

REGIMEN TRIBUTARIO APLICABLE A LOS CONTRATOS DE CUENTAS EN PARTICIPACION EN COLOMBIA



**PRESENTADO POR:
DIANA JULIETH PARRA PARDO
(COD 2302140)**

**DOCUMENTO ACADEMICO DIPLOMADO EN GESTIÓN TRIBUTARIA
PROGRAMA DE CONTADURIA PÚBLICA
UNIVERSIDAD MILITAR NUEVA GRANADA
BOGOTA
2014**

**REGIMEN TRIBUTARIO APLICABLE A LOS CONTRATOS DE CUENTAS EN
PARTICIPACION EN COLOMBIA**



**PRESENTADO POR:
DIANA JULIETH PARRA PARDO
(COD 2302140)**

**DOCENTE TUTOR:
GUSTAVO ENRIQUE MIRA ALVARADO**

**DOCUMENTO ACADEMICO DIPLOMADO EN GESTIÓN TRIBUTARIA
PROGRAMA DE CONTADURIA PÚBLICA
UNIVERSIDAD MILITAR NUEVA GRANADA**

BOGOTA

2014

Introducción

“Los impuestos son consecuencia directa de tener, ganar o gastar... no hay escape”. (OLauC)

Los contratos de cuentas en participación son una alternativa válida con la que cuentan los inversionistas interesados en desarrollar una o varias operaciones mercantiles, sin embargo el conocimiento que existe de estos es limitado, sobre todo en lo referente a los aspectos tributarios, punto en el que radica la principal motivación para realizar este trabajo.

Con el fin de realizar una adecuada aproximación al objeto de estudio, caracterizar el régimen tributario aplicable a los contratos de cuentas en participación en Colombia; en la primera parte del trabajo se abordara la noción general de los contratos de cuentas en participación, su naturaleza jurídica y sus características. Adicionalmente se mencionaran los derechos y obligaciones de las partes (Gestor y socio partícipe).

Continuando con el esquema, se estudiarán las implicaciones que tienen esta especie de contratos en el impuesto de Renta y de Renta para la Equidad CREE. Este apartado se centrará en el análisis de cómo son gravados y cuál es el manejo tributario que debe darse a las cuentas en participación en lo referente a dichos impuestos.

A continuación, se analizarán los efectos tributarios que tienen los contratos de cuentas en participación, en el impuesto al Valor agregado y el impuesto de industria y comercio.

Por último, se estudiará la calidad de agentes retenedores de los impuestos nacionales y distritales, y la obligación de informar a las autoridades tributarias las operaciones económicas desarrolladas. Adicionalmente, se evaluará la obligación formal de facturar.

REGIMEN TRIBUTARIO APLICABLE A LOS CONTRATOS DE CUENTAS EN PARTICIPACION EN COLOMBIA

Noción general

Las cuentas en participación son un contrato de colaboración económica y empresarial, que por sus características esenciales son consideradas como una alternativa válida en las relaciones mercantiles modernas. Su adopción es atractiva ante los ojos de los inversionistas gracias a la celeridad que brindan para concretar los negocios, ya que no requieren de la constitución de una persona jurídica y proporcionan la opción de invertir en un negocio sin necesidad de participar en la administración o gestión del mismo.

Para Sanín Juan (2011), el contrato de cuentas en participación es uno de los vehículos contractuales actualmente más utilizados en el comercio, que debido a su flexibilidad y a la ausencia de formalismos para su perfeccionamiento ha sido adoptado en operaciones mercantiles y estructuras de planeación tributaria¹ sofisticadas y exigentes.

Este contrato se encuentra brevemente regulado en el Código de Comercio entre los artículos 507 al 514, se aplican como supletorias las normas para la sociedad en comandita simple y, si ellas resultan insuficientes las normas generales del contrato de sociedad. En estos artículos claramente se establecen los rasgos diferenciales más importantes de las cuentas en participación.

Son definidas como un contrato por el cual dos o más comerciantes toman interés en una o varias operaciones mercantiles, que debe ejecutar uno de ellos en su solo nombre y será reputado único dueño del negocio en las relaciones externas, con cargo de rendir cuenta y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida. La participación no constituirá una persona jurídica y por

¹ Planeación Tributaria: La planeación tributaria es un proceso que se compone por acciones legales por parte del sujeto pasivo en donde se puede elegir la mejor manera de tributar generando un beneficio, lo cual lleva a obtener mayores rendimientos financieros. (Vergara Hernández, S.F)

tanto carecerá de nombre, patrimonio social y domicilio; su formación y modificaciones se pueden probar con libros, testigos, correspondencia o cualquier otra prueba legal. Existe libertad de solemnidades, ya que los términos del contrato (el objeto, la forma, el interés y las demás condiciones) se regirán por los acuerdos de los partícipes.

Obligaciones y Responsabilidades de los partícipes.

De lo anterior, se pueden identificar dos tipos de socios, el socio gestor y el socio partícipe inactivo u oculto. El primero hace propios los aportes y se obliga a gestionar cada una de las operaciones mercantiles descritas en el contrato, es considerado como el único dueño del negocio en las relaciones externas y por tanto los terceros solo tendrán acción contra él. Además tiene la obligación de rendir cuentas y participar en los resultados del negocio al partícipe inactivo.

