

Problema 577
Publicación
Antecedente

Dirección de Gestión Jurídica

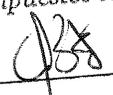
Bogotá, D.C. 13 SET. 2013

2013 SEP 13 A 10:33

057913

100202208- - 1441

Doctora
CLAUDIA BARRETO GONZÁLEZ
Asesora Jurídica Nacional
Asociación Hotelera y Turística de Colombia "Cotelco"
www.cotelco.org, cbarreto@cotelco.org
Carrera 11 A N° 69-79
Bogotá D.C.

 PwC Impuestos en línea
Revisó: 

Ref: Radicado 0241 del 15/03/2013 y 100208221-95 del 21/05/2013

Atento saludo, doctora Claudia.

Conforme con lo previsto en el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa No. 000090 de 2012 este despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, marco dentro del cual será atendida su petición.

Mediante radicados de la referencia, solicita revisión del criterio jurídico adoptado en el Concepto N° 007795 emitido por la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de esta Dirección el pasado 12 de febrero de 2013 en relación con el tratamiento de las rentas relativas a ingresos provenientes de la prestación de servicios hoteleros a que se refiere el artículo 207-2 del Estatuto Tributario en los numerales 3° y 4°, cuando se perciben por parte de los beneficiarios de contratos de cuentas en participación.

Solicita lo anterior invocando la motivación de la Ley 788 de 2002 de incentivar la inversión en el sector hotelero, así como la imposibilidad de limitar la utilización del beneficio por vía doctrinal.

Sostiene que, debido a que los partícipes inactivos (o socios ocultos) se limitan al aporte de recursos, estos quedarían excluidos del beneficio tributario al no tomar parte directamente en la operación o gestión del negocio, coartando con esta interpretación la libertad de negociación entre las partes.

Por último, asegura que en el Concepto N° 007795 de 2013 se presume que las utilidades que reparte el gestor con los partícipes inactivos ya están depuradas, cuando la realidad es que las mismas se entregan a las partes del contrato en participación y cada parte procede a su depuración. Por esta razón, solicita que se ratifique la doctrina contenida en los Oficios N° 076733 de 2009, N° 002100 de 2009 y N° 032856 de 2010.

En relación con el tema objeto de su consulta, este Despacho considera que el Oficio N° 007795 del 12 de febrero de 2013 no derogó la doctrina expresada en el Concepto N° 032856 de 2010, antes por el contrario resulta consonante con la misma, por las siguientes razones:

En primer término, nos referiremos a los principales apartes del Concepto N° 032856 del 10 de mayo de 2010, que el peticionario solicita confirmar, del siguiente tenor:

ESTADO DE GUAYANA FRANCESA

(...) para el desarrollo de la actividad hotelera en el país, se han estructurado nuevas formas contractuales y como en cualquier actividad productora de renta, la prestación de servicios hoteleros puede desarrollarla directamente el contribuyente o por intermedio de mandatarios, sin que ello signifique la pérdida del beneficio para el mandante como beneficiario de la renta generada por la prestación de servicios hoteleros.

Es así como el Oficio No. 002100 del 11 de noviembre de 2008 al que alude su solicitud, respondió al planteamiento formulado ante este Despacho para precisar el alcance de los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario en concordancia con los artículos 4, 8 y 9 del Decreto 2755 de 2003 para la procedencia de la exención de la renta, cuando la prestación de servicios hoteleros no se realiza directamente por los inversionistas sino que se delega a un tercero la operación o administración de los hoteles mediante contratos de mandato, cuentas en participación o una asociación conocida como "Joint Venture" y en los casos en los que, en el desarrollo de un proyecto hotelero, participan varios inversionistas que se vinculan al mismo utilizando la fiducia y copropiedad hotelera, casos en los cuales según se manifestó, se delega igualmente a un tercero operador o administrador del hotel o de la unidad o habitación, bajo los contratos mencionados.

(...)

*Por tanto, en aquellos casos de inversionistas en nuevos hoteles y en hoteles que se remodelen y/o amplíen en los términos y condiciones consagrados en los numerales 3° y 4 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario y sus normas reglamentarias, los **hoteleros inscritos tienen derecho a la exención sea que presten los servicios hoteleros directamente o a través de mandatarios que operan o administran los hoteles.** Por su parte, considera el Despacho que dada la naturaleza eminentemente instrumental de la figura, igual ocurre cuando en el desarrollo de un proyecto hotelero participan varios inversionistas que se vinculan al mismo utilizando contratos de fiducia mercantil para la intermediación en la prestación de los servicios hoteleros, sobre el supuesto que el constituyente sea a la vez beneficiario, o cuando siendo propietario de una unidad o habitación en una copropiedad hotelera, el servicio hotelero se presta igualmente por un tercero quien en su condición de mandatario administra el hotel y por tanto la unidad o habitación que hace parte de aquel. Concluyendo, en el caso del mandato es claro, como ya se anotó, que el beneficio aplica para el contribuyente mandante y no para el mandatario administrador de la copropiedad hotelera.*

(...).

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**" (sic) (negrillas fuera de texto).

X. De la anterior doctrina, se resaltan los siguientes apartes y su fundamento normativo:

1. Los hoteleros inscritos en el Registro Nacional de Turismo tienen derecho a la exención sea que presten los servicios hoteleros directamente o a través de mandatarios que operan o administran los hoteles.

La anterior afirmación se fundamenta en el artículo 18 de la Ley 788 de 2002, que señala como rentas exentas las provenientes de la prestación de servicios hoteleros, en nuevos hoteles y hoteles que se remodelen, en las condiciones que fija la misma ley, para lo cual los hoteleros inscritos deberán acreditar los requisitos de procedencia consagrados en los artículos 5 y 7 del Decreto 2755 de 2003.

2. La doctrina precisó que si bien las formas de colaboración tales como los contratos de asociación empresarial, las cuentas en participación, o contratos Joint Venture, no son sujetos pasivos del impuesto, por no conformar una persona jurídica independiente, las obligaciones sustanciales y formales, así como los beneficios tributarios se concretan en los partícipes individualmente considerados.

En este punto, es necesario precisar que cuando se trata de un contrato de cuentas en participación, la doctrina vigente ha señalado que las obligaciones sustanciales y formales se encuentran en cabeza del partícipe gestor. Sobre el particular, el Oficio N° 041483 del 6 de julio de 2004, señaló:

"(...) 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.”

Concluye la doctrina señalando 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”,* de manera que el gestor relaciona en la declaración los costos y deducciones derivados de la explotación del contrato y los partícipes inactivos las retenciones practicadas por concepto de utilidades recibidas.

Esta doctrina fue reiterada en Concepto N° 003553 del 14 de enero de 2008, reafirmando *“la imposibilidad de permitir que los partícipes ocultos del contrato, entren a reflejar directamente en sus obligaciones tributarias individualmente consideradas, la proporción de ingresos y gastos que le corresponden por el contrato de cuentas en participación y para hacer uso proporcional de las retenciones que en razón del mismo se practiquen”*.

3. El Concepto N° 032856 de 2010 señala que en los contratos de asociación, las partes podrán solicitar la exención respecto de la renta que perciban de acuerdo con su participación ***“siempre y cuando el servicio hotelero se preste por las partes intervinientes en los contratos”*** (negrilla fuera de texto) (En igual sentido la restricción en Conceptos N° 002100 del 11 de noviembre de 2008 y N° 07673 del 18 de septiembre de 2009).

En el contrato de cuentas en participación la anterior condición solo se predica respecto del partícipe gestor, que por definición es quien ejecuta todas las operaciones, figura como dueño frente a terceros y responde ante aquellos de manera exclusiva. Aseveración que encuentra sustento en el artículo 507 del Código de Comercio al decirse que solo uno de todos los comerciantes contratantes – denominado gestor – es quien *“deberá ejecutar (...) en su solo nombre y bajo su crédito personal”* la(s) operación(es) mercantil(es) acordada(s), para el caso *sub examine*, el servicio hotelero.

La comentada situación también es reiterada por la Superintendencia de Sociedades mediante Circular Externa No. 115-000006 del 23 de diciembre de 2009 al expresar que *“El partícipe 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”* (negrilla fuera de texto).

Por su parte, la Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, M.P. ARTURO SOLARTE RODRÍGUEZ, expresó en sentencia del 26 de agosto de 2011, Ref.: 05001-3103-016-2002-00007-01:

“En torno de las cuentas en participación, la doctrina jurisprudencial de la Sala tiene definido que se trata de un contrato de colaboración, de carácter consensual y en virtud del cual se permite que unas personas participen en los negocios de otras, mediante el aporte de dinero u otra clase de bienes, para desarrollar una o varias operaciones mercantiles determinadas, cuya ejecución deberá ser adelantada por

una de ellas, llamada partícipe gestor, en su propio nombre y bajo su crédito personal, con cargo de rendir cuentas a los partícipes inactivos, quienes ante terceros permanecerán ocultos, y dividir entre todos las ganancias o pérdidas en la forma convenida, razón por la cual su existencia, en principio, no se revela (...), pues el partícipe gestor es reputado único dueño de la empresa propuesta, de donde es claro que unas son las relaciones externas entre éste y aquéllos, y otras, las internas entre los partícipes (...) (negritas fuera de texto).

Asimismo, la Corte Constitucional en sentencia C-790 de 2011, M.P. NILSON PINILLA PINILLA, insistió en lo siguiente:

*“El contrato de cuentas en participación por sus especiales características, dispone la naturaleza oculta del partícipe no gestor. Este aspecto, atado exclusivamente a la relación interna con el gestor, **persona que asume la representación, obligaciones y responsabilidades externas del negocio jurídico**, se contrae a su objeto en estricto, definido en el artículo 507 del Código, en función del cual la “secrecía” se establece para rendición de cuentas, por esa estrecha relación o nexo, sin que por ello se estén fraguado conductas ilícitas, ni que la responsabilidad del gestor ante terceros disminuya, salvo que los partícipes no gestores revelen su calidad, en cuyo caso ésta será solidaria y no se limitará al valor de la aportación (arts. 510 y 511 ib.).”* (negrilla fuera de texto).

Nótese entonces como, contrario a su apreciación, el criterio contenido en el Concepto N° 032856 no difiere sustancialmente del contenido en el Oficio N° 07795 del 12 de febrero de 2013, por cuanto consagra expresamente la condición de que el partícipe que solicite la exención preste el servicio hotelero, lo cual no se puede predicar respecto del partícipe inactivo o socio oculto.

No se comparte la manifestación de la peticionaria, en el sentido de que la Administración con la doctrina que se cuestiona restringe la libertad de empresa, basta recordar que el partícipe inactivo adquiere tal condición por su propia voluntad, con lo cual se mantiene inexistente frente a terceros.

De conformidad con el artículo 510 del Código de Comercio, el socio gestor se reporta como único dueño y responsable del negocio ante terceros, y los terceros, a su vez, sólo podrán actuar contra el socio gestor, no contra el socio oculto, a la vez que el socio oculto no puede actuar contra los terceros, debido a que esta facultad es propia del socio gestor. Luego, no se puede, de una parte, tener la condición de socio oculto frente a terceros para no comprometer su responsabilidad por la actividad que el gestor adelanta en virtud del contrato, y de otra parte, reclamar frente a terceros, en este caso la Administración Tributaria, los beneficios fiscales asociados a la realización de la actividad.

Sin embargo, la propia regulación comercial permite que un socio oculto, a su libre albedrío revele su participación en el negocio, con lo cual podría reclamar ante terceros (es este caso la Administración Tributaria) los beneficios asociados a la actividad económica desarrollada en virtud del contrato.

La jurisprudencia en materia comercial es bastante estricta en cuanto se refiere a la condición del socio oculto, al punto de entender que cualquier intervención o injerencia constituye una revelación de su participación en el negocio; en este caso, reclamar el tratamiento tributario

que corresponde a quien realiza el hecho generador objeto del impuesto o su exoneración podría interpretarse válidamente como descubrimiento de su condición.

En conclusión, solamente bajo el entendido de una revelación de su participación en el negocio, podría el socio o partícipe oculto tener derecho a la exención consagrada en el artículo 207-2 numerales 3° y 4° del Estatuto Tributario.

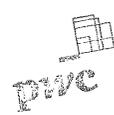
En los anteriores términos se aclara la doctrina contenida en el Concepto N° 007795 de 2013 de la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina y en el Oficio N° 032856 de 2010 de la Dirección de Gestión Jurídica.

Cordialmente,


ISABEL CRISTINA GARCÉS-SANCHEZ
Directora de Gestión Jurídica

SIN ANEXOS

P/Mhcc/Arc
R/lcgs

 PwC impuestos en línea
Revisó: 