



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., treinta (30) de agosto de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: NULIDAD SIMPLE
Radicación: 11001-03-27-000-2021-00003-00 (26085)
Demandante: CARLOS MARIO RESTREPO Y OTROS
Demandado: DIAN
Tema: Nulidad del Concepto General 008537 del 9 de abril de 2018 y de los oficios 024226 del 3 de septiembre de 2018, 1274 [019441] del 27 de julio de 2018, 1649 del 26 de diciembre de 2018, 040 del 21 de enero de 2019, 010 del 16 de enero de 2019, 002992 del 12 de febrero de 2020, 906045 del 15 de octubre de 2020, 0161 del 12 de diciembre de 2020 y 0085 del 29 de enero de 2021, expedidos por Dirección de Gestión Jurídica y la Subdirección de Gestión, Normativa y Doctrina de la DIAN. Retenciones en renta. Cuentas en Participación. Gestor oculto.

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

En ejercicio de la competencia atribuida por el numeral 1 del artículo 149 del CPACA, en concordancia con el numeral 1 del artículo 13 del Acuerdo 080 del 12 de marzo de 2019¹, corresponde a la Sala decidir el medio de control de nulidad contra algunos apartes del Concepto General 008537 del 9 de abril de 2018, y de los oficios 024226 del 3 de septiembre de 2018, 1274 [019441] del 27 de julio de 2018, 1649 del 26 de diciembre de 2018, 040 del 21 de enero de 2019, 010 del 16 de enero de 2019, 002992 del 12 de febrero de 2020, 906045 del 15 de octubre de 2020, 0161 del 12 de diciembre de 2020 y 0085 del 29 de enero de 2021, expedidos por la Dirección de Gestión Jurídica y la Subdirección de Gestión, Normativa y Doctrina de la DIAN, en cuanto dispusieron²:

Concepto General 008537 del 9 de abril de 2018

«Ahora bien, en relación con la retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta y complementarios, el socio gestor será el titular del ingreso sometido a retención y, por ende, será quien deba reflejar tales retenciones en la declaración del período fiscal en que se practiquen.»

«Para el contrato de cuentas en participación, no existe una disposición que prevea el traslado de retenciones por parte del socio gestor al socio oculto; so pena de confundirse con otras figuras contractuales, como el mandato en el cual las retenciones se practican teniendo en cuenta las calidades del mandante. Tampoco existe una disposición que prevea la revelación del socio oculto con el fin de practicarle a éste directamente la retención; so pena de confundirse con otros contratos de colaboración empresarial, como los consorcios o uniones temporales donde el valor de la retención se le imputa a cada uno de los consorciados.»

¹ «Por el cual se expide el reglamento Interno del Consejo de Estado». Acápites Sección Cuarta.

² Apartes transcritos en el libelo para concreción del *petitum*.



Oficio 019441 [1274] del 27 de julio de 2018

«Solicita usted reconsiderar el Concepto 100202208-0376 del 9 de abril de 2018 para que los partícipes puedan aplicar la retención en la fuente a prorrata de los ingresos que le corresponde en el contrato, toda vez que, la retención fue pagada sobre el ingreso que les corresponde declarar.

El Oficio aludido consideró que el socio gestor será el titular del ingreso sometido a retención y, por ende, será quien deba reflejar tales retenciones en la declaración del período fiscal en que se practiquen.

Para llegar a esta conclusión la doctrina se valió de lo señalado en el inciso 1º del artículo 510 del Código de Comercio, según el cual, el gestor será reputado único dueño del negocio en las relaciones de participación.

Los efectos fiscales que se desprenden de tal posición jurídica, se ven reforzados por el inciso 2º de dicho artículo, cuando se dispuso que los terceros solamente tendrán acción contra el administrador, del mismo modo que los partícipes ocultos carecerán de ella contra terceros.

Al ser el gestor la única persona visible ante terceros, resulta contrario a los fines de la norma concluir que los partícipes ocultos sean quienes pueden imputar el pago de las retenciones a título de impuesto sobre la renta y complementarios a prorrata de los ingresos que les corresponde en los contratos de participación. Por las consideraciones expuestas con anterioridad, el Concepto General sobre tratamiento tributario debe ser confirmado».

Oficio 024226 del 3 de septiembre de 2018

«Lo anterior considerando lo expresado en el Oficio 008537 de 2018, que en sus apartes pertinentes indicaron:

(ib. apartes demandados de Concepto General 008537 de 2018)».

Oficio 1649 del 26 de diciembre de 2018

«2. Retención 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 a pagar 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 partícipe gestor quien descuente en su declaración de renta las retenciones practicadas a título de dicho impuesto (...)

