



www.dian.gov.co

Prosperidad
para todos

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C. 12 de febrero de 2013

2013 FEB 12 A 10:01

007795

100208221-0057

Señor

NILSON GIOVANNY MORENO LOPEZAvenida Calle 72 No. 6- 30, Piso 13 Edf. Fernando Mazuera
Bogotá

Ref: Radicado 96408 del 11/12/2012

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptores	Rentas Exentas por Servicios Hoteleros
Fuentes formales	Numerales 3° y 4° del Artículo 207-2 del Estatuto Tributario y Decretos 2755 de 2003 y 920 de 2009

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa No. 000006 de 2009, este despacho está facultado para absolver en sentido general, las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Solicita en el escrito de la referencia, se aclare la doctrina contenida en el Oficio 002100 del 11 de Noviembre de 2008, ratificado por el N°. 032852 del 10 de Mayo de 2010, en el sentido de precisar que procede la exención del impuesto sobre la renta, consagrada en los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario, para el socio gestor en los contratos de cuentas en participación, por la prestación de servicios hoteleros.

Ante todo hay que señalar que el Oficio No 002100 al que se refiere el consultante fue expedido el día 11 de Noviembre de 2011 y no como se cita en el escrito.

Ahora bien, considera esta Oficina, que la interpretación contenida en los oficios citados respecto de las modalidades a través de las cuales se pueden ejercer las actividades económicas y particularmente, la prestación de servicios hoteleros en los supuestos de los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario, es clara en cuanto a a los contratos de cuentas en participación, para el efecto es importante citar algunos de los apartes de los referidos pronunciamientos:

Otra modalidad utilizada por los inversionistas para el ejercicio de su actividad económica directamente y por ende sin intermediación, es el en "asociación", con el fin de adelantar proyectos que requieren aunar capitales, conocimientos tecnológicos y esfuerzos temporales propios del desarrollo en determinadas actividades, mediante

la utilización de contratos de cuentas en participación, de Riesgo Compartido o Joint Venture así como consorcios y uniones temporales, casos en los cuales, si bien estas formas de colaboración empresarial en sí mismas no tienen el carácter de sujetos pasivos del impuesto, si la tienen las partes contratantes o asociadas en quienes se concretan tanto las obligaciones sustanciales y formales como los beneficios tributarios. De lo anterior puede concluirse igualmente, que en estos casos la exención del impuesto sobre la renta relativa a los ingresos percibidos por concepto de prestación de servicios hoteleros en nuevos hoteles o en hoteles que se remodelen y/o amplíen, procede también cuando la inversión sea efectuada utilizando contratos de Cuentas en Participación, contratos de Riesgo Compartido o Joint Venture, Consorcios y Uniones Temporales, casos en los cuales la exención procederá en cabeza de las partes o de los miembros de la asociación respecto de la renta que perciban de acuerdo con su participación en el contrato que corresponda, siempre y cuando el servicio hotelero se preste por las partes intervinientes en los contratos o por los miembros de los consorcios y uniones temporales, o por los mandatarios de éstos para la prestación de dichos servicios ...".

Lo anterior debe considerarse en contexto con la naturaleza del contrato de cuentas en participación y su tratamiento fiscal, así entre otros en el Oficio 41483 de julio 6 de 2004 se precisa en cuanto al tratamiento fiscal de este tipo de contratos:

"
(.....)

Conforme con el artículo 507 del Código de Comercio: "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."

El artículo 509 ibídem expresa: "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."

Y el artículo 510 agrega: "El gestor será reputado único dueño del negocio en las relaciones externas de la participación. Los terceros solamente tendrán acción contra el administrador, del mismo modo que los partícipes inactivos carecerán de ella contra los terceros."

