar en su 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.

2. El consorcio contabilizará los ingresos, costos y deducciones que se deriven del respectivo contrato, e informará la parte que le corresponda a los miembros del consorcio en dichos valores, con el fin de que éstos los contabilicen e incorporen a su declaración de renta".

2.2. Aspectos Generales

Con base en la normatividad contenida en el marco legal referido en el punto anterior, se concluye que el consorcio es un contrato de colaboración mediante el cual, las partes unen sus esfuerzos y recursos para la celebración y ejecución de contratos y responden solidariamente por todas las obligaciones que asuma el consorcio.

En cuanto a las uniones temporales, son consideradas un acuerdo entre partes que unen sus esfuerzos y recursos para la celebración y ejecución de contratos, lo que hace que la existencia de la figura sea temporal (mientras dure el contrato). En este caso las partes responden solidariamente por el cumplimiento de la propuesta y del objeto contratado, pero no por las sanciones que se deriven de su incumplimiento, las cuales se impondrán de acuerdo con la responsabilidad o la participación de cada miembro de la unión temporal.

La conformación de un consorcio o de una unión temporal, no trae a la vida jurídica un nuevo ente diferente de quienes lo suscriben, entre otros aspectos, por cuanto no constituye una sociedad al no cumplir con los requisitos legales y formales previstos en la Legislación Mercantil. Tampoco son considerados sociedades irregulares (artículo 500 del Código de Comercio), sociedades de hecho (arts. 98 y 499 ibídem), ni cuentas en participación (Art. 507 y siguientes ejusdem).

2.2.1 Clases de Acuerdos

En los consorcios y en las uniones temporales, como en otras formas de contratos de colaboración, se pueden pactar diferentes formas y estructuras dependiendo de los derechos y obligaciones que surgen del acuerdo contractual. El presente punto se refiere a tres clases de participación en estos tipos de asociación: 1) Operaciones Conjuntas; 2) Activos Conjuntos, y 3) Empresas Conjuntas.

2.2.1.1. Operaciones Conjuntas

Una operación conjunta es un acuerdo que implica el uso de activos y otros recursos de los partícipes, destinados a realizar una actividad comercial o empresarial, como es el caso de fabricar y vender productos.

Cada uno de los partícipes utiliza sus propios bienes, tales como propiedades, planta y equipo e inventarios. También asume sus propias obligaciones e incurre en costos y gastos. El acuerdo contractual establece las bases sobre las cuales son distribuidos entre los partícipes los ingresos de la operación y los costos y gastos incurridos en común.

2.2.1.2. Activos Conjuntos

Es un contrato de colaboración mediante el cual, cada uno de los partícipes tiene derechos sobre los bienes adquiridos en común y, a menudo, tienen la propiedad conjunta. Cada participe reconoce la parte convenida de los costos y gastos realizados para operar el activo y de los beneficios económicos generados. Los partícipes podrían verse obligados, ya sea individual o conjuntamente, a pagar las obligaciones y los gastos que se deriven del acuerdo de colaboración.

Los derechos del participe sobre una parte del activo conjunto podrían ser demostrados, entre otras situaciones, cuando:

a) Tiene el derecho a vender su participación en el activo.

b) Tiene el derecho para usar el activo para sus propios fines durante una parte o la totalidad de su vida útil.

c) Tiene el derecho a hipotecar sus participaciones en el activo para respaldar su propia financiación.

d) Aparece como propietario de los activos, cuando la titularidad del bien se encuentre sujeta a registro.

e) Está contractualmente obligado a pagar su parte del costo de los activos conjuntos y, por consiguiente, tiene los derechos contractuales sobre esta parte de los activos.

2.2.1.3 Empresa conjunta

Una empresa es controlada en forma conjunta, cuando la asociación se realiza a través de la constitución de un ente económico independiente de los partícipes, en cuyo caso éstos ejercen un control conjunto, por lo cual, no tienen derechos sobre

los activos individuales, ni sobre las obligaciones originadas por gastos del negocio. En su lugar, cada participe tiene derecho a una parte de los resultados de las actividades.

En lo relacionado con este tipo de asociación y cuando se trate de inversiones en sociedades formalmente establecidas, se aplicará lo expuesto en la circular 06-11 de 2005 expedida conjuntamente por esta Superintendencia y la Superintendencia de Valores (hoy Superintendencia Financiera de Colombia).