Por otro lado, el socio partícipe inactivo, contribuye con sus aportes pero tiene un carácter oculto en el negocio, limitando su responsabilidad al valor de su aportación. Sin embargo, cuando los partícipes inactivos revelen o autoricen que se conozca su calidad de partícipe, responderán ante terceros solidariamente con el gestor; solidaridad que surgirá a partir de la fecha en que haya desaparecido su carácter oculto.

Según Broseta (1991), el partícipe inactivo tiene dos obligaciones básicas, una positiva que consiste en realizar el aporte y una negativa, que radica en la obligación de no inmiscuirse en la administración del negocio. Sus derechos radican principalmente en la participación en los beneficios y la contribución en las pérdidas². Además, tienen derecho a revisar en cualquier momento los documentos de la participación y a que el socio gestor le rinda cuentas.³

² Art. 507 del Código de Comercio

³ Art. 512 del Código de Comercio

Adicionalmente, el artículo 513 del código de comercio, establece que los derechos y obligaciones entre los partícipes son los mismos derechos y obligaciones que la sociedad en comandita simple confiere e impone a los socios entre sí.

Naturaleza Jurídica

La naturaleza jurídica de los contratos de cuentas en participación ha sido un tema en el que no ha existido uniformidad, ya que desde el punto de vista doctrinal las posturas en relación a su naturaleza son variadas y difusas. Si bien es cierto se presenta una tendencia a reconocer las cuentas en participación como una figura contractual autónoma, existen posiciones que las distinguen como una modalidad más de sociedad comercial. Sin embargo, es preciso reconocer que su criterio no puede ser universal, ya que se ve influenciado por las legislaciones locales (Londoño J, 2000).

Por lo anterior, es pertinente afirmar que para reconocer la naturaleza jurídica del contrato de cuentas en participación en Colombia es necesario establecer si se trata o no de sociedad comercial. A continuación se mencionan las principales diferencias entre el contrato de cuentas en participación y de sociedad:

- Carencia de personería jurídica (Art. 509 C. Co.), uno de los elementos esenciales de las sociedades mercantiles.
- Ausencia de un patrimonio común entre los partícipes, ya que las aportaciones de los partícipes inactivos son captados por el gestor, adquiriendo su titularidad.
- La administración de la sociedad (Art. 503 C. Co.); a diferencia de las cuentas en participación en donde hay una gestión exclusiva y excluyente por parte del gestor, la administración de la empresa social se hará respetando la voluntad los asociados.
- Libertad en las solemnidades, el contrato no se encuentra sometido a los requisitos de las sociedades mercantiles y no requiere inscripción en la Cámara de Comercio.

- Ausencia del ánimo asociativo “*Affectio societatis*”⁴, elemento esencial en el contrato de sociedad. En la participación no existe el ánimo de permanecer en una sociedad, sino, en participar en un negocio para obtener rendimientos por los partícipes ocultos, (Buitrago, B. s.f.).

Partiendo de lo anteriormente expuesto, y teniendo en cuenta las características esenciales de esta figura, es factible afirmar que el contrato de cuentas en participación es una institución con naturaleza jurídica propia, con un fuerte componente asociativo, autónomo y bilateral⁵, que no puede compararse, en su naturaleza jurídica a la sociedad.

Principales Características

Una vez definido el contrato de cuentas en participación y su naturaleza jurídica, es preciso señalar las principales características que lo tipifican:

- **Solemne y Consensual.** Tal como lo establece el código civil⁶, el contrato es solemne cuando está sujeto a la observancia de ciertas formalidades especiales y es consensual cuando se perfecciona por el solo consentimiento. Al respecto, el Art. 508 del Código de Comercio establece que la participación no estará sujeta en cuanto a su formación a las solemnidades prescritas para la constitución de las compañías mercantiles. Los términos del contrato se regirán por el acuerdo de los partícipes amparados en el principio de la autonomía de la voluntad y su formación, modificación, perfeccionamiento, disolución y liquidación puede probarse por cualquier medio (Casas, 2009).

⁴ En el oficio 220-5051 de marzo 2 de 1994, la Superintendencia de sociedades, establece que el contrato de cuentas en participación no es una sociedad porque no tiene el *animus societarios* o *affectio societatis*, que es el elemento esencial en el contrato de sociedad y por tanto, carece de nombre, patrimonio social y domicilio.