Oficio 040 del 21 de enero de 2019

«De conformidad con el Concepto No. 008537 de 2018 en los contratos de cuentas en participación, se presenta la figura de partícipe gestor, el cual es quien desarrolla el objeto del contrato en su propio nombre y bajo su crédito personal. Por ende, es quien se considera como único titular de los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos. En virtud de lo anterior, en relación a la retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta y complementarios, el partícipe gestor será el titular del ingreso sometido a retención y, será quien deba reflejar tales retenciones en la declaración del período fiscal en que se practiquen. Por lo cual, los pagos que realice el partícipe gestor a los partícipes ocultos no



estarán sujetos a retención en la fuente, considerando que estos pagos corresponden a ingresos a los cuales ya se le ha practicado retención en la fuente».

Oficio 010 del 16 de enero de 2019

«El Concepto 008537 del 9 de abril de 2018 fue proferido con el fin de precisar aspectos concernientes a los contratos de cuentas en participación, en consideración a las modificaciones que trajo el artículo 20 de la Ley 1819 de 2016 al artículo 18 del Estatuto Tributario. Para efectos de la presente consulta, se trae a colación la conclusión respecto del tratamiento de la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementario en los contratos de cuentas en participación.

En ese sentido, la interpretación oficial expone que el socio gestor será el titular del ingreso sometido a retención y, por ende, será quien deba reflejar tales retenciones en la declaración del período fiscal en que se practiquen, pues no existe para este contrato una disposición que prevea el traslado de retenciones por parte del socio gestor al socio; so pena de confundirse con otras figuras contractuales, como el mandato en el cual las retenciones se practican teniendo en cuenta las calidades del mandante.

También indica que no hay una disposición que prevea la revelación del socio oculto con el fin de practicarle a este directamente la retención; so pena de confundirse con otros contratos de colaboración empresarial, como los consorcios o uniones temporales donde el valor de la retención se le imputa a cada uno de los consorciados.

Lo anteriormente señalado genera dudas para el peticionario sobre el momento en que este tratamiento debió tener lugar, aspecto sobre el cual este despacho considera que desde antes de la expedición del Concepto 008537 había doctrina oficial reiterada que expuso en igual sentido las conclusiones antes expuestas, razón por la cual este tratamiento ya tenía aplicación desde antes de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016 y a lo interpretado se debía dar cumplimiento.

En efecto, en el Oficio 036232 del 27 de diciembre de 2016 al resolver una serie de inquietudes relacionadas con el contrato de cuentas en participación, en especial a quien pertenecen las retenciones practicadas al gestor, se trajo lo concluido en el Concepto 003653 del 14 de enero de 2008 (que a su vez se basa en el Oficio 099597 del 24 de noviembre de 2006) donde se reitera que no hay normas que permitan trasladar las retenciones al socio oculto y se expone que solamente quien es el titular del ingreso sometido a retención en la fuente, como sujeto pasivo de la misma, es quien puede afectar con ellas la declaración del período fiscal en que se le practiquen.

Así las cosas, lo que hace el Concepto 008537 es recoger la interpretación oficial que sobre el tema este despacho había expuesto desde el año 2006 incluso y precisar aspectos de este con ocasión de las modificaciones que trajo la Ley 1819 de 2016 al artículo 18 del Estatuto Tributario.

Por último, para efectos del reintegro de valores retenidos en exceso por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios, es preciso acudir a lo dispuesto en el artículo 1.2.4.16. del Decreto 1625 de 2016 (norma que compila el artículo 6 del Decreto 1189 de 1988), que contempla un procedimiento para tal fin».

Oficio 002992 del 12 de febrero de 2020

«(...) este Despacho, mediante Concepto 008537 del 9 de abril de 2018, dispuso que:

‘Para el contrato de cuentas en participación, no existe una disposición que prevea el traslado de retenciones por parte del socio gestor al socio; so pena de confundirse con otras figuras contractuales, como el mandato en el cual las retenciones se practican teniendo en cuenta las calidades del mandante. Tampoco existe una disposición que prevea la revelación del socio oculto con el fin de practicarle a este directamente la retención; so pena de confundirse con otros contratos de colaboración empresarial, como



los consorcios o uniones temporales donde el valor de la retención se le imputa a cada uno de los consorciados (...).

Oficio N° 906045 – 1272 del 15 de octubre de 2020

«(...) en relación con la retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta y complementarios, esta misma doctrina señala que el socio gestor será el titular del ingreso sometido a retención y, por ende, será quien deba reflejar tales retenciones en la declaración del período fiscal en que se practiquen (...).

Oficio 0161 del 12 de diciembre de 2020

«Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, las implicaciones en materia de retención en la fuente en los contratos de cuentas en participación dependerán, entre otros, si estos tienen un rendimiento garantizado o no.

Así las cosas, cuando el contrato de cuentas en participación no tiene un rendimiento garantizado las (sic) retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta recaen sobre el socio gestor. En efecto, este Despacho, mediante Concepto 008537 del 9 de abril de 2018, dispuso que:

"Para el contrato de cuentas en participación, no existe una disposición que prevea el traslado de retenciones por parte del socio gestor al socio; so pena de confundirse con otras figuras contractuales, como el mandato en el cual las retenciones se practican teniendo en cuenta las calidades del mandante. Tampoco existe una disposición que prevea la revelación del socio oculto con el fin de practicarle a este directamente la retención; so pena de confundirse con otros contratos de colaboración empresarial, como los consorcios o uniones temporales donde el valor de la retención se le imputa a cada uno de los consorciados.

