El emprendimiento es de todos | Minhacienda

DIAN No. Radicado 000S2018035394
Fecha 2018-12-26 08 57:29 AM
Remitente Sede NIVEL CENTRAL
Depen DIR GES JURIDICA
Destinatario NAYIVI LOZANO LOZANO
Folios 4 Anexos 0
COR-000S2018035394

Bogotá D.C. 24 DIC. 2018
100202208- 1649

Señora
NAYIVI LOZANO LOZANO
Carrera 8 85 31 piso 16 -- 01
Correo electrónico na.lozano@hotmail.com
Bogotá

Ref.: Consulta radicado 201882140100032685 del 2018-06-12

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, en ejercicio de funciones relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas tributarias de competencia de la DIAN.

1.PARTIDAS A INCLUIR POR LAS PARTE DE UN CONTRATO DE CUENTAS EN PARTICIPACION EN LA DECLARACION DE RENTA.

El consultante pone de presente una serie de supuestos sobre las diferentes formas en que las partes pueden pactar o suscribir un contrato de cuentas en participación, aspecto sobre el cual se manifiesta que no es función de este despacho atender situaciones particulares sino generales y de acuerdo a la normatividad vigente. Razón por la cual se pone de presente que los cambios introducidos por la ley 1819 del 2016 sobre los contratos de colaboración empresarial, dentro de los cuales la legislación tributaria incorporó los de cuentas en participación era la búsqueda de la transparencia fiscal entre las partes involucradas en el contrato, es decir, dependiendo de las condiciones pactadas, las partes involucradas declararán la participación y los conceptos fiscales que le corresponde en el contrato.

Tal afirmación se desprende del mismo artículo 18 del Estatuto Tributario, cuando dice

> *"Los contratos de colaboración empresarial tales como consorcios, uniones temporales, joint ventures y cuentas en participación, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios. Las partes en el contrato de colaboración empresarial, deberán declarar de* ***manera independiente los activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo con su participación en los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos incurridos en desarrollo del contrato de colaboración empresarial****. Para efectos tributarios, las partes deberán llevar un registro sobre las actividades desarrolladas en virtud del contrato de colaboración empresarial que permita verificar los ingresos, costos y gastos incurridos en desarrollo del mismo. "*

Por ejemplo, si en un contrato las partes han pactado la participación sobre el ingreso, entonces bajo el principio de transparencia fiscal cada una de las partes reconoce el ingreso fiscal en el porcentaje pactado, o si la participación es sobre el resultado (utilidad/pérdida) se entenderá que cada parte reconoce los ingresos, costos y gastos, teniendo en cuenta que estos son los elementos determinantes de la utilidad (renta líquida) o pérdida (pérdida fiscal) tal como lo establece el artículo 26 del estatuto tributario, así mismo si dentro del desarrollo del contrato se generan pérdidas fiscales cada uno de los partícipes aplicará lo establecido en el artículo 147 del mismo estatuto.

Ahora bien, no sobra recordar que independientemente de la modalidad contractual, los contribuyentes deben siempre evaluar aspectos tales como esencia sobre forma y norma en materia de abuso tributario, tal como lo establece el artículo 869 y siguientes del estatuto tributario.

Por lo tanto si en esencia económica y bajo los presupuestos del contrato se ha establecido que uno de los partícipes no reconoce activos o pasivos, entonces el mismo artículo 18 del estatuto tributario no obliga al reconocimiento de estas partidas, cuando dice *"Las partes en el contrato de colaboración empresarial, deberán declarar de* ***manera independiente los activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones que les correspondan",*** por consiguiente el contribuyente deberá demostrar y soportar tal situación, bajo los medios probatorios que considere pertinente.