⁵ Bilateral: Cuando las partes contratantes se obligan recíprocamente. (CASAS,2009)

⁶ Art. 1500 del Código Civil

- **Bilateral.** Las cuentas en participación son un contrato bilateral, puesto que las obligaciones que se desprenden para los contratantes son recíprocas. El gestor debe ejecutar las operaciones y rendir cuentas a los socios inactivos sobre sus aportes, quienes a su vez están obligados a no participar activamente en la gestión del negocio y a transferir su aporte al patrimonio del gestor.
- **Oneroso.** El código civil establece que un contrato es Oneroso cuando tiene por objeto la utilidad de ambos contratantes, gravándose cada uno en beneficio del otro⁷. Por consiguiente, es preciso afirmar que el contrato de cuentas en participación es oneroso pues cede en beneficio de todas las partes que lo celebran (Casas, 2009).
- **Conmutativo.** El Código Civil en su artículo 1498 precisa que “El contrato oneroso es conmutativo, cuando cada una de las partes se obliga a dar o hacer una cosa que se mira como equivalente a lo que la otra parte debe dar o hacer a su vez; y si el equivalente consiste en una contingencia incierta de ganancia o pérdida, se llama aleatorio.” Por tanto y teniendo en cuenta que anteriormente se precisó que el contrato de cuentas en participación es oneroso, se puede afirmar que también es conmutativo ya que las prestaciones a que las partes se obligan son consideradas equivalentes.
- **Principal.** Un contrato es considerado principal cuando subsiste por sí mismo sin necesidad de otra convención⁸, por tanto se puede considerar que el contrato de cuentas en participación es principal ya que subsiste por sí solo.
- Adicionalmente, es importante destacar que las cuentas en participación es una institución esencialmente privada, que carece de personería jurídica, razón social, patrimonio social y domicilio.

⁷ Art. 1497 del Código Civil

⁸ Artículo 1499 del Código Civil

Régimen Tributario.

A diferencia de otras figuras de colaboración empresarial como los consorcios y las uniones temporales, los contratos de cuentas en participación no tienen regulación explícita en el Estatuto Tributario. Por esto, la administración de impuestos nacionales, se ha apoyado en la doctrina en busca de regular los aspectos fiscales más trascendentales de esta institución.

Es importante resaltar que la norma tributaria no señala a las cuentas en participación como sujeto pasivo de los impuestos, y por tanto, los contratos no constituirán por si mismos los hechos generadores de estos. Así pues, para efectos de la aplicación de las normas tributarias, cada uno de los partícipes debe ser considerado individualmente, distinguiendo su calidad de contribuyente de acuerdo a su situación particular. (Buitrago B, s.f.)

Por un lado, el socio gestor es quien realiza a su solo nombre, por su cuenta y bajo su crédito personal el negocio convenido en el contrato, adquiriendo la calidad de sujeto pasivo de las obligaciones tributarias derivadas de tales hechos.⁹ Dicha condición, convierte al socio gestor en el único responsable ante la Administración de impuestos, imputándole las obligaciones formales y sustanciales¹⁰ que se derivan de la celebración del contrato de cuentas en participación.

Por otro lado, está el partícipe oculto o inactivo, quien tiene la obligación de no inmiscuirse en la gestión del negocio y su responsabilidad se limita al total de sus aportaciones. En este sentido, el socio partícipe únicamente grava los ingresos que le corresponden en la distribución de las utilidades obtenidas en el negocio.

⁹ Concepto DIAN 07795 – Febrero 12 de 2013

¹⁰ Obligaciones Sustanciales: Hace referencia a la obligación de pagar un impuesto, es decir de tributar. Obligaciones Formales: Hace referencia a los procedimientos que debe realizar el contribuyente para dar cabal cumplimiento a las obligaciones sustanciales.

Impuesto de Renta y Complementarios.

Conforme a lo establecido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN¹¹, en las obligaciones fiscales derivadas del impuesto de renta y complementarios, los partícipes del contrato de cuentas en participación son considerados agentes independientes, por lo tanto las utilidades obtenidas por cada uno de ellos en las operaciones mercantiles forman parte de su renta bruta, es decir, son ingresos susceptibles de incrementar su patrimonio y en consecuencia son gravables.

En efecto, será considerado como ingreso gravado con el impuesto a la renta y complementarios en el marco del contrato de cuentas en participación, el proveniente de la distribución de las utilidades obtenidas, tanto para el socio gestor como para el partícipe inactivo u oculto. El pago por este concepto está sometido a retención en la fuente, siempre y cuando se ostente la calidad de agente retenedor a quien realiza el pago (socio gestor)¹², y cuya tarifa debe aplicarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 401 del Estatuto tributario, en concordancia con el artículo 5 del Decreto 1512 de 1985.¹³

Es importante aclarar, que no constituyen ingreso la restitución total o parcial de los aportes realizados al contrato, toda vez que no provienen del reparto de utilidades si no de la restitución de un bien entregado con fines contractuales. Esta restitución puede hacerse mediante la devolución del bien inicialmente pactado o de otro, siempre que haya sido pactado entre las partes. En caso de que la restitución se realice con un bien diferente al inicialmente entregado podrá tener

¹¹ Concepto DIAN 025670 – Marzo 22 de 2000

¹² Art. 368-2 E.T. Personas naturales que son agentes de retención. Las personas naturales que tengan la calidad de comerciantes y que en el año inmediatamente anterior tuvieron un patrimonio bruto o unos ingresos brutos superiores a 30.000 UVT* también deberán practicar retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta que efectúen por los conceptos a los cuales se refieren los artículos 392, 395 y 401, a las tarifas y según las disposiciones vigentes sobre cada uno de ellos.

