

RAD: 906718

100208221-1025

Bogotá, D.C. 07/07/2021

Tema	Impuesto sobre las ventas
Descriptores	Contratos de cuentas en participación
Fuentes formales	Artículos 18, 420 y 437 del Estatuto Tributario Artículos 507 al 514 del Código de Comercio

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: “¿En la declaración de IVA la parte de los Ingresos que le corresponden a mi socio oculto debe ir disminuyendo el valor total de los ingresos de la operación en mi base de ingresos como ocurre en Renta?”

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes, no sin antes reiterar que no le corresponde pronunciarse sobre situaciones de carácter particular ni prestar asesoría específica:

1. Naturaleza jurídica de los contratos de cuentas en participación

Mediante Oficio No. 008537 del 09 de abril de 2018 esta Entidad señaló:

“El contrato de cuentas en participación se encuentra regulado en los artículos 507 a 514 del Código de Comercio, en los cuales se establece que:

- *Los partícipes -tanto el gestor como el oculto- toman interés en una o varias operaciones mercantiles.*
- *El partícipe gestor deberá ejecutar la operación mercantil 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.*
- *Existe libertad contractual en cuanto a la fijación de las condiciones del contrato y en cuanto a las solemnidades relativas a su formación.*
- *El contrato de cuentas en participación no constituirá una persona jurídica.*
- *El gestor será reputado único dueño del negocio en las relaciones externas de la participación.*

- *La responsabilidad del partícipe oculto se limitará al valor de su aportación; salvo que revele o autorice que se revele su calidad, caso en el cual responderá de forma solidaria.*
- *El partícipe oculto tendrá derecho a revisar todos los documentos de la participación y a que el gestor le rinda cuentas de su gestión.*
- *En lo no previsto, la relación entre los partícipes se rige por las normas aplicables a la sociedad en comandita simple.”*

2. Generalidades acerca del impuesto sobre las ventas- IVA

En relación con el impuesto sobre las ventas- IVA, el Concepto Unificado No. 00001 del 19 de junio de 2003 en el descriptor 1.5 se refiere a la naturaleza real y el carácter indirecto y general de este impuesto:

“(…) En ese sentido se indica que es de naturaleza real por cuanto afecta o recae sobre bienes y servicios, sin consideración alguna a la calidad de las personas que intervienen en la operación; es indirecto porque entre el contribuyente, entendido como quien efectivamente asume la carga económica del impuesto y la nación como sujeto activo, acreedor de la obligación tributaria, media un intermediario denominado responsable y es un impuesto de régimen de gravamen general conforme con el cual, la regla general es la causación del impuesto y la excepción la constituyen las exclusiones expresamente contempladas en la Ley. (…)” (Subrayado fuera de texto).

Además, el impuesto sobre las ventas- IVA es un impuesto de carácter objetivo, de manera que éste se causará en tanto se realicen los hechos generadores previstos en el artículo 420 del Estatuto Tributario.

El artículo 437 del Estatuto Tributario se refiere a los responsables del impuesto sobre las ventas y, entre ellos, señala explícitamente en las ventas, a los comerciantes, cualquiera que sea la fase de los ciclos de producción y distribución en la que actúen y quienes, sin poseer tal carácter, ejecuten habitualmente actos similares a los de aquellos, y a los prestadores de servicios.

3. Tratamiento tributario en los contratos de cuentas en participación

El artículo 18 del Estatuto Tributario, establece el tratamiento en materia del impuesto sobre la renta y complementarios para el contrato de cuentas en participación. En relación con este tema, el Concepto No. 008537 (0376) del 9 de abril de 2018 precisó los aspectos tributarios concernientes a este contrato, en consideración a las modificaciones que trajo el artículo 20 de la Ley 1819 de 2016 al artículo 18 del Estatuto Tributario, doctrina que se adjunta para su conocimiento y fines pertinentes.

Adicionalmente, mediante Oficio No. 000088 del 02 de enero de 2019 este Despacho señaló:

“Así las cosas, se puede concluir que el objeto principal de los contratos de colaboración empresarial es la asociación para realizar operaciones mercantiles. El contrato de colaboración empresarial es el género de las modalidades contractuales que se pueden presentar, entre las cuales se encuentra las cuentas en participación. Ahora bien, teniendo en cuenta que los contratos de colaboración empresarial no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, cada partícipe es considerado como independiente fiscalmente. Por ende, deberán registrar de manera independiente, el porcentaje de su participación respecto de cada activo, pasivo, ingresos, costos y gastos que contraigan en el marco del contrato independientemente de su modalidad.” (Subrayado fuera de texto).