El tratadista de Derecho Comercial, José Ignacio Narváez, al referirse a las características de este contrato dice:

El gestor ha de ser siempre uno de los socios (art 507). Dicho gestor maneja los aportes, administra los bienes que adquiera en desarrollo del objeto social, celebra y ejecuta el negocio u operaciones para los cuales se ha formado, en su solo nombre y bajo su crédito personal y en las relaciones con terceros se reputa único dueño del negocio. Los derechos son adquiridos en su favor y las obligaciones las contrae a su exclusivo cargo. Su responsabilidad es ilimitada y los terceros adquieren derechos y asumen obligaciones sólo respecto del gestor. Los socios inactivos aportan dinero u otros bienes apreciables en dinero y limitan su riesgo al valor de la respectiva aportación. No administran ni actúan ante terceros, participan en las ganancias o pérdidas en la proporción convenida y en cualquier tiempo pueden ejercer el derecho de inspección sobre los papeles y documentos, así como exigirle al gestor que les rinda cuentas de su gestión. (Derecho Mercantil Colombiano, Tipos de Sociedad, Ed, Legis, Bogotá, 2002)

De acuerdo con lo expuesto, las cuentas en participación constituye un contrato de colaboración de carácter privado, suscrito entre dos o más personas naturales o jurídicas, una de las cuales asume el papel de gestor y es quien realiza por su cuenta y riesgo el negocio convenido y por tanto la única persona visible ante terceros.

Desde el punto de vista fiscal, la Administración Tributaria es un tercero más y por tanto no ajeno a la regla comercial.

El artículo 2° del Estatuto Tributario, dice que son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial. Como se ha visto, en esta clase de contrato es el gestor quien realiza a su nombre, por su cuenta y riesgo el negocio convenido, por tanto es quien adquiere la calidad de sujeto pasivo de las obligaciones tributarias derivadas de tales hechos.

Este precepto, trae las siguientes consecuencias fiscales tanto desde el punto de vista de las obligaciones sustanciales como formales para el gestor:

1. Los ingresos provenientes de las cuentas en participación deben ser contabilizados en su totalidad por el socio gestor. En concepto 047370 de julio 30 de 2002, a propósito de una consulta sobre la información que deben reportar los socios gestores, se hace claridad sobre la contabilización de los ingresos de una sociedad accidental o también llamadas cuentas en participación. Es de reiterar que el socio gestor debe registrar en la declaración de renta, tanto sus ingresos propios como los ingresos totales obtenidos por la explotación de las cuentas en participación. En cambio el socio oculto, declarará junto a sus propios ingresos, únicamente la utilidad que le corresponda según lo acordado en el contrato.

Como consecuencia de lo anterior, en lo que respecta a costos y deducciones relacionados con la explotación del contrato de cuentas en participación, estos conceptos sólo podrán ser solicitados por el socio gestor. A su vez, el pago de las utilidades a

los socios ocultos por parte del gestor, serán ingresos para ellos y costo para éste..."

Entonces, es claro que en el contrato de cuentas en participación existe un socio oculto que es participe y que solamente el gestor o socio visible es quien asume a su cuenta y riesgo el negocio, siendo el único responsable ante la Administración Tributaria por el mismo y en tal medida debe incluir en la depuración de su renta tanto sus ingresos propios como los ingresos totales obtenidos por la explotación de las cuentas en participación, así como los costos y deducciones imputables a la misma. Por ello, en el caso de la prestación del servicio hotelero dentro de los parámetros previstos en los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario, será éste último quien debe cumplir con los requisitos exigidos en los artículos 5 y siguientes del Decreto 2755 de 2003. Ahora bien, cuando el socio gestor entregue al socio oculto las utilidades del negocio, estas puede decirse que ya han sido cobijadas por la exención toda vez que como se sabe la utilidad neta es la utilidad comercial que resulta después de impuestos y para llegar a ella debió hacerse la depuración de la renta, dentro de la cual acorde con el artículo 26 del Estatuto Tributario, la renta líquida se disminuye con la renta exenta para obtener la renta líquida gravable a la cual posteriormente se le aplica la tarifa del impuesto.

Fue en este contexto, que en el oficio 2100 del 11 de Noviembre de 2008 y recogido en oficio 032856 del 10 de Mayo de 2010, este Despacho consideró que si bien es viable la explotación del servicio hotelero en el caso de estas formas asociativas, la exención procede siempre y cuando el servicio "...se preste por las partes intervinientes en los contratos..", condición que como se desprende de lo anterior, no se cumple en el caso del socio oculto en los contratos de cuentas en participación y por ello la utilidad que le sea transferida no puede considerarse como renta exenta.

Atentamente,



LEONOR EUGENIA RUIZ DE VILLALOBOS
Subdirectora de Gestión Normativa y Doctrina (E)

SIN ANEXOS

p/ssm/r/lepm