¹³ A partir de la vigencia del presente decreto, todos los pagos o abonos en cuenta, susceptibles de constituir ingreso tributario para quien lo recibe, que efectúen las personas jurídicas y sociedades de hecho, por conceptos que a la fecha de expedición del presente decreto no estuvieren sometidos a retención en la fuente, deberán someterse a una retención del medio por ciento (0.5%) sobre el valor total de pago o abono en cuenta (...).

efectos fiscales de acuerdo a las normas que regulen la materia. (Sanín J, 2011.). Estos pagos no se encuentran sometidos a retención en la Fuente.

Así las cosas, es claro que cada partícipe debe cumplir con sus obligaciones tributarias relacionadas con el impuesto de renta y complementarios en relación con los resultados derivados del contrato. En el caso del socio gestor, la DIAN¹⁴ señaló que en su declaración de renta, debe informar junto a sus ingresos propios, los ingresos totales procedentes del contrato y por tanto podrá solicitar los costos y deducciones que tengan relación de causalidad con el mismo. Cabe resaltar, que éste podrá reconocer como costo, la utilidad pagada al socio oculto.

En consecuencia, según lo establecido por la Administración de impuestos nacionales, el socio gestor deberá declarar los bienes y pasivos a 31 de diciembre del año gravable correspondiente, los ingresos, los costos y las deducciones, derivados de la explotación del contrato de cuentas en participación. En este sentido, es preciso afirmar que los bienes entregados al gestor por parte del partícipe oculto no incrementan su patrimonio líquido¹⁵; puesto que el gestor deberá registrar como un activo el bien recibido y como contrapartida reconocerá un pasivo con el partícipe oculto por el mismo valor. Como resultado, la renta presuntiva¹⁶ del socio gestor no se verá afectada al recibir los aportes del partícipe oculto, ya que a pesar de que se presenta un incremento en su patrimonio bruto es propio reconocer una deuda equivalente. El patrimonio líquido del socio oculto tampoco se verá impactado al entregar los bienes, ya que registrara la salida del bien pero a su vez reconocerá una cuenta por cobrar al socio gestor.

Adicionalmente, el gestor podrá descontar la totalidad de las retenciones en la fuente que le practiquen en el marco del contrato. Al respecto, la DIAN¹⁷ afirmó “que solamente quien es el titular del ingreso sometido a retención en la fuente, como

¹⁴ Concepto 047370 de julio 30 de 2002

¹⁵ Se determina restando del patrimonio bruto del contribuyente todas las deudas a cargo del mismo a 31 de diciembre, que cumplan con las aceptaciones respecto a los artículos del 283 al 286 del Estatuto Tributario.

¹⁶ Artículo 188 E.T. Para efectos del impuesto sobre la renta, se presume que la renta líquida del Contribuyente no es inferior al tres por ciento (3%) de su patrimonio líquido, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior.

¹⁷ Concepto 003653 de Enero 14 de 2008

sujeto pasivo de la misma, es quien puede afectar con ellas la declaración del período fiscal en que se le practiquen. Y en tal sentido, si en el contrato de cuentas en participación el socio gestor es el único que en nombre del mismo puede facturar la totalidad de los ingresos, él es el titular del ingreso y por tanto quien puede solicitar las retenciones en la fuente en su declaración, sin que exista mecanismo legal alguno que le permita trasladarlas al socio oculto.”

A su turno el partícipe inactivo u oculto, declarará junto a sus propios ingresos, únicamente la utilidad que le corresponda según lo acordado en el contrato de cuentas en participación. Cabe reiterar la imposibilidad de que los partícipes ocultos, reconozcan directamente en su declaración de renta, la proporción de ingresos y gastos que le corresponden por el contrato y hacer uso proporcional de las retenciones que en razón del mismo se practiquen; partiendo de la limitación legal de su responsabilidad frente a terceros.¹⁸ Es importante aclarar que la utilidad neta que se traslada a este partícipe por parte del gestor, únicamente podrá ser afectada con los costos y gastos del negocio en participación.

En lo referente a la renta presuntiva, y teniendo en cuenta lo mencionado anteriormente, el contrato de cuentas en participación no tendrá incidencia en la determinación del impuesto que debe calcularse por este sistema, salvo cuando las utilidades por la liquidación total o parcial del mismo sean pagadas.

Impuesto de Renta para la equidad – CREE

La regulación de los contratos de cuentas en participación en materia del impuesto sobre la renta para la equidad es escasa por no decir nula. A diferencia de los demás impuestos nacionales, la doctrina referente a este impuesto es bastante escueta, por lo que es necesario apoyarse en la doctrina que pretende regular el impuesto sobre la renta y complementarios, partiendo de que se presentan ciertas similitudes en el hecho generador y la liquidación del impuesto a cargo.