De igual forma este despacho trae a colación el parágrafo 1 del artículo 18 del Estatuto Tributario, frente a la información que debe reportarle el socio gestor al participe oculto para el reconocimiento de los elementos fiscales en la declaración de renta del participe, en el porcentaje de participación en el contrato en los términos pactados, así:

> ***"PARÁGRAFO 1o.*** *En los contratos de colaboración empresarial el gestor, representante o administrador del contrato deberá certificar y proporcionar a los partícipes, consorciados, asociados o unidos temporalmente la información financiera y fiscal relacionada con el contrato. La certificación deberá estar firmada por el representante legal o quien haga sus veces y el contador público o revisor fiscal respectivo. En el caso del contrato de cuentas en participación, la certificación expedida por el gestor al partícipe oculto hace las veces del registro sobre las actividades desarrolladas en virtud del contrato de cuentas en participación*

Por otro parte, tampoco se puede perder de vista que si las partes han establecido de forma directa o indirecta un rendimiento garantizado, por ejemplo solo participación de utilidad, un valor fijo de ingresos, entre otros, el mismo artículo 18 del Estatuto Tributario, establece que en esos casos no se configura para efectos fiscales que exista un aporte al contrato de colaboración empresarial sino que se configura una enajenación o una prestación de servicios debiéndose reconocer una relación entre partes independientes, conllevando a los efectos fiscales que corresponda la transacción. Se transcribe el parte del artículo

> *"...Las relaciones comerciales que tengan las partes del contrato de colaboración empresarial con el contrato de colaboración empresarial que tengan un rendimiento*

garantizado, se tratarán para todos los efectos fiscales como relaciones entre partes independientes. En consecuencia, se entenderá, que no hay un aporte al contrato de colaboración empresarial sino una enajenación o una prestación de servicios, según sea el caso, entre el contrato de colaboración empresarial y la parte del mismo que tiene derecho al rendimiento garantizado"

A su vez, debemos traer a colación lo establecido en el artículo 21-1 del Estatuto Tributario y lo expuesto en la exposición de motivos, cuando establece que la finalidad es adoptar una conexión formal entre la contabilidad financiera y la tributación, aplicando limitaciones y excepciones en los términos que establezca el estatuto tributario.

[...]
ARTÍCULO 21-1. Para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, en el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, los sujetos pasivos de este impuesto obligados a llevar contabilidad aplicarán los sistemas de reconocimientos y medición, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia, cuando la ley tributaria remita expresamente a ellas y en los casos en que esta no regule la materia. En todo caso, la ley tributaria puede disponer de forma expresa un tratamiento diferente, de conformidad con el artículo 4 o de la Ley 1314 de 2009.

PARÁGRAFO 1o. Los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos deberán tener en cuenta la base contable de acumulación o devengo, la cual describe los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa en los períodos en que esos efectos tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un período diferente.
[...]

Con fundamento en el artículo expuesto, en donde existe una conexión formal de lo tributario con lo contable, es necesario que al revisar las diferentes formas de colaboración empresarial de que trata el artículo 18 del estatuto tributario, se cumplan las condiciones que establezca la técnica contable, respecto a su reconocimiento y medición, las cuales aplicando las limitaciones y excepciones que establece las normas tributarias, darán como resultado la determinación de los ingresos, costos y deducciones fiscales, así como el tratamiento de los activos y pasivos según corresponda.

De acuerdo a lo expuesto anteriormente, el consultante debe analizar y reconocer fiscalmente los efectos a que correspondan cada uno de los supuestos planteados ya que como se ha manifestado que los conceptos que emite este despacho no tienen como función resolver los problemas particulares sino interpretar de manera general las normas.

2. RETENCION EN LA FUENTE POR RENTA PRACTICADA POR LOS CLIENTES Y AUTORRETENCIONES DEL DECRETO 2201 DE 2016.

Sobre este tema, es importante mencionar que este despacho ya se pronunció en el Concepto General 008537 DE 2018 ABRIL 9, en tal sentido no hay lugar a reconsiderar la posición jurídica y será el socio gestor quien se descuente la retención en el momento de declarar, y por supuesto de manera consecuente el anticipo que se reconoce en el activo o se cruce al final de año con el pasivo por impuesto apagar solo lo sigue reconociendo el socio gestor, a continuación se trae el aparte expuesto en el concepto general.

> *[…][]Teniendo en cuenta que la relación entre el partícipe oculto y los terceros no se vio alterada por la modificación introducida por la Ley 1819 de 2016: (i) el partícipe gestor es el obligado a la declaración, pago, certificación de la retención en la fuente que se practique a terceros y, en consecuencia, será el participe gestor quien descuente en su declaración de renta las retenciones practicadas a título de dicho impuesto, (ii) el partícipe 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. En ese sentido, permanecen vigentes los conceptos emitidos por la DIAN en relación con este aspecto puntual. […]*

Frente al tema de la autorretención a que hace referencia los artículos 1.2.6.6. al 1.2.6.11 del Decreto 1625 de 2016 (compiló el Decreto 2201 de 2016), cada una de las partes intervinientes en el contrato deberá practicar la autorretención respecto a su respectivo ingreso.