Igual lógica aplica para los impuestos descontables en la medida que el gestor es la única persona visible ante terceros. En consecuencia, será este quien facture, recaude, declare y pague el impuesto correspondiente y, de igual forma, tendrá derecho a solicitar los impuestos descontables. En este punto vale anotar que, para efectos del impuesto sobre las ventas, continúa vigente lo manifestado en el Oficio No. 41483 del 6 de julio de 2004».

Oficio 0085 del 29 de enero de 2021

«Sírvese confirmar que en el contrato de colaboración empresarial genérico, donde no se prevé la figura de socio gestor y socio oculto sino que ambas partes desarrollan directamente el negocio conjunto, la parte que factura por la prestación de un servicio o la venta de un bien a un tercero, debe transferir a la otra parte los ingresos, costos y gastos correspondientes, así como las retenciones en la fuente que le correspondan a la otra parte en proporción a su participación en el contrato»

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.

Por lo tanto, las partes "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".

Respecto de la retención en la fuente, se pueden presentar las siguientes situaciones:

i) Si el contrato de colaboración ostenta las características de un contrato de cuentas en participación: (...).



DEMANDA

Carlos Mario Restrepo, José Darío Zuluaga Calle y Edwin Alberto Vélez Jaramillo, en ejercicio del medio de control establecido en el artículo 137 del CPACA, demandaron la nulidad de los apartes transcritos del Concepto General 008537 del 9 de abril de 2018 y de los oficios 024226 del 3 de septiembre de 2018, 1274 [019441] del 27 de julio de 2018, 1649 del 26 de diciembre de 2018, 040 del 21 de enero de 2019, 010 del 16 de enero de 2019, 002992 del 12 de febrero de 2020, 906045 del 15 de octubre de 2020, 0161 del 12 de diciembre de 2020 y 0085 del 29 de enero de 2021, expedidos por la Dirección de Gestión Jurídica y la Subdirección de Gestión, Normativa y Doctrina de la DIAN, aduciendo la infracción de las normas superiores en que debían fundarse y del principio de justicia tributaria.

Invocaron como normas violadas los artículos 95 [9] de la Constitución Política³ y 18 y 367 del Estatuto Tributario. Sobre el concepto de la violación expusieron, en síntesis, lo siguiente:

La Ley 1819 de 2016 tipificó el contrato de cuentas de participación, como un contrato de colaboración empresarial regido por una norma especial y amparado en el principio de transparencia fiscal, que le impone al socio oculto declarar en renta los ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos sobre la porción que le corresponde en el negocio jurídico, así como aquéllos rubros que, según la depuración del artículo 26 del ET, le permiten cuantificar la renta líquida sobre la que recae el impuesto de la respectiva vigencia fiscal. De esta manera, el socio oculto no simplemente recibe la utilidad fiscal al final del ejercicio contable.

Sobre los ingresos generados en los contratos de cuentas en participación, los clientes pueden practicar retenciones en la fuente en el impuesto sobre la renta y, a nivel del activo, la contabilidad de dichos contratos refleja las retenciones pertenecientes al socio gestor y al partícipe oculto, conforme a su participación en el negocio; no obstante, los actos demandados formularon una tesis basada en la naturaleza jurídica de los contratos de cuentas en participación, desde la perspectiva comercial, según la cual el socio gestor, como único dueño y responsable directo de las operaciones mercantiles realizadas en su nombre y crédito personal, es el único beneficiario de las retenciones practicadas por los clientes, y puede imputarlas en su declaración, transgrediendo la regla especial aplicable en materia tributaria y poniendo en condiciones fiscales desiguales al partícipe oculto.

Antes de la Ley 1819 de 2016, el partícipe oculto no tenía que declarar ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos, sino que se limitaba a recibir la parte de utilidades que le entregaba el socio gestor, de acuerdo con el porcentaje de participación pactado. Después de esa reforma, el socio oculto debe reconocer la utilidad que le corresponde en esa clase de actos y registrar parte de los rubros que conforman el estado de situación financiera y de resultados integrales, bajo los marcos técnicos normativos contables.

El hecho de que el socio gestor figure para efectos comerciales como único dueño y propietario del negocio, no desnaturaliza la esencia económica de la retención en la fuente, dirigida a que el impuesto causado se recaude en la misma vigencia fiscal.

³ Índice 2, Fls. 15, 22.



Dicho gestor está obligado a reconocer un ingreso conforme al porcentaje de participación pactado y asociado a la retención en la fuente que el cliente le practica como parte visible de la operación.

Los actos acusados prefieren las normas comerciales sobre las tributarias, pese a la prevalencia de la regulación especial sobre la general, y desconocen que la retención en la fuente hace parte del activo del contrato en cuentas en participación.