¹⁸ Concepto 003653 de Enero 14 de 2008

El impuesto de renta para la equidad es un nuevo impuesto que se causa por la obtención de ingresos susceptibles de generar un incremento en el patrimonio.¹⁹ Son sujetos pasivos de este impuesto, las sociedades, personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios y las sociedades y entidades extranjeras contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, por sus ingresos de fuente nacional obtenidos mediante sucursales y establecimientos permanentes.²⁰

En el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012, se establece que a partir del momento en que el Gobierno Nacional implemente el sistema de retenciones en la fuente para el recaudo del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) , y en todo caso antes del 1º de julio de 2013, estarán exoneradas del pago de los aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional del Aprendizaje (SENA) y del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, correspondientes a los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, hasta diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes. Así mismo las personas naturales empleadoras estarán exoneradas de la obligación de pago de los aportes parafiscales al SENA, al ICBF y al Sistema de Seguridad Social en Salud por los empleados que devenguen menos de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes. Lo anterior no aplicará para personas naturales que empleen menos de dos trabajadores, los cuales seguirán obligados a efectuar los aportes.

De lo anterior se desprenden dos premisas esenciales a tener en cuenta en el marco de los contratos de cuentas en participación. En primer lugar la norma no señala en ningún momento como sujeto pasivo del impuesto para la equidad CREE a las personas naturales, por lo tanto y sin importar las responsabilidades tributarias que posea, en ningún caso serán consideradas como autorretenedores del impuesto,

¹⁹ Artículo 21 Ley 1607 de 2012. Hecho generador del Impuesto sobre la Renta para la Equidad. El hecho generador del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) lo constituye la obtención de ingresos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos en el año o período gravable, de conformidad con lo establecido en el artículo 22 de la presente ley.

²⁰ Artículo 20, Ley 1607 de 2012

como lo establece el decreto 1828 de 2013²¹. Adicionalmente, y tal como lo establece la ley las personas naturales empleadoras estarán exoneradas de la obligación de pago de los aportes parafiscales cuando tengan más de dos empleados a cargo.

Así las cosas, cuando el contrato de cuentas en participación es celebrado por dos personas naturales, consideradas como agentes independientes, ni el socio gestor ni el partícipe oculto serán responsables del impuesto sobre la renta para la equidad CREE. Sin embargo, si emplean a más de dos personas en el desarrollo del negocio en participación, serán exonerados del pago de aportes parafiscales al SENA, ICBF y el sistema de seguridad social en salud.

En el caso en que algunos de los partícipes sea una persona jurídica o asimilada, no será considerado como sujeto pasivo del impuesto de renta para la equidad CREE, por el simple hecho de ser partícipe en el contrato de cuentas en participación, por lo que deberá verificarse si por sus demás actividades generadoras de ingresos tienen esta responsabilidad. De ser así, cuando corresponda al socio gestor, al igual que en el impuesto sobre la renta y complementarios, en su declaración deberá registrar junto a su patrimonio líquido e ingresos propios, los bienes, pasivos y los ingresos totales procedentes del contrato y podrá descontar los costos y deducciones a las que haya lugar²². Adicionalmente, será considerado autorretenedor sobre los ingresos generados en el desarrollo del contrato y por tanto podrá restar las autorretenciones declaradas y pagadas. Por otro lado, el partícipe inactivo u oculto, deberá reconocer junto a sus ingresos propios, únicamente la utilidad que le corresponda según lo acordado en el contrato.

²¹ Se da la calidad de autorretenedores para efectos del CREE, a todos los sujetos pasivos del mismo a partir del 1º de septiembre del 2013

²² Artículo 22 de la Ley 1607 de 2012. “(...)Las deducciones de que tratan los artículos 109 a 118 y 120 a 124, y 124-1, 124-2, 126-1, 127 a 131, 131-1, 134 a 146, 148, 149, 151 a 155, 159, 171, 174, 176, 177, 177-1 y 177-2 del mismo Estatuto y bajo las mismas condiciones. A lo anterior se le permitirá restar las rentas exentas de que trata la Decisión 578 de la Comunidad Andina y las establecidas en los artículos 4º del Decreto 841 de 1998, 135 de la Ley 100 de 1993, 16 de la Ley 546 de 1999 modificado por el artículo 81 de la Ley 964 de 2005, 56 de la Ley 546 de 1999.”

Impuesto al Valor Agregado - IVA

Contemplando las disposiciones de la DIAN en materia del impuesto a las ventas, es viable afirmar que siendo el socio gestor quien se reputa como único dueño del negocio en su relación con terceros, en la medida que desarrolle el hecho generador del impuesto sobre las ventas²³ en la explotación del contrato de cuentas en participación y ostente su calidad de responsable del mismo en el régimen común, debe causar, cobrar, declarar y pagar el impuesto correspondiente a las operaciones gravadas que adelante y será el responsable del manejo fiscal de tales operaciones.²⁴ En consecuencia, tiene derecho a solicitar el impuesto descontable que le corresponde por la adquisición de bienes y servicios gravados y las retenciones practicadas por este concepto. En la declaración del impuesto sobre las ventas, a los demás factores de su propia actividad deberá incluir los ingresos gravados, exentos y excluidos, y las compras y gastos que dieron origen a impuestos descontables derivados de la ejecución del contrato.