2.3 Aspectos Técnico - Contables

Los partícipes en estos acuerdos de colaboración deben reconocer en su contabilidad los derechos y obligaciones contractuales con base en el contrato, teniendo en cuenta los parámetros contenidos en la presente circular.

Atendiendo lo previsto en el decreto 2649 de 1993, particularmente, lo contenido en el artículo 34 y siguientes sobre los elementos de los estados financieros, cuando el contrato de colaboración se adelante mediante la utilización de maquinaria, equipo, inventarios, y demás recursos sin que haya de por medio la creación de una empresa con las formalidades legales, para la identificación, reconocimiento, presentación y revelación se procederá como se indica a continuación:

2.3.1 Operación Conjunta

El participe debe reconocer en su contabilidad de acuerdo con la naturaleza de las cuentas, los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos que le correspondan, de acuerdo con las normas generales y técnicas y de revelación que resulten aplicables.

No obstante lo expuesto, en desarrollo de contratos de asociación y participación de riesgo que celebren entes económicos con la Nación para la exploración y explotación de recursos naturales renovables y no renovables denominados "Operación Conjunta", procederán conforme a lo dispuesto en las descripciones y dinámicas de las cuentas 1332 y 2820 del Plan Único de Cuentas contenido en el Decreto 2650 de 1993.

2.3.2 Activos Conjuntos

Cada participe debe reconocer en su contabilidad, además de sus propios activos, pasivos, ingresos, costos y gastos, aquellos que se deriven del acuerdo contractual, presentando en sus estados financieros la porción que le corresponda

de los activos conjuntos, de los pasivos en que haya incurrido conjuntamente con los otros partícipes, su participación en los ingresos derivados de la operación, así como los costos y gastos en que haya incurrido en relación con su participación en el acuerdo conjunto.

2.4 Revelaciones

Además de las revelaciones a que hubiere lugar conforme a las normas legales, los partícipes deberán indicar en notas a los estados financieros, sobre cada uno de los contratos vigentes o celebrados durante el periodo objeto de reporte, por lo menos lo siguiente:

a) Identificación del contrato de colaboración en el que participa.

b) Clase de acuerdo.

c) Una descripción de la naturaleza y extensión de sus operaciones conducidas a través del acuerdo de operación conjunta o activos conjuntos.

d) Duración

e) Nombre o razón social de los partícipes con el respectivo porcentaje de participación.

f) Para cada acuerdo que resulte material considerado individualmente, y de manera total para todos los demás, un resumen de la información financiera, incluyendo entre otros aspectos, la participación en cada uno de los siguientes conceptos:
   1. Activos (disponible, deudores, inventarios, propiedades, planta y equipo, etc.)
   2. Pasivos (obligaciones financieras, proveedores, cuentas por pagar, etc.)
   3. Ingresos, costos y gastos.
   4. Resultados del período.

g) Para Detalle de los pasivos contingentes incurridos conjuntamente con los demás partícipes.

3. CUENTAS EN PARTICIPACIÓN

3.1 Marco legal

El Título X del Código de Comercio regula las cuentas en participación, señalando entre otros aspectos lo siguiente:

"Artículo 507. La participación es un contrato por el cual dos o más personas que tienen la calidad de comerciantes toman interés en una o varias operaciones mercantiles determinadas, que deberá ejecutar uno de ellos en su solo nombre y bajo su crédito personal, con cargo de rendir cuenta y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida."

"Artículo 509. La participación no constituirá una persona jurídica y por tanto carecerá de nombre, patrimonio social y domicilio. Su formación, modificación, disolución y liquidación podrán ser establecidas con los libros, correspondencia, testigos o cualquiera otra prueba legal."

"Artículo 514. "En lo no previsto en el contrato de participación para regular las relaciones de los partícipes, tanto durante la asociación como a la liquidación del negocio o negocios, se aplicarán las reglas previstas en este Código para la sociedad en comandita simple y, en cuanto éstas resulten insuficientes, las generales del Título Primero de este mismo Libro".

El Plan Único de Cuentas para Comerciantes, contenido en el Decreto 2650 de 1993, estableció los parámetros que deben ser observados para el reconocimiento contable de los contratos de cuentas en participación y su presentación en los estados financieros, por parte de aquellos entes económicos que celebren este tipo de operaciones.

3.2 Aspectos Generales

En desarrollo de este contrato al no implicar la creación de un nuevo ente jurídico distinto de las partes que lo suscriben, no se conforma un patrimonio independiente. El participe gestor del negocio actúa como su representante y por ende, administrador del mismo, reputado ante terceros como único dueño, por lo tanto habrá para él una responsabilidad ilimitada.