En renta, la retención no puede reconocerse como una cuenta por cobrar al socio gestor por parte del oculto, y es injusto que aquél se aproveche de una retención sin ingresos asociados, porque termina pagando un impuesto, a través de las retenciones que le practican los clientes, cuando lo cierto es que corresponden a sumas que incumplen el principio de asociación sobre el que se funda la estructura angular del impuesto sobre la renta.

El ordenamiento fiscal no autoriza ni prohíbe; prevé el traslado de las retenciones en la fuente al socio oculto, y si a través de ellas el contribuyente extingue su obligación tributaria de manera continua, paulatina y sucesiva, el partícipe oculto, obligado a incorporar el porcentaje correspondiente de sus ingresos, costos y deducciones por el contrato de cuentas en participación, no podría disminuir gradualmente su impuesto, por no figurar como señor y dueño ante terceros. Ello contradice el principio de transparencia fiscal y produce una situación de inequidad horizontal entre contribuyentes con las mismas cargas fiscales, desconociendo que el ingreso, sometido a retención, debe tener una relación de causa efecto con dichas cargas y que su descuento procede en el mismo periodo en que se causan. Es inexplicable que no pueda descontarse la respectiva retención sobre un ingreso gravable en renta.

Cuantitativamente, la doctrina favorece al socio gestor, porque aprovecha las retenciones en la fuente que le practican los clientes en el desarrollo del negocio jurídico, en cuanto es la figura representativa ante terceros. Frente al partícipe oculto los efectos cuantitativos son nocivos y desacatan el artículo 18 del ET, porque éste termina devolviendo sumas dinerarias a las que el socio gestor no tendría derecho.

A partir de casuismos, los demandantes concluyen que los socios gestores solicitan o imputan sumas dinerarias al periodo siguiente, en las cuales se subsume el valor abonado que le corresponde al socio o partícipe oculto, quien implícitamente termina financiando el impuesto sobre la renta, con un excedente que incorpora retenciones correspondientes al socio gestor.

En acápite aparte⁴, la demandante solicitó la suspensión provisional de las normas demandadas, medida negada por Auto del 29 de noviembre de 2022⁵.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN**⁶ señaló que la forma de reparto de utilidades en los contratos de cuentas en participación (*ingresos brutos o utilidades netas*), no es un elemento esencial de aquéllos y puede modificarse en virtud de la autonomía de la voluntad. La modificación legal del

⁴ Capítulo 4 de la demanda, p. 36, Samai, índice 2.

⁵ Samai, índice 20.

⁶ Samai, índice 18.



artículo 18 del ET buscó el registro y control de la relación interna entre partícipes; no la externa entre el gestor y los terceros que sí es un elemento esencial del contrato y, por tanto, debe permanecer intacta.

Tal reforma legal no desnaturaliza el tratamiento del contrato de cuentas en participación, en cuanto el socio gestor es a quien los clientes pagadores legalmente autorizados le practican y certifican la retención, correspondiéndole declararla en calidad de único responsable y dueño visible del negocio. Las retenciones en la fuente se practican de acuerdo con las características y particularidades de las que goza el socio gestor en el ámbito tributario, y como el certificado de retención sólo puede expedirse a nombre del socio gestor, el socio oculto no puede tratarla como un activo independiente y asociado a su porcentaje de participación en los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos incurridos en desarrollo del contrato correspondiente.

Tributariamente, la retención en la fuente no ostenta la naturaleza de activo registrable en la sección de patrimonio de la declaración de renta, por corresponder a un pago anticipado del impuesto para efecto de la respectiva declaración privada; el partícipe oculto no puede figurar en el certificado soporte de dicha retención, por no ser el beneficiario del pago sometido a la misma.

El socio gestor debe tributar como titular del ingreso sometido a retención y sujeto pasivo de la misma, facultado para solicitar las retenciones en la fuente en su declaración; el socio oculto lo hace en proporción a la distribución del valor neto de las utilidades del negocio jurídico, de acuerdo con una responsabilidad limitada al valor de la respectiva aportación y carga tributaria.

Legalmente, el socio gestor no puede trasladar las retenciones en la fuente practicadas al socio oculto en la ejecución del contrato de cuentas en participación, quien, a falta de un pago anticipado del impuesto, cuenta con un mayor flujo de caja, a diferencia del gestor.

Mediante Auto del 9 de diciembre de 2022⁷ el despacho sustanciador ordenó surtir el trámite de sentencia anticipada, de acuerdo con el literal a) del artículo 182A del CPACA, en concordancia con en el numeral 1 del artículo 13 del Decreto 806 de 2021, en el entendido de que el presente proceso corresponde a un asunto de pleno derecho en el que no se requiere la práctica de pruebas.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Los **demandantes**⁸ insistieron en los argumentos de la demanda, aduciendo que la doctrina de la DIAN desborda la correcta interpretación del artículo 18 del ET, generando inestabilidad jurídica por cuenta de la obligatoriedad de los conceptos tributarios para los funcionarios de dicha entidad.