No obstante, cuando en el desarrollo del contrato el socio oculto presta servicios a terceros para el cumplimiento del mismo, se causa el IVA en cabeza del gestor sin perjuicio de la responsabilidad solidaria del oculto cuando se dé a conocer, a menos que sea el oculto quien directamente preste el servicio gravado en cuyo caso será el responsable.²⁵

Ahora bien, con el fin de que cada partícipe concorra con el impuesto por pagar que le concierne en del desarrollo del contrato y que además pueda descontar el impuesto a las ventas que le corresponde en la adquisición de los bienes o servicios gravados que se entreguen para el cumplimiento del objeto del mismo, debe ser claro que si la actuación del gestor al interior de la participación tiene unidad de fin²⁶, no será válido jurídicamente considerar que el socio gestor está prestando algún servicio a los partícipes inactivos u ocultos, por lo tanto no causa impuesto sobre las ventas y en efecto no existe la obligación de expedir factura o documento

²³ Art. 420 del Estatuto Tributario.

²⁴ Concepto DIAN 015941 de marzo 17 de 2004

²⁵ Concepto DIAN 099599 del 24 de noviembre de 2006

²⁶ Unidad de Fin: lograr el objeto del contrato

equivalente por este concepto. En el caso en que los partícipes ocultos o inactivos que pertenecen al régimen común, y son los propietarios de los bienes que se entregan como aporte para cumplir el objeto del trabajo, responden frente al fisco según su calidad y en la proporción que les corresponda dentro del desarrollo del contrato.²⁷

Impuesto de Industria y Comercio – ICA

El impuesto de industria y comercio es un gravamen directo de carácter municipal que grava las actividades industriales, comerciales y de servicios que se desarrollen en determinado territorio²⁸.

Es preciso aclarar que las entidades territoriales cuentan con autonomía para la gestión de sus intereses, condición que le otorga ciertos derechos, como administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.²⁹ Sin embargo, dicha autonomía se encuentra limitada por los mandatos constitucionales y legales, es decir que ningún momento puede concebirse al margen del concepto de unidad.³⁰

Por esta razón, al igual que en los impuestos nacionales, los contratos de cuentas en participación no son reconocidos por sí mismos como sujetos pasivos en los impuestos territoriales, cada partícipe es considerado individualmente.

En este sentido, de acuerdo a lo establecido en el inciso segundo del párrafo del artículo 54 de la Ley 1430 de 2010, en los contratos de cuentas en participación el socio gestor es el responsable de dar cumplimiento a la obligación de presentar las declaraciones de dicho impuesto en el territorio correspondiente.

La Dirección de impuestos Distritales de Bogotá D.C., se pronunció mediante el memorando concepto 1207 de 2011 respecto a la Vigencia y alcance de la

²⁷ Concepto DIAN 117694 de diciembre 4 de 2000

²⁸ Tomado de la página web de la Secretaria Distrital de Hacienda.

²⁹ Artículo 287 de la Carta Política

³⁰ El concepto de unidad, armoniza los intereses nacionales con los de las entidades territoriales.

normativa aplicable al Distrito Capital contenida en la Ley 1430 de 2010 y señalo que tratándose de operaciones gravadas desarrolladas a través de contratos de cuentas en participación, los sujetos pasivos resultan ser cada uno de los socios, de acuerdo a su participación, sin embargo la declaración respectiva debe ser presentada por el socio gestor.

Así las cosas, es claro que el socio gestor debe incluir en su declaración del impuesto de industria y comercio la totalidad de ingresos que ha percibido a nombre propio por la explotación del contrato y certificar a cada uno de los socios ocultos.

Cuando el socio oculto deba declarar y pagar el impuesto de industria y comercio, por actividades diferentes a las desarrolladas a través del contrato, reportara en los ingresos percibidos de dichos contrato, para después detraerlos en las Deducciones, exenciones y actividades no sujetas, con lo cual se determina el impuesto frente a los ingresos netos gravables obtenidos en forma directa e independiente.

En caso del Distrito capital, cuando el participe inactivo u oculto no desarrolle actividades diferentes a las desarrolladas mediante el contrato en esta jurisdicción no tendrá que presentar declaración.³¹

Retención en la Fuente

La retención en la fuente es un mecanismo de recaudo anticipado de los impuestos nacionales y territoriales. En el contrato de cuentas en participación el socio gestor es el responsable de practicar, declarar y certificar la retención en la fuente que se practique en virtud del contrato.³²

Este participe tendrá la calidad de agente retenedor en el impuesto sobre la Renta cuando cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 368 del estatuto

³¹ Memorando concepto 1207 de 2011

³² SANIN G, (s.f.)

tributario.³³ Por otro lado, el artículo 437-2 ibídem establece que actuara como agente de retención del impuesto sobre las ventas de bienes y servicios gravados, entre otros:

- Quienes se encuentren catalogados como grandes contribuyentes por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, sean o no responsables del IVA, y los que mediante resolución de la DIAN se designen como agentes de retención en el impuesto sobre las ventas.
- Quienes contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en el territorio Nacional, con relación a los mismos.
- Los responsables del régimen común, cuando adquieran bienes corporales muebles o servicios gravados, de personas que pertenezcan al régimen simplificado.