En lo atinente a los ingresos, costos y gastos, sea cual sea el contrato de colaboración empresarial que se celebre, en ningún caso se podrá desconocer el principio de transparencia fiscal que gobierna este tipo de operaciones, tal y como lo establece el artículo 18 del Estatuto Tributario.

Ahora, en cuanto al tratamiento del impuesto sobre las ventas-IVA, es necesario precisar que no existe dentro del Estatuto Tributario una reglamentación especial para este tipo de contratos, como sí ocurre respecto del impuesto sobre la renta y complementarios. En ese sentido, el tratamiento fiscal en relación con este impuesto ha sido desarrollado por la doctrina de la Entidad, entre otros, mediante el Oficio No. 041483 del 6 de julio de 2004, que señaló:

“(...) 2. En lo que respecta al manejo del IVA, será el socio gestor quien liquide, facture, recaude, declare y pague el impuesto correspondiente a la explotación de las cuentas en participación, por ser este la única persona visible ante los terceros. De igual forma tendrá derecho a solicitar los impuestos descontables y las retenciones practicadas por este impuesto. (...). (Subrayado fuera de texto).

A su vez, el Concepto No. 008537 de 2018 concluyó en relación con los ingresos declarados por el socio gestor lo siguiente:

“(...) el participe gestor será quien preste los servicios a terceros y realice la facturación correspondiente, por ende, se causará el IVA en cabeza de éste, teniendo derecho a tomarse el impuesto descontable. (...)”

“(...) Del tratamiento antes descrito es previsible que los ingresos declarados en renta por el participe gestor no coincidan con los ingresos declarados en IVA. Sin embargo, tal diferencia deberá hallar su justificación justamente en la suscripción de un contrato de cuentas en participación, igual situación podrá ocurrir con los ingresos declarados en renta por el participe y el valor certificado por retención en la fuente. (...)” (Subrayado fuera de texto).

4. Análisis y conclusiones aplicables al supuesto consultado

De la normatividad y doctrina expuestas anteriormente se desprende que:

- i. A efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, las partes de un contrato de cuentas en participación deben declarar de manera independiente los diferentes conceptos que se generen con ocasión del mismo (en proporción al porcentaje de participación). Para ello, el participe gestor deberá emitir certificación informando al participe oculto los diferentes conceptos a efectos de su registro y declaración (en los términos del artículo 18 del Estatuto Tributario).
- ii. Por su parte, en cuanto al impuesto sobre las ventas- IVA y, según lo dispuesto en el Oficio 041483 de 2004 y en el Concepto 008537 de 2018, al ser el socio gestor quien desarrolla el objeto del contrato en su propio nombre y bajo su crédito personal y, por ende, el responsable de toda la operación económica y único beneficiario de los impuestos descontables y de las retenciones practicadas, no habría lugar a disminuir del ingreso total de la operación declarado por el gestor en la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas- IVA, el ingreso que le corresponde al socio oculto, por ser el socio gestor la única persona visible ante terceros y reputado único dueño del negocio.

- iii. Así, dadas las características del contrato de cuentas en participación, por regla general los ingresos declarados en renta por el partícipe gestor no coincidirán con los ingresos declarados en el impuesto sobre las ventas- IVA.
- iv. Finalmente, deberá tenerse en cuenta que, en virtud del artículo 18 del Estatuto Tributario, cuando el contrato de colaboración empresarial (i.e., cuentas en participación) tenga un rendimiento garantizado, las relaciones comerciales entre las partes se tratarán para todos los efectos fiscales como relaciones entre independientes. Esto supondrá que no existirán aportes al contrato de colaboración, sino una enajenación o prestación de servicio, según corresponda, que podrá estar gravada con el impuesto sobre las ventas- IVA.

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,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Cra. 8 N° 6C-38, Piso 4, Edificio San Agustín
Bogotá D.C.

Anexo: Concepto No. 008537 (0376) del 9 de abril de 2018
Proyectó: Zulema Silva Meche