3.3 Aspectos Técnico - Contables

En materia contable, los derechos y obligaciones derivados de la operación comercial adelantada bajo la modalidad del contrato de cuentas en participación, así como sus ingresos, costos y gastos, son en realidad un negocio que debe reconocer el gestor en cuentas de orden conforme a lo dispuesto en el Decreto 2650 de 1993 (Plan Único de Cuentas), no obstante que ante terceros, el sea reputado como único dueño.

3.3.1 Partícipe Gestor

En los registros contables del participe gestor, se integran los bienes aportados del mismo participe gestor y de los inactivos. El registro se efectuará en cuentas de orden a nivel de subcuenta y auxiliares de acuerdo con las necesidades de información.

En desarrollo del contrato de cuentas en participación y teniendo en cuenta el procedimiento establecido en el Decreto 2650 de 1993 el participe gestor realizará los siguientes registros, según le corresponda:

a) Los aportes del partícipe gestor se registran por su costo en libros en la cuenta 1260 – Cuentas en Participación, con abono a la cuenta de efectivo o la que corresponda según la naturaleza del activo aportado.

   Simultáneamente integra tales valores a las cuentas de orden (cuenta 9135, Cuentas en Participación del Plan Único de Cuentas con cargo a los respectivos rubros por contra del Grupo 94 Responsabilidades Contingentes por el contrario (DB)).

b) El valor de los bienes aportados por los partícipes inactivos se registran en cuentas de orden según su naturaleza en tantos rubros como sean necesarios (Efectivo, inventarios propiedades, planta y equipo, etc.).

c) Registra en cuentas de orden los bienes adquiridos, las obligaciones asumidas, así como los ingresos, costos y gastos incurridos en desarrollo del objeto contractual utilizando para ello la cuenta 9135 del Plan Único de Cuentas con cargo a los respectivos rubros por el contrario del Grupo 94.

d) Para establecer el resultado en la liquidación parcial o total del contrato, se saldan las cuentas de ingresos costos y gastos contra una cuenta de resultado dentro de las mismas cuentas de orden (utilidad 9135 crédito, o pérdida 94 débito).

e) La utilidad se distribuirá entre los partícipes, mediante el traslado a la cuenta respectiva del grupo 41 las que le corresponden a participe gestor, y 2840 – Cuentas en participación las que le corresponden al participe inactivo.

3.3.2 Partícipe Inactivo

Los registros se efectúan conforme a lo previsto en el Plan Único de Cuentas contenido en el Decreto 2650 de 1993, como se indica a continuación:

a) El aporte realizado se reconoce en la cuenta 1260 – Cuentas en Participación, con abono a la cuenta que corresponda según la naturaleza del activo entregado.

b) En desarrollo de las cláusulas contractuales, reconocerá la utilidad como un aumento del activo (efectivo, cuenta por cobrar), con abono a la cuenta de ingresos respectiva.

c) En la liquidación del contrato de cuenta en participación, registra el ingreso de los bienes restituidos conforme a la naturaleza de sus cuentas, saldando la cuenta 1260 – Cuentas en participación.

3.4 Revelaciones

Además de las revelaciones a que hubiere lugar conforme a las normas legales, los partícipes deberán indicar en notas a los estados financieros sobre cada uno de los contratos vigentes o celebrados durante el periodo objeto de reporte, por lo menos lo siguiente:

a) Duración del contrato

b) Una descripción de la naturaleza y extensión de sus operaciones conducidas a través del contrato.

c) Para cada acuerdo que resulte material considerado individualmente, y de manera total para todos los demás, un resumen de la información financiera, incluyendo entre otros aspectos, la participación en cada uno de los siguientes conceptos:

1. Derechos
2. Obligaciones
3. Ingresos, costos y gastos.
4. Resultados de la liquidación parcial o total del contrato.

4. CONTRATOS DE ADMINISTRACIÓN DELEGADA

4.1 Marco Legal

El Código Civil en el Libro Cuarto contiene la regulación sobre obligaciones en general y contratos y su Título XXVIII, se refiere a los contratos de mandato (artículos 2142 a 2199), aplicables para los Contratos de Administración Delegada en lo pertinente.

4.2 Aspectos Generales

Para los efectos de la presente circular, se entiende por contrato de administración aquel que se ejecuta por cuenta y riesgo de la persona natural o jurídica que contrata la obra y en el cual, el contratista es un delegado o representante de aquélla. En este tipo de contratos, el contratista recibe los honorarios pactados de antemano, sea una suma fija o en proporción al presupuesto o al valor real de la obra.