Los requisitos para tener la calidad de agente retenedor de los impuestos territoriales, difieren en cada jurisdicción, ya que cada una cuenta con la autonomía para establecerlos. En este caso es necesario remitirse al estatuto tributario de cada municipio, con el fin de determinar la calidad de agente retenedor de dichos impuestos.

Obligación de suministrar información tributaria a la Administración de impuestos nacionales.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 631 del Estatuto Tributario, el director general de la administración de impuestos está en la facultad de solicitar a las personas o entidades, contribuyentes o no contribuyentes, las informaciones

³³ Son agentes de retención o de percepción, las entidades de derecho público, los fondos de inversión, los fondos de valores, los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, los consorcios, las comunidades organizadas, 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.

necesarias que le permitan efectuar los estudios y cruces de información para el debido control de los tributos y cumplir con otras funciones de su competencia.

La solicitud de información la realizara el Director de Impuestos Nacionales mediante resolución, en la cual se establecerán, los grupos o sectores de personas o entidades que deben suministrar la información requerida, los plazos para su entrega, que no podrán ser inferiores a dos (2) meses, y los lugares a donde deberá enviarse.³⁴

El socio gestor al ser reputado como único dueño del negocio, es el responsable de suministrar la información tributaria derivada de las operaciones desarrolladas en el contrato; quienes para determinar dicha responsabilidad,³⁵ deben adicionar a sus ingresos propios los ingresos derivados del negocio en participación, aun cuando se registren en cuentas de orden contingentes³⁶.

Obligación de Facturar

El artículo 616-1 establece que “la factura de venta o documento equivalente se expedirá, en las operaciones que se realicen con comerciantes, importadores o prestadores de servicios o en las ventas a consumidores finales.”

En materia de facturación, al ser el partícipe gestor quien debe ejecutar la operación en su sólo nombre y bajo su crédito personal, es quien debe expedir la factura o el documento equivalente, según el caso, cumpliendo con las exigencias legales del Estatuto tributario y sus reglamentaciones:

- a. Estar denominada expresamente como factura de venta.

³⁴ Parágrafo 1 artículo 631 del Estatuto Tributario.

³⁵ Concepto 47370 de julio 30 de 2002

³⁶ Cuentas de orden contingentes: son aquellas en las que se registra un movimiento de valores, cuando este no afecta o modifica los estados financieros de la entidad, pero es necesaria para consignar sus derechos o responsabilidades contingentes, establecer recordatorios en forma contable

- b. Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio (socio gestor).
- c. Apellidos y nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios, junto con la discriminación del IVA pagado.
- d. Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta.
- e. Fecha de su expedición.
- f. Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados.
- g. Valor total de la operación.
- h. El nombre o razón social y el NIT del impresor de la factura.
- i. Indicar la calidad de retenedor del impuesto sobre las ventas.

Al momento de la expedición de la factura los requisitos de las literales a), b), d) y h), deberán estar previamente impresos a través de medios litográficos, tipográficos o de técnicas industriales de carácter similar. Cuando el contribuyente utilice un sistema de facturación por computador o máquinas registradoras, con la impresión efectuada por tales medios se entienden cumplidos los requisitos de impresión previa. El sistema de facturación deberá numerar en forma consecutiva las facturas y se deberán proveer los medios necesarios para su verificación y auditoría.³⁷

Cuando el socio gestor pertenezca al régimen común del IVA y este obligado a llevar contabilidad el traslado tanto de las ganancias o pérdidas como del impuesto recaudado al partícipe oculto se efectuará mediante notas contables, con los debidos soportes, documentos que permitirán soportar las operaciones realizadas y acreditarlas frente a la Administración de Impuestos Nacionales.³⁸

³⁷ Artículo 617 del Estatuto Tributario

³⁸ Oficio 15941 del 17 de marzo de 2004

Conclusiones

Los contratos de cuentas de participación constituyen una institución de carácter privado que carece de personería jurídica, razón social, patrimonio social y domicilio. Con naturaleza jurídica propia y fuerte componente asociativo, principal, autónomo, solemne, consensual, bilateral, oneroso y conmutativo, que no puede compararse, en su naturaleza jurídica a la sociedad.

En estos contratos se distinguen dos tipos de socios el gestor y el partícipe oculto. El socio gestor, es el encargado de gestionar cada una de las operaciones mercantiles descritas en el contrato, es reputado como el único dueño del negocio en las relaciones externas y está obligado a rendir cuentas y participar en los resultados del negocio al partícipe inactivo. Este último, contribuye con sus aportes pero tiene un carácter oculto en el negocio, limitando su responsabilidad al valor de su aportación. Sin embargo, cuando los partícipes inactivos revelen o autoricen que se conozca su calidad de partícipe ante terceros, responderán solidariamente con el gestor a partir de la fecha en que haya desaparecido su carácter oculto.

Para efectos fiscales y partiendo de que la norma tributaria no señala a las cuentas en participación como sujeto pasivo de los impuestos, cada uno de los partícipes será considerado individualmente, identificando su calidad de contribuyente de acuerdo a su situación particular.