Frente a lo expuesto en el inciso anterior, es importante aclarar lo siguiente:

1. La tarifa para efectos de la autorretención se determinará de acuerdo a la actividad económica que desarrolle el contrato de cuentas en participación, sin perjuicio que esta pueda ser diferente a la que ejecute el socio oculto.

2. El momento de causación de la autorretención para efectos del contrato de cuentas en participación dependerá según la calidad del sujeto; (i) para el socio gestor se liquidará sobre cada pago o abono en cuenta realizado, y (ii) para el socio oculto, lo liquidará sobre cada pago o abono en cuenta realizado, una vez sea certificado por el socio gestor.

3. ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTOS CUYA RESPONSABILIDAD ESTA EN CABEZA DEL SOCIO GESTOR.

Frente a este tema, en especial respecto al impuesto sobre las ventas este despacho ya se ha pronunciado sobre el tratamiento que se debe realizar cuando se trata de contratos de cuentas en participación, en especial el Concepto 036950 de 2015 diciembre 30, así

Sobre el particular, mediante Oficio No. 012420 del 10 de febrero de 2006 la Administración Tributaria manifestó:

"(…) ***la celebración de un contrato de colaboración no implica la causación de este impuesto****. En este tipo de contratos el objeto es la colaboración de las partes mediante el aporte de recursos en dinero o en especie con el fin de alcanzar los cometidos propuestos,* ***objeto que no corresponde al hecho generador del IVA a que se refieren los artículos 420 y siguientes del Estatuto Tributario****. No obstante lo anterior,* ***si en la ejecución del convenio uno de los partícipes está realizando actividades gravadas con el IVA, bien sea respecto de uno de los asociados o respecto de terceros, como es la venta de bienes o la prestación de servicios, se causa el impuesto sobre las ventas****. (…)" (negrilla fuera de texto).*

Asimismo, en Oficio Tributario No. 099599 del 24 de noviembre de 2006 se indicó:

"Al ser el contrato de cuentas en participación una forma de colaboración es aplicable lo señalado en el Concepto 041483 de 2004 que señala:

(…) 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.

…

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*** *(…)´*

De esta manera al asimilarse a un contrato de colaboración privado, ***los aportes entre los colaboradores para el desarrollo del objeto del contrato no generan IVA****. No obstante,* ***los servicios si bien pueden constituir el aporte, se encuentran gravados cuando en desarrollo del contrato son prestados a terceros****, pues no de otra forma se puede realizar este. Téngase en cuenta que para que se cause el IVA en los servicios, estos deben ser prestados a terceros en los términos del artículo 1o del decreto 1372 de 1992." (negrilla fuera de texto).*

Con base en lo anterior será únicamente el participe gestor quien debe declarar el pasivo correspondiente.

4. SERVICIOS DEL SOCIO GESTOR EN EL CONTRATO DE LOS CONTRATOS DE CUENTAS EN PARTICIPACION?

Es importante precisar lo expuesto en la exposición de motivos del proyecto de Ley 178 de 2016 Cámara, Gaceta de Congreso 894 de octubre 19 de 2016, sobre rendimiento garantizado, así

[...] 9. En el inciso 3 de este artículo, se incluyó que las relaciones comerciales que tengan las partes del contrato de colaboración empresarial con el contrato de colaboración empresarial que tengan un rendimiento garantizado, se tratarán para todos los efectos fiscales como relaciones entre partes independientes. Lo anterior, teniendo en cuenta que este tipo de contratos se han venido utilizando como un esquema de evasión, donde una de las partes del contrato aporta el bien inmueble o presta servicios a favor del contrato y, como contraprestación, recibe un rendimiento garantizado que no depende del éxito de las actividades que desarrolle. Este tipo de esquemas se utiliza para efectos de evitar el pago de impuestos transaccionales, como el IVA, ICA, etc.[...] página 172.

De igual forma este despacho ya se ha pronunciado sobre el alcance de rendimiento garantizado, que establece el inciso segundo del artículo 18 del Estatuto Tributario, mediante el Concepto 07397 de marzo 31 de 2017 y el Concepto general 08537 de abril 9 de 2018.

