



PROSPERIDAD PARA TODOS

www.dian.gov.co

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C. 13 JUN. 2014 2014 JUN 16 P 12:17
100208221-000457

0358581

Doctor
JOSÉ HERMES BORDA GARCÍA
Director de Servicios Públicos
Contraloría General de Bogotá
Carrera 32A No. 26 A- 10
Bogotá D.C.

S.J.D.

Ref: Radicado 572 del 06/02/2014

TEMA: Impuesto sobre las ventas - IVA -
DESCRPTORES: Cuentas en participación.
FUENTES FORMALES: Artículos 2, 26,107 del Estatuto Tributario.
Artículos 507 a 510 del Código de Comercio.

Cordial saludo, Dr. Borda :

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 0006 de 2009, es función de este Despacho absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad.

En atención a su consulta sobre el tratamiento tributario de las operaciones correspondientes al sujeto de control fiscal Gestaguas S.A. ESP., hoy denominada Caudales de Colombia S.A. ESP, en donde enuncia una serie de situaciones, soportadas o amparadas por el oficio DIAN No. 099599 del 24 de noviembre 2006, nos permitimos informarle que de acuerdo con el artículo 264 de la Ley 223 de 1995:

"Los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos. Durante el tiempo en que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias. Cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por ella deberá publicarlo".

Ahora bien, en el caso expuesto por Ud. con respecto al acuerdo de colaboración empresarial celebrado entre las empresas referidas, se presume que tratándose de prestación de servicios de una persona jurídica a una sociedad mediante la modalidad de cuentas en participación, los

efectos tributarios están previstos en la interpretación dada en el Oficio Nrc. 099599 de 2006, cuyos apartes principales, son los siguientes:

"1- La participación es un contrato por el cual dos o más personas que tienen la calidad de comerciantes toman interés en una o varias operaciones mercantiles determinadas, que deberá ejecutar uno de ellos 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". (cursiva fuera de texto).

Lo anterior permite verificar que la calidad de persona no discrimina si se trata de personas naturales o jurídicas; razón por la cual tomada la expresión en su sentido natural y simple resulta aplicable a ambos tipos de persona. No obstante, es del caso precisar, siguiendo el precepto del artículo 511 del mismo código citado, que si "los partícipes inactivos que revelen o autoricen que se conozca su calidad de partícipe, responderán ante terceros en forma solidaria con el gestor". A su vez dispone que la responsabilidad del no gestor se limita al valor de su aporte.

El artículo 508 ibídem, dispone que el objeto, la forma, el interés y las demás condiciones se regirán por el acuerdo de los partícipes.

Lo anterior permite concluir que un contrato de cuentas en participación se rige por el acuerdo de los partícipes, aspecto que en principio no riñe con los aportes en servicios.

2- (...) referente a la pregunta si sobre el aporte de industria del punto anterior recae el impuesto sobre las ventas, ya este despacho en Concepto Unificado del Impuesto sobre las Ventas 00001 de junio 19 de 2003 pagina 131, cita el artículo 5° del Decreto 1372 de 1992, ha aclarado que están excluidos en calidad de servicios "los ingresos laborales, la contraprestación del socio industrial y los honorarios de los miembros de juntas directivas"; sin embargo, debe precisarse que tal exclusión comprende únicamente los servicios que de manera directa presta una persona natural, excluidos por el mencionado artículo. Esto por cuanto no es posible, por vía de interpretación ampliar el conjunto de servicios excluidos a los prestados por una persona jurídica, cuando la disposición se refiere a una persona natural.

Esto significa que la exclusión opera en cuanto sean servicios personales prestados por un socio persona natural a la empresa a la cual está vinculado como socio, pues la norma se encuentra dirigida a beneficiar en forma directa al socio industrial (o en términos del artículo 137 del código de comercio por el "trabajo personal de un asociado"), cuando la remuneración se percibe como retribución al aporte personal realizado por este a la empresa, es decir que la exclusión del gravamen se predica respecto de la relación laboral entre el socio industrial y la empresa a la cual pertenece, no a la relación entre dos empresas, aún cuando una de ellas efectúe tal intercambio en calidad de aporte.

Si en desarrollo del contrato de participación el socio oculto presta servicios a terceros para el cumplimiento del contrato, se causa el IVA en cabeza del gestor sin perjuicio de la responsabilidad solidaria del oculto cuando se de a conocer, a menos que sea el oculto quien directamente preste el servicio gravado en cuyo caso será el responsable.

Para efectos del impuesto sobre las ventas, se consideran servicios acorde con lo dispuesto por el artículo 1o del Decreto 1372 de 1992:

" Definición de servicio para efectos del IVA. Para los efectos del impuesto sobre las ventas se considera servicio, toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente

de su denominación o forma de remuneración."

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

"...El tratadista de Derecho Comercial, José Ignacio Narváez, al referirse a las características de este contrato dice:

El gestor ha de ser siempre uno de los socios (art 507). Dicho gestor maneja los aportes, administra los bienes que adquiera en desarrollo del objeto social, celebra y ejecuta el negocio u operaciones para los cuales se ha formado, en su solo nombre y bajo su crédito personal y en las relaciones con terceros se reputa único dueño del negocio. Los derechos son adquiridos en su favor y las obligaciones las contrae a su