En términos generales el socio gestor es quien posee la calidad de sujeto pasivo de las obligaciones tributarias derivadas de los hechos generadores de los impuestos nacionales y distritales procedentes del contrato. Esta condición, convierte al socio gestor en el único responsable ante la Administración de impuestos, imputándole las obligaciones formales y sustanciales que se derivan de la celebración del contrato. En el caso del partícipe oculto, únicamente grava los ingresos que le corresponden en la distribución de las utilidades obtenidas en el negocio.

En los impuestos de Renta y complementarios y de Renta para la Equidad CREE, cuando el socio gestor tenga la calidad de sujeto pasivo de los mismo, deberá

declarar junto a su patrimonio líquido e ingresos propios, los bienes, pasivos y los ingresos totales procedentes del contrato y podrá descontar los costos y deducciones que tengan relación de causalidad con este. Además podrá descontar las retenciones que le practicaron en el desarrollo de las operaciones. En el caso de que el participe inactivo u oculto, sea sujeto pasivo de los impuestos sobre la renta, deberá reconocer junto a sus ingresos propios, únicamente la utilidad que le corresponda según lo acordado en el contrato.

En cuanto al impuesto a las ventas, el socio gestor, en la medida que desarrolle el hecho generador del impuesto en la explotación del contrato y ostente su calidad de responsable del impuesto a las ventas en el régimen común, es el responsable de causar, cobrar, declarar y pagar el impuesto correspondiente a las operaciones gravadas que adelante, además del manejo fiscal de dichas operaciones.

La Ley 1430 de 2010, estableció que en los contratos de cuentas en participación el socio gestor es el responsable de dar cumplimiento a la obligación de presentar las declaraciones del impuesto de industria y comercio en el territorio correspondiente.

Cuando el socio gestor tenga la calidad de agente retenedor en cada uno de los impuestos, es el responsable de practicar, declarar y certificar la retención en la fuente que se practique en virtud del contrato.

Finalmente y considerando que el socio gestor es el encargado de gestionar el negocio y es considerado como único dueño ante terceros, es el responsable de expedir la factura o el documento equivalente, según el caso, y de suministrar información tributaria ante la administración de impuestos, quienes para determinar su obligación deben adicionar a sus ingresos propios los ingresos derivados del contrario, aun cuando se registren en cuentas de orden contingentes.

Bibliografía

- Buitrago, B. (s.f.). *Análisis Jurídico y Tributario del Contrato de Cuentas en Participación*. Obtenido de http://portal.uexternado.edu.co/pdf/5_revistaDerechoFiscal/RDF%202/BibianaBuitrago.pdf
- Casas, I. (2009). *Aspectos Generales de la Tributación del Contrato de Asociación o Cuentas en Participación*. Obtenido de http://www.tesis.uchile.cl/tesis/uchile/2009/de-casas_i/pdfAmont/de-casas_i.pdf
- Helmuth , E. (2013). Cuentas en participación, el socio oculto. *La Republica*.
- Londoño, J. (2000). *El contrato de cuentas en participación*. Recuperado el 15 de 06 de 2014, de <http://www.javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere2/Tesis59.pdf>
- Parra Escobar, A. (2014). *Planeación Tributaria y Organización Empresarial*. Bogota: Legis.
- Broseta, M. (1991). Manual de derecho mercantil. Madrid: Tecnos.
- Portafolio.co. (2007). *Contratos de cuentas en participación y sus deducciones*. Obtenido de <http://www.portafolio.co/archivo/documento/MAM-2675060>
- Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario / El contrato de cuentas en participación; perspectivas comerciales, tributarias contables.-- Juan Esteban Sanín Gómez. 2011 #64 (289-325)..
- Zarate , P. (2011). *Efectos tributarios de los contratos de colaboración económica*. Obtenido de <http://intellectum.unisabana.edu.co:8080/jspui/bitstream/10818/1348/1/ANDREA%20DEL%20PILAR%20ZARATE%20FLOREZ.pdf>

Marco Legal

- Código de Comercio, Decreto 410 de 1971.
- Consejo de estado. Expediente 5326 de 1994.
- Consejo de Estado. Sentencia No. 13724 de Abril de 2004
- Consejo de Estado. Sentencia C-790 de 2011.
- Corte Suprema de Justicia. Expediente No. 88001-31-03-002-2002-00271-01.
- Decreto 2649 de 1993.
- Decreto 2650 de 1993.
- Decreto 3257 de 2002.

DIAN. Concepto 27919 03 de 04 de 1997.

DIAN. Concepto 5807923 de 07 de 1998.

DIAN. Concepto 30569 de 05 de 04 de 1999.

DIAN. Concepto 025670 de 2000

DIAN. Concepto 9333 de Febrero de 2000.

DIAN. Concepto 047370 de 2002

DIAN. Concepto 099599 de 24 de 11 de 2006.

DIAN. Concepto 3653 de 14 de 01 de 2008.

DIAN. Concepto 007795 de 12 de 02 de 2013.

Estatuto Tributario 2014

Superintendencia de Sociedades. Concepto 220-32457.

Superintendencia de Sociedades. Circular Externa 115-000006 de 2009