Reiteraron que al socio gestor le corresponde facturar y reconocer los ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos producto del contrato, y disminuir de su porción la parte correspondiente al socio oculto, sin lugar a confundir el tratamiento del artículo 18 del

⁷ Samai, índice 25.

⁸ Samai, índice 32.



ET desde las responsabilidades consagradas en el Código de Comercio, dada la especialidad del Derecho Tributario respecto del comercial.

El referido artículo 18 prevé el procedimiento de asignación e incorporación de ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos, conforme al cual, si cada una de las partes tiene el 50 % del derecho en el contrato de cuentas en participación, las declaraciones de renta del socio gestor y del oculto se han de limitar a incorporar el mismo porcentaje de los activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones. En consecuencia, el socio gestor debe llevar la contabilidad de manera separada y reportar los ingresos a prorrata de su participación, sin ser el único facultado para solicitar los costos y deducciones relacionados con el negocio, en el entendido de que las retenciones a las que se somete no son suyas en su totalidad, y que no hay lugar a que las impute en un 100 %, toda vez que sólo titulariza la fracción a la que tiene derecho en el respectivo contrato.

La **DIAN**⁹ destacó que los actos demandados se ajustan a la naturaleza jurídica del contrato de cuentas en participación, porque el socio gestor es la única persona visible ante terceros, a quien corresponde cumplir las obligaciones sustanciales y formales del acuerdo. El artículo 18 del ET ordena que el socio gestor certifique las actividades económicas efectuadas en desarrollo de la operación comercial, para verificar ingresos, costos y gastos realizados, sin que ello impida contemplar la información financiera relacionada con los activos y pasivos correspondientes a cada partícipe de manera individual, y sobre los que exista algún tipo de participación.

A diferencia del mandato, en el que las retenciones se practican conforme a las calidades del mandante, en el contrato de cuentas en participación no se previó el traslado de la retención del socio gestor a los socios ocultos. Las resoluciones que establecen el grupo de obligados a suministrar información tributaria responsabilizan al primero de reportar la información fiscal relacionada con dicha operación contractual.

La doctrina DIAN no desnaturalizó la figura de la retención en la fuente en los contratos de cuentas en participación, pues el socio gestor es quien desarrolla y ejecuta la actividad objeto del contrato en su propio nombre, presentándose como el único dueño y responsable de contabilizar y declarar en renta los ingresos provenientes de la explotación del negocio jurídico, que puede solicitar las deducciones y costos relacionados con el negocio; como también certificar y proporcionar la información financiera y fiscal relacionada con el contrato, en los términos definidos por las resoluciones que disponen las características de la información a reportar en cada año gravable. El hecho de que dicho socio deba responder por las obligaciones fiscales relacionadas con el contrato, no implica declarar de manera independiente activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de algunos apartes del Concepto General 008537 del 9 de abril de 2018, y de los oficios 024226 del 3 de septiembre de 2018, 1274 [019441] del 27 de julio de 2018, 1649 del 26 de diciembre de 2018, 040 del 21 de enero de 2019, 010 del

⁹ Samai, índice 31.



16 de enero de 2019, 002992 del 12 de febrero de 2020, 906045 del 15 de octubre de 2020, 0161 del 12 de diciembre de 2020 y 0085 del 29 de enero de 2021, expedidos por la Dirección de Gestión Jurídica y la Subdirección de Gestión, Normativa y Doctrina de la DIAN, en cuanto avalaron la titularidad del socio gestor en contratos de cuentas en participación, sobre los ingresos sometidos a retención en la fuente en impuesto sobre la renta; así como de su consiguiente exclusividad para declarar las sumas retenidas en la declaración del periodo fiscal en que tales retenciones se practican, descartando el traslado de estas al socio oculto y la posibilidad de que éste las aplique e impute directamente, a prorrata de su participación en el respectivo contrato.

Acorde con los cargos de nulidad, el problema jurídico se contrae a establecer si los partes del concepto y de los oficios demandados infringen las normas especiales superiores en que debían fundarse, así como el principio de justicia tributaria, respecto de los partícipes ocultos de los contratos de cuentas en participación.

Según la parte actora, dichos actos quebrantan el artículo 18 del ET porque, desde una perspectiva jurídica comercial, inaplicable a los asuntos fiscales por el principio de especialidad normativa, restringen la imputación de las retenciones practicadas en renta al socio gestor, generando desigualdades respecto del partícipe oculto, pues éste, además de recibir la utilidad fiscal al final del ejercicio, está obligado a declarar los ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos derivados del desarrollo del objeto contractual, e incidentes en la liquidación de la renta líquida ordinaria sobre la que recae el impuesto de la respectiva vigencia fiscal. Por lo tanto, tendría derecho al reconocimiento de retenciones, según su participación en el negocio jurídico.

