

**RADICADO VIRTUAL No.
000S2022905248**

Subdirección de Normativa y Doctrina

100208192-877

Bogotá, D.C. **07/07/2022**

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, la peticionaria consulta por el tratamiento en materia de operaciones de comercio exterior e impuesto sobre las ventas -IVA de los contratos de cuentas en participación.

Sobre el particular, las consideraciones generales de este Despacho son las siguientes, no sin antes reiterar que no le corresponde pronunciarse sobre situaciones de carácter particular ni prestar asesoría específica, por lo que **corresponderá a la peticionaria definir, en su caso puntual, las obligaciones sustanciales y formales a las que haya lugar.**

El Decreto 1165 de 2019, frente a los contratos de colaboración empresarial solo contempla la figura de los consorcios o uniones temporales que se constituyan para celebrar contratos con el Estado en desarrollo de la Ley 80 de 1993, permitiendo que actúen como importadores o exportadores con el NIT que le ha sido asignado al consorcio o unión temporal y en los términos y condiciones establecidos en los artículos 3, 8, 9, 174 y 177 del Decreto 1165 de 2019.

Frente a las demás operaciones de consorcios y uniones temporales, u otros contratos de colaboración empresarial (entre los que se encuentran las cuentas en participación), no establece la legislación aduanera que éstos puedan actuar directamente como importadores o exportadores, debiendo en estos casos realizarse dichas operaciones de

Subdirección de Normativa y Doctrina

comercio exterior a través de una o varias de las personas naturales o jurídicas que conforman dicho contrato.

Ahora, en materia tributaria, la Subdirección de Normativa y Doctrina se ha pronunciado frente a los contratos de cuentas de participación en el siguiente sentido:

Oficio 906718 int 1025 de julio 7 de 2021

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

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

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

“(…) el 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. (…)”

(…) 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. (…)” (Subrayado fuera de texto).

(…)

- ii. (…), en cuanto al impuesto sobre las ventas- IVA y, según lo dispuesto en el Oficio 041483 de 2004 y en el Concepto 008537 de 2018, al ser el socio gestor quien desarrolla el objeto del contrato en su propio nombre y bajo su crédito personal y, por ende, el responsable de toda la operación económica y único beneficiario de los impuestos descontables y de las retenciones practicadas, no habría lugar a disminuir del ingreso total de la operación declarado por el gestor en la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas- IVA, el ingreso que le corresponde al socio oculto, por ser el socio gestor la única persona visible ante terceros y reputado único dueño del negocio.*

Subdirección de Normativa y Doctrina

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

Oficio 006021 de marzo 11 de 2019

“(…)

- 1.2. *En segundo lugar, es necesario precisar que para efectos del Impuesto sobre las ventas (“IVA”) no existe dentro del E.T. un tratamiento especial para para los contratos de colaboración empresarial, donde se incluyen los de cuentas en participación.*
- 1.3. *Respecto a su consulta, consideramos necesario precisar que el IVA en los contratos de cuentas está en cabeza el socio o partícipe gestor, por cuanto es este el único que lidera o gestiona el negocio frente a terceros.*
- 1.4. *Esto fue precisado por este despacho en el Oficio No. 041483 del 6 de julio de 2004, donde se estableció que: “En lo que respecta al manejo del IVA, será el socio gestor quien liquide, facture, recaude, declare y pague el impuesto correspondiente a la explotación de las cuentas en participación, por ser esta la única persona visible ante los terceros. De igual forma tendrá derecho a solicitar los impuestos descontables y las retenciones practicadas por este impuesto.”*
- 1.5. *Adicionalmente, es preciso resaltar que el IVA es un impuesto objetivo, ya que no toma en cuenta las cualidades del sujeto pasivo, sino los actos del mismo.*
- 1.6. *Por lo anterior, consideramos que la exclusión establecida en el (...) artículo 476, es aplicable, siempre y cuando quien realice la actividad, es decir en el gestor en los contratos de cuentas en participación ante terceros, cumpla con las condiciones respectivas.*
- 1.7. *Adicionalmente, es aplicable lo señalado por la Corte Constitucional en la Sentencia C-333 de 2017, donde señala que: “los beneficios tributarios se han catalogado como taxativos, limitados, personales e intransferibles, teniendo en cuenta que se dirigen a favorecer únicamente a los sujetos pasivos que se subsumen dentro de las hipótesis reguladas, lo que significa una estrecha relación entre el beneficiario y el gravamen que –al menos en principio- no puede ser trasladado a otro sujeto”.*

Subdirección de Normativa y Doctrina

1.8. Por lo anterior, concluimos que, en el caso de análisis, el socio gestor, que no cumple con lo establecido en el (...) artículo 476, no puede reconocer como excluido del IVA los ingresos percibidos en el desarrollo del contrato de cuentas en participación cuando uno de los socios ocultos cumple con los requisitos aplicables de la norma de la referencia (...). (Subrayado fuera de texto)

Así, nótese que los contratos de cuentas en participación no tienen *per se* beneficios en materia de IVA. Los tratamientos en materia de este impuesto serán aquellos de acuerdo con la normatividad tributaria apliquen en cada caso particular, según sea la naturaleza de la operación.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín
Tel: 6079999 Ext: 904101
Bogotá, D.C.

Proyectó: María Elena Botero Mejía / Alfredo Ramírez Castañeda
Aprobó: Comité de Normativa y Doctrina del 30/06/2022