

**CONCEPTO GENERAL N° 008537**  
**09-04-2018**  
**DIAN**

Bogotá D.C.  
100202208- 0376

Señores  
**CONTRIBUYENTES**  
Ciudad

**Ref.:** Concepto General sobre el tratamiento tributario – Contratos de cuentas en participación.

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 y en aras de precisar aspectos concernientes a los contratos de cuentas en participación, se emite el presente concepto.

El concepto se desarrollará en el siguiente orden: (I) Consideraciones preliminares, (II) El contrato de cuentas en participación con la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, y (III) Alcance de la modificación introducida por la Ley 1819 de 2016.

**I. Consideraciones preliminares.**

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

- Los partícipes –tanto el gestor como el oculto- toman interés en una o varias operaciones mercantiles.
- El partícipe gestor deberá ejecutar la operación mercantil en su solo nombre y bajo su crédito personal, con cargo de rendir cuenta y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida.
- Existe libertad contractual en cuanto a la fijación de las condiciones del contrato y en cuanto a las solemnidades relativas a su formación.
- El contrato de cuentas en participación no constituirá una persona jurídica.
- El gestor será reputado único dueño del negocio en las relaciones externas de la participación.
- La responsabilidad del partícipe oculto se limitará al valor de su aportación; salvo que revele o autorice que se revele su calidad, caso en el cual responderá de forma solidaria.
- El partícipe oculto tendrá derecho a revisar todos los documentos de la participación y a que el gestor le rinda cuentas de su gestión.
- En lo no previsto, la relación entre los partícipes se rige por las normas aplicables a la sociedad en comandita simple.

**II. El contrato de cuentas en participación con la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016.**

Antes de la Ley 1819 el contrato de cuentas en participación no tenía regulación expresa en el Estatuto Tributario (ET). Sin embargo, con la reciente Reforma Tributaria se modificó el artículo 18 ET en el sentido de incluir expresamente a los contratos de colaboración, concretamente, el contrato de cuentas en participación.

Así las cosas, el nuevo artículo dispone lo 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.”*

Así mismo, la Ley 1819 de 2016 adicionó un primer párrafo al 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 la norma transcrita se desprende que, a efectos tributarios, las partes de un contrato de colaboración, como es el caso de un contrato de cuentas en participación, deben declarar de manera independiente los diferentes conceptos que se generen con ocasión del mismo. Para ello, el partícipe gestor deberá emitir certificación informando al partícipe oculto los diferentes conceptos a efectos de su registro y declaración.

Es decir que, de conformidad con el cambio legislativo, no basta con que el partícipe oculto registre y declare el ingreso por la utilidad neta; por el contrario, deberá registrar y declarar el valor bruto de los ingresos en proporción a su porcentaje de participación en el contrato. Dichos ingresos estarán afectados con los costos, gastos y deducciones cuya deducibilidad resulte procedente.

Vale anotar que la modificación introducida en la Ley 1819 de 2016 no desdibuja la naturaleza jurídica del contrato de cuentas en participación en tanto que la forma de reparto –ya sea ingresos brutos o utilidades netas- no es un elemento esencial del mismo e incluso puede ser modificado en virtud de la autonomía de la voluntad de las partes (artículo 508 del Código de Comercio).

Así las cosas, la intención de la norma tributaria es modificar el registro y control de la relación interna entre partícipes; no así la relación externa entre el gestor y los terceros, la cual permanecerá intacta al ser ésta sí una característica esencial del contrato de cuentas en participación. En ese sentido, de cara a los terceros, será el gestor quien se repute como único dueño del negocio en las relaciones externas de la participación (artículo 510 del Código de Comercio).

En ese orden de ideas, al ser el gestor quien desarrolla el objeto del contrato en su propio nombre y bajo su crédito personal, será éste quien se repute único titular de los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos (relación externa entre el gestor y los terceros). Lo anterior, sin perjuicio que el partícipe gestor emita una certificación al partícipe oculto con la información financiera y fiscal pertinentes para efectos de poder declarar de manera independiente los diferentes conceptos (relación interna entre partícipes).

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; 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.

Igual lógica aplica para los impuestos descontables en la medida que el gestor es la única persona visible ante terceros. En consecuencia, será éste 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.

Así, se concluye que no podría predicarse una proporcionalidad en relación con las retenciones practicadas y los impuestos descontables, so pena de confundirse con otras figuras contractuales distintas al contrato de cuentas en participación o de revelarse la calidad del partícipe oculto.

Por ejemplo, resultaría incorrecto que el partícipe gestor siendo responsable de IVA traslade al partícipe oculto un impuesto descontable cuando éste último puede no ser responsable de tal tributo, o también resultaría incorrecto que se le trasladen al partícipe oculto retenciones que fueron practicadas sin tener en cuenta su calidad.

La operatividad descrita no se compadece de la naturaleza del contrato de cuentas en participación y más bien se asemeja al manejo interno que sucede entre las partes que suscriben otro tipo de figuras contractuales. En todo caso, es preciso anotar que los extremos de una relación contractual podrán, en virtud de la autonomía de la voluntad, elegir la forma contractual que mejor se ajuste en pro de la consecución de sus intereses.

Apelando a la interpretación literal, es pertinente anotar que el nuevo artículo 18 del Estatuto Tributario en ningún caso hace referencia a que el partícipe gestor deba informar –mediante certificación– los conceptos de impuestos descontables y retenciones practicadas con el fin de que éstos sean registrados y declarados por el partícipe oculto.

Por último, corresponderá a ambos partícipes registrar los activos que posean y los pasivos que contraigan en el marco del contrato de cuentas en participación. Así, los partícipes registrarán de manera independiente el porcentaje de su participación respecto de cada activo y pasivo, siguiendo la misma lógica que aplica para los demás conceptos (ingresos, costos y gastos). En consecuencia, un activo que corresponda a un bien deberá ser registrado por cada uno de los partícipes involucrados –con independencia de quien sea el propietario del bien– de tal manera que cada uno de ellos podrá aplicar la misma proporcionalidad a la hora de registrar y declarar, por ejemplo, el gasto por depreciación.

### **III. Alcance de las modificaciones introducidas por la Ley 1819 de 2016.**

Teniendo en cuenta el análisis anterior, concluimos que el alcance de la modificación introducida por la Reforma Tributaria en el contrato de cuentas en participación, se resumen de la siguiente manera:

- Los ingresos provenientes de un contrato de cuentas en participación deberán ser reconocidos por cada uno de los partícipes en proporción al porcentaje de participación en el contrato.
- Cada uno de los partícipes deberá verificar la procedencia de los costos, gastos y deducciones, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 107 del Estatuto Tributario y demás normas pertinentes.
- El partícipe gestor no podrá llevarse como gasto la utilidad pagada al partícipe oculto, tampoco tendrá la obligación de practicar retención en la fuente. Lo anterior, en la medida que el partícipe gestor no trasladará al partícipe oculto una utilidad neta sino un valor bruto que deberá ser afectado con los costos, gastos y deducciones que resulten deducibles.
- En relación con los activos y pasivos, cada uno de los partícipes deberá registrar y declarar su porcentaje de participación respectivo de cada uno de dichos conceptos. Lo anterior, bajo el entendido

que dicho activo o pasivo corresponde al contrato y no a un partícipe en particular, dinámica que se replica para los demás conceptos (ingresos, costos y gastos).

•••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, (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.

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

En esos términos se da claridad sobre la interpretación y aplicación a las modificaciones introducidas por la Ley 1819 de 2016 en cuanto a los contratos de cuentas en participación.

El presente concepto recoge la doctrina proferida por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hasta la fecha y revoca todos los conceptos y oficios expedidos relacionados con la materia y que le sean contrarios.

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 íconos: "Normatividad" – "Técnica" y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

**LILIANA ANDREA FORERO GÓMEZ**  
Directora de Gestión Jurídica