La DIAN, por su parte, insiste en que el derecho al reconocimiento de retenciones en el contrato de cuentas en participación recae en el socio gestor, porque no existen normas que autoricen el traslado de aquéllas al socio oculto y, legalmente, el hecho de aparecer ante terceros como único dueño del negocio jurídico contratado y responsable directo de las operaciones mercantiles realizadas en su nombre, bajo crédito personal, le endosa el derecho excluyente de imputar el pago de dichas retenciones en el impuesto sobre la renta, a diferencia de lo previsto para otro tipo de contratos, con los que no puede confundirse (*mandato, consorcios, uniones temporales*).

Tal postura oficial se apoyó en el artículo 510 del C. de Co.¹⁰, que atribuye al gestor la calidad de «*único dueño del negocio en las relaciones externas de la participación*», previendo que los terceros solo tienen acción contra el administrador, y que los partícipes inactivos carecen de ella contra terceros¹¹. Bajo esa máxima, la Administración entiende que

¹⁰ «**Art 510.** 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». Se subraya.

«**Art. 511.** La responsabilidad del partícipe no gestor se limitará al valor de su aportación. Sin embargo, los partícipes inactivos que revelen o autoricen que se conozca su calidad de partícipe, responderán ante terceros en forma solidaria con el gestor. Esta solidaridad surgirá desde la fecha en que haya desaparecido el carácter oculto del partícipe». Apartes subrayados declarados exequibles por la Sentencia C-790 de 2011.

¹¹ Mediante Sentencia C-790 de 2011, la Corte Constitucional declaró exequible el artículo 510 del C de Co, junto con la regla de responsabilidad solidaria ante terceros, prevista en el artículo 511 *ib.*, para los partícipes inactivos que revelen o autoricen el conocimiento de su calidad, desde cuando desaparece el carácter oculto de la participación. Dicha norma, además, limitó la responsabilidad del gestor al valor de su aporte.

Para ello y desde la perspectiva del principio de la buena fe en los negocios jurídicos particulares, la Corte admitió que determinadas reglas de las sociedades mercantiles se aplicaran a otras similares o a personas naturales que desarrollaran operaciones mercantiles, según las normas del Código de Comercio, de modo que la limitación del riesgo no fuere un derecho absoluto utilizable indiscriminadamente por los comerciantes, porque si se defraudan la buena fe y los intereses de terceros, se activarían las herramientas legales del régimen legal para efectos reparatorios, como por ejemplo a través del levantamiento del velo corporativo a título de sanción para los asociados y garantía de los terceros afectados.



siendo dicho gestor el titular del ingreso sometido a retención en la fuente y el sujeto pasivo de la misma, es quien puede afectar con esta la declaración del periodo fiscal en que se practique.

Ahora bien, las relaciones mercantiles admiten el uso de diferentes figuras contractuales con función económica y efectividad de inversión, por cuenta de la colaboración entre las partes y la eliminación de barreras innecesarias en el desarrollo de las actividades comerciales.

En ese contexto surgen los contratos de cuentas en participación, de carácter consensual, plurilateral, oneroso y de tracto sucesivo¹², por los cuales «dos o más personas comerciantes toman interés en una o varias operaciones mercantiles determinadas, que uno de ellos debe ejecutar 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» (C de Co, arts. 508 a 511), con una estructura contractual en la que la realización de negociaciones y operaciones mercantiles se reserva a la parte que funge como partícipe gestor, a quien se dota de la condición de dueño en las relaciones externas surgidas frente a terceros, ante los que responde patrimonialmente bajo la normativa comercial (art. 510 C. Co.), y se le impone el deber de dar cuentas de esa gestión a los demás partícipes que se benefician de los resultados obtenidos, según el porcentaje de su participación. Y concurre una parte inactiva representada en partícipes ocultos que no pueden interferir en la gestión, ni ejercer acciones contra terceros vedados para actuar contra aquéllos, salvo los casos de responsabilidad solidaria, cuando tales partícipes se revelan o autorizan que se conozca su calidad.

Así y por cuenta de la colaboración recíproca entre los partícipes, el gestor recibe e ingresa a su patrimonio los aportes de los inversionistas ocultos y los utiliza en la ejecución del negocio, por el tiempo de duración convenido -salvo disposición en contrario-, todo a través de una gestión dirigida a obtener rendimientos comunes, en el marco de un objeto contractual de tipo asociativo¹³ que, por su naturaleza, se rige por las normas especiales establecidas en la legislación comercial para la colaboración empresarial y, supletoriamente, por las previstas para las sociedades en comandita simple a las que fueron asimiladas por el artículo 514 del C. de Co.