[...]

Mediante el radicado de la referencia formula las siguientes preguntas relacionadas con el artículo 18 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 20 de la Ley 1819 de 2016, las cuales se resolverán cada una a su turno:

1. *¿Qué debe entenderse por "rendimiento garantizado" de acuerdo con lo señalado en el inciso 3° del artículo 18 del Estatuto Tributario?*

En el inciso 3° del artículo 18 del Estatuto Tributario se dispone que "[l]as relaciones comerciales que tengan las partes del contrato de colaboración empresarial con el contrato de colaboración empresarial que tengan un ***rendimiento garantizado****, se tratarán para todos los efectos fiscales como relaciones entre partes independientes. En consecuencia,* ***se entenderá, que no hay un aporte al contrato de colaboración empresarial sino una enajenación o una prestación de servicios****, según sea el caso, entre el contrato de colaboración empresarial y la parte del mismo que tiene derecho al rendimiento garantizado" (negrilla fuera de texto).*

Así las cosas, de acuerdo con lo expresado en la consulta, por rendimiento garantizado puede entenderse un pago fijo que recibe cualquiera de las partes del contrato de colaboración empresarial – para el caso de cuentas en participación, el gestor o el participe oculto – independientemente de las utilidades o pérdidas que se generen en desarrollo del mismo.

2. *¿Aplica el tratamiento fiscal de partes independientes entre las partes del contrato de colaboración empresarial con el contrato mismo, únicamente cuando media un rendimiento garantizado?*

De acuerdo con lo señalado en el inciso 3° del artículo 18 ibídem, previamente transcrito, para efectos fiscales las relaciones comerciales que tengan las partes del contrato de colaboración empresarial con el contrato mismo se tratarán como relaciones entre partes independientes únicamente cuando media un rendimiento garantizado.[…]

Por lo tanto, cuando cualquiera de las partes este en presencia de esta situación, deberán facturar por los servicios o bienes vendidos, liquidando los impuestos a que haya lugar, con cargo al contrato suscrito por las partes. Por lo tanto, en el caso del Impuesto al valor agregado -IVA que se llegue a generar por la facturación, solo podrá tomarse como impuesto descontable por parte del participe gestor con impuestos asociados única y exclusivamente al mismo contrato de cuentas en participación.

En igual sentido, cada una de las partes deberá revisar las condiciones contractuales y aplicar lo establecido en el artículo 18 del Estatuto Tributario observando el principio de transparencia fiscal que se buscó con la modificación introducida a todas estas formas de colaboración empresarial.

5. COMO REPORTA LA INFORMACION EXOGENA DE LOS CONTRATOS DE CUENTAS EN PARTICIPACION?

En el parágrafo 1 del artículo 18 del Estatuto Tributario el cual indica lo siguiente:

> ***"PARÁGRAFO 1o.*** *En los contratos de colaboración empresarial el gestor, representante o administrador del contrato deberá certificar y proporcionar a los partícipes, consorciados, asociados o unidos temporalmente la información financiera y fiscal relacionada con el contrato. La certificación deberá estar firmada por el representante legal o quien haga sus veces y el contador público o revisor fiscal respectivo. En el caso del contrato de cuentas en participación, la certificación expedida por el gestor al partícipe oculto hace las veces del registro sobre las actividades desarrolladas en virtud del contrato de cuentas en participación."*

De acuerdo a la norma mencionado en donde el participe oculto solo obtendrá una certificación del participe gestor sobre los ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos según corresponda a su participación en el contrato de forma consolidada y sobre la cual reportará en los conceptos correspondientes a la información exógena.

Por su parte, será el participe gestor el obligado a reportar la información exógena de forma detallada sobre todos los conceptos que esté obligado a reportar en los términos que establezca la resolución que reglamenta el reporte de información exógena.

Finalmente, se recalca que todas las modalidades contractuales que las partes establezcan deben siempre evaluar que no se encuentren como formas de abuso en materia tributaria que establece los artículos 869 al 869-2 del Estatuto Tributario, sopena de las consecuencias fiscales que se generen.

En estos términos se resuelva la consulta.

Cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: http://www.dian.gov.co siguiendo los iconos: "Normatividad" – "Técnica" y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

LILIANA ANDREA FORERO GOMEZ
Directora de Gestión Jurídica