El contrato de administración delegada, se considera como un contrato en la modalidad de mandato, mediante el cual, un contratante encarga la ejecución de la actividad que es objeto del contrato, a un contratista bajo una remuneración y sin subordinación, en ejercicio de la autonomía de la voluntad.

El contratista presta un servicio al contratante, es decir, ejecuta el objeto contratado en su calidad de administrador, que bien puede ser la ejecución de una obra de construcción, reparaciones, adquisición de productos, etc., incurriendo en costos y gastos que le impone llevar un control completo de la operación.

También debe el contratista delegado manejar recursos recibidos a título de administración, cancelar los valores acordados, y en fin cumplir con todas aquellas cláusulas contractuales. Por ello, el contrato puede autorizar pagos y contrataciones por cuenta y a nombre del propietario, o preveer la subcontratación con terceros en cabeza del administrador delegado. Igualmente las partes pueden acordar la remuneración del contratista como honorarios, o como porcentaje de gastos o de ingresos.

4.3 Aspectos Técnico - Contables

En los contratos de administración delegada, el contratante debe registrar en su contabilidad los derechos, obligaciones, ingresos, costos y gastos en que incurre el administrador delegado en la ejecución del contrato. Para ello el contratista debe suministrar la información completa y oportuna para el efecto, para que la sociedad contratante lleve sus registros, comprobantes y documentos en los términos previstos en el Decreto 2649 de 1993 y demás normas modificatorias y complementarias.

En la ejecución del contrato de administración delegada y conforme a lo previsto en el Plan Único de Cuentas para comerciantes contenido en el Decreto 2650 de 1993, los registros contables se realizan así:

4.3.1 Contratista (administrador delegado)

La descripción de la cuenta 9130 expresa: *Registra el valor de las obligaciones, que se derivan en desarrollo de contratos de construcción suscritos bajo la modalidad de administración delegada.*

El valor de los bienes, producto del contrato en mención, representados en las construcciones en curso, se registrarán como contrapartida en la respectiva cuenta del grupo 94 -Responsabilidades Contingentes por Contra-.

Los ingresos por honorarios a favor del ente económico por la administración de la respectiva obra, los registrará en la cuenta 4130.

Con base en lo expuesto, la sociedad contratista realizará los siguientes registros:

a) Los recursos recibidos del contratante, así como las erogaciones incurridas en desarrollo de la operación contratada, se registran en la cuenta del Grupo 94 con cargo a la cuenta 9130 – Contratos de Administración Delegada, del Plan Único de Cuentas).

b) Los honorarios por los servicios prestados los registrará en la cuenta del activo según su naturaleza (Efectivo, cuentas por cobrar) contra la cuenta de ingresos 4130 -Construcción-.

4.3.2 Contratante

La sociedad contratante deberá llevar en su contabilidad, todas las operaciones realizadas como consecuencia de la ejecución del contrato de administración delegada (bienes, derechos, obligaciones, ingresos, costos y gastos), como si los estuviera realizando en forma directa. Para ello deberá contar con los reportes y entrega de la información por parte del administrador delegado.

4.4 Revelaciones

Además de las revelaciones a que hubiere lugar conforme a las normas legales, quienes suscriban y ejecuten contratos de administración delegada, deberán indicar en notas a los estados financieros sobre cada uno de los contratos vigentes o celebrados durante el periodo objeto de reporte, por lo menos lo siguiente:

Contratista (administrador delegado)

a) Duración del contrato

b) Una descripción de la naturaleza y extensión de sus operaciones conducidas a través del contrato.

c) Nombre o razón social del contratante

d) Ingresos percibidos por honorarios

e) Avance de la obra en términos porcentuales

f) Detalle y cuantía de los principales rubros reconocidos en cuentas de orden

Contratante

a) Duración del contrato

b) Una descripción de la naturaleza y extensión de sus operaciones conducidas a través del contrato.

c) Nombre o razón social del contratista

5. VIGENCIA

La presente circular rige a partir de la fecha de su publicación.

PUBLÍQUESE Y CÚMPLASE,

Cordialmente,

HERNANDO RUÍZ LÓPEZ
Superintendente de Sociedades

NIT: 899999086
Cod. Tram: 1013
Cod. Dep. 115
Folios 12
Cod. Fun: M8091