De acuerdo con dicha regulación, la participación produciría los mismos derechos y obligaciones que el régimen societario mencionado establece para los socios entre sí (art. 508 ib) y, en su defecto, por las reglas del Título Primero de la misma codificación (establecimientos comerciales y bienes mercantiles); en línea ello, el aporte del socio oculto le otorgaría el derecho a participar de las pérdidas y utilidades del negocio, en la

Al tiempo, la declaratoria de exequibilidad precisó que las condiciones especiales descritas en los artículos 510 y 511 del C. de Co. para los asociados concurrentes a la formación del contrato de cuentas de participación, responden a la especialidad y fines del negocio jurídico celebrado, es decir, la gestión de operaciones mercantiles, según se desprende del artículo 507 ib.; que la naturaleza «oculta» del partícipe no gestor, se contrae al objeto contractual, en función del cual la «secrecía» sirve a la rendición de cuentas, sin afectarse la responsabilidad del gestor ante terceros, salvo en los casos de la solidaridad sobreviniente que surge cuando el partícipe no gestor revela su calidad oculta, aspecto irrelevante frente al hecho de que el gestor responda por causa del contrato en las relaciones externas, y del nexo existente entre este y el partícipe oculto al interior del negocio jurídico, por razón del ejercicio y la evaluación de las operaciones económicas propias de la ejecución del contrato. De allí que la autoridad judicial anotara que las irregularidades propiamente dichas se derivan de la actividad desarrollada por el partícipe gestor llamado a responder de manera principal, e igualmente en forma solidaria cuando concurre la voluntad de revelación o autorización o por el levantamiento del velo corporativo.

¹² Arrubla Paucar, Jaime. Contratos Mercantiles. Contratos Atípicos. Legis editores, Universidad Javeriana, 2015

¹³ Sin que por ello corresponda a un contrato de sociedad gestionado por administradores elegidos por socios con ánimo de asociación para realizar el objeto contractual a través de una persona jurídica diferente a ellos mismos, dotada de nombre, patrimonio y domicilio propios, presentándose, así como una forma de colaboración diferente a la de los contratos de cuentas en participación.



proporción acordada en el contrato, con la consiguiente facultad de exigir el pago de las segundas al gestor obligado a redimirlo.

En el plano fiscal, la Ley 1819 de 2016 -art. 20-, incluyó a los contratos de cuentas en participación entre los de colaboración empresarial que enuncia la regulación general del artículo 18 del ET¹⁴, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y, por tanto, «las partes de cada uno de ellos debe declarar de manera independiente los activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones que les correspondan, conforme a su participación en los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos incurridos en desarrollo del respectivo contrato»; para efectos tributarios, dichas partes deben suministrar la información solicitada por la autoridad fiscal, llevando un registro de las actividades desarrolladas con el que puedan verificarse dichos ingresos, costos y gastos que, en el caso del contrato de cuentas en participación, corresponde a la certificación expedida por el gestor al partícipe oculto sobre la información financiera y fiscal de aquel.

Concordantemente con la naturaleza del contrato, el comentado artículo 18 identifica a los gestores como representantes o administradores del contrato, llamados a certificar y proporcionar la información que corresponda sobre aquél, a los partícipes, consorciados, asociados o unidos temporalmente. Y, en su autonomía, las partes pueden acordar que la contabilidad se lleve de acuerdo con los marcos técnicos de información financiera aplicable.

Fiscalmente, el contrato de cuentas en participación no incurre en hechos generadores de obligaciones tributarias, porque no es sujeto pasivo (*contribuyente*) para efectos impositivos, dado que la reforma de 2016 asignó dicha condición a los partícipes individualmente considerados, bien como gestores, o como partícipes ocultos, según la actividad que realicen en desarrollo del contrato; tomando las utilidades derivadas del contrato como parte de la renta bruta de cada uno de ellos, en cuanto constituyen ingresos que incrementan su patrimonio y son susceptibles de imposición.

La DIAN considera que la distribución de utilidades al partícipe oculto representa el pago de la obligación impuesta al gestor por el contrato de cuentas en participación, y sobre el cual este último debe practicar la respectiva retención, cuando tenga la calidad de agente retenedor, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 368, 368-2 y 401 del

¹⁴ Antes de la Ley 1819 de 2016, el artículo 18 disponía el tratamiento del impuesto sobre la renta sólo para los consorcios y uniones temporales, pero con ocasión de la ley modificatoria aludió igualmente a los contratos Joint Ventures y Cuentas en participación, disponiendo: «**Art. 18. CONTRATOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL.** <Artículo modificado por el artículo 20 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> 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.

Las partes en el contrato de colaboración empresarial deberán suministrar toda la información que sea solicitada por la DIAN, en relación con los contratos de colaboración empresarial.

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.

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.

PARÁGRAFO 2o. Las partes del contrato de colaboración empresarial podrán establecer que el contrato de colaboración empresarial llevará contabilidad de conformidad con lo previsto en los nuevos marcos técnicos normativos de información financiera que les sean aplicables».



ET, en concordancia con el inciso primero del artículo 5.º del Decreto 1512 de 1985. Igualmente y en esa condición, el gestor puede aplicar la retención sobre los pagos generales que realice a terceros en desarrollo de su gestión, considerando el concepto de los mismos y su ajuste al monto mínimo sujeto a retención.

Sin embargo, bajo la reforma introducida por la Ley 1819 de 2016, al socio gestor y al partícipe oculto les corresponde de forma individual declarar los ingresos obtenidos, bienes y pasivos poseídos a 31 de diciembre del periodo respectivo, junto con los costos y gastos en que hubiere incurrido, según su participación en el contrato, lo cual es acorde con el deber de reparto de ganancias o pérdidas que le corresponde hacer al gestor, como elemento determinante del contrato de cuentas en participación, con el que este cumple la obligación contractual que contrae.

Al hilo de lo anterior, las retenciones practicadas en desarrollo del contrato vienen a representar un activo igualmente repartible al partícipe oculto a prorrata de su participación, en cuanto surgen de los ingresos y utilidades derivados de la ejecución del contrato, certificados por el socio gestor y constitutivo de un factor de depuración de la renta ordinaria, que no afecta al fisco.

Y es que el artículo 18 del ET, con la mencionada reforma de la Ley 1819 de 2016, impone a las partes de los contratos de colaboración declarar independientemente 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 de dichos contratos. Con esto, la ley especial ordenó de forma clara y sin distinción, que las partes del contrato declaren los conceptos asociados a la participación que tienen en este, en cumplimiento de los deberes sustanciales y formales que su nueva condición les impone, facultándolos implícitamente para reclamar los conceptos que les correspondan, en aplicación de los principios de justicia y equidad.

Entonces, la citada previsión legal también comprende a los partícipes ocultos, tan es así, que al tiempo de exigir un registro sobre las actividades desarrolladas en virtud del contrato de colaboración para efecto de verificar los ingresos, costos y gastos incurridos en desarrollo del mismo, la norma legal atribuyó al gestor la certificación de aquéllos y su entrega a los partícipes, precisando que los ocultos son destinatarios de esa certificación, la cual debe incluir las retenciones asociadas al ingreso de cada parte.

Con todo, no está por demás observar que la ley comercial (*arts. 507 a 511 del C. de Co*) concibió la condición de gestor para fines negociales y de responsabilidad ante terceros, sin lugar a descontextualizar ese marco regulatorio de obligaciones y derechos comerciales, para trasladar sus efectos a la determinación de prerrogativas fiscales como el derecho a la retención, dentro del marco de una relación jurídico tributaria de la se desprenden obligaciones que trascienden el acuerdo de voluntades plasmado en un contrato, porque nacen del poder impositivo que ejerce el Estado ante la realización del presupuesto legalmente previsto como generador del impuesto, en orden a lograr el pago del tributo.

Ello implica que la representación unipersonal del contrato de cuentas en participación en el partícipe gestor, su titularidad sobre el negocio y la consiguiente responsabilidad frente a deberes y obligaciones provenientes de las relaciones externas por cuenta de



la gestión contractual realizada, no puede trasladarse al plano fiscal para sesgar el derecho del partícipe oculto a descontar la retención y demás erogaciones que le corresponden según su participación en el contrato; por cuenta de un aporte que contribuyó a realizar el objeto contractual del que se generan ingresos y activos divisibles, a prórrata de una participación pactada por las partes y declarable por mandato expreso de la ley tributaria, en eco de los principios de justicia y equidad tributaria, así como a la debida distribución de las cargas públicas, con la que se aspira a que el contribuyente no tribute por más de aquéllo que la misma ley ha querido, sin perjuicio de que luego pueda aplicar las minoraciones estructurales establecidas en la misma ley.

Sin duda, la inaplicación de proporcionalidad en las retenciones practicadas por el gestor, afecta a los partícipes ocultos, porque les impide disminuir el impuesto a cargo con tal concepto causado en la proporción que le corresponda de sus ingresos; sacrificándoles el derecho que les asiste y transgrediendo los principios mencionados, junto con la voluntad del ordenamiento jurídico superior, lógica ante la cual esta Sala entiende que los apartes de los actos demandados que se acusan infringieron la norma legal en que debían fundarse y que, por tanto, se desvirtua la presunción de legalidad de estos, procediendo su anulación, en cuanto avalaron la exclusividad del socio gestor para declarar las sumas retenidas al partícipe oculto en la declaración del periodo fiscal en que tales retenciones se practican, negando el traslado de las mismas a dichos partícipes, junto con su respectiva aplicación e imputación directa, a prórrata de la participación que tengan en el respectivo contrato de cuentas en participación.

No se condenará en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

1. ANULAR PARCIALMENTE el Concepto General 008537 del 9 de abril de 2018, y los Oficios 024226 del 3 de septiembre de 2018, 1274 [019441] del 27 de julio de 2018, 1649 del 26 de diciembre de 2018, 040 del 21 de enero de 2019, 010 del 16 de enero de 2019, 002992 del 12 de febrero de 2020, 906045 del 15 de octubre de 2020, 0161 del 12 de diciembre de 2020 y 0085 del 29 de enero de 2021, expedidos por la Dirección de Gestión Jurídica y la Subdirección de Gestión, Normativa y Doctrina de la DIAN, en los apartes acusados, transcritos en las páginas 1 a 4 de la presente providencia.

2.- Sin condena en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase.



Radicado: 11001-03-27-000-2021-00003-00 (26085)
Demandante: CARLOS MARIO RESTREPO Y OTROS

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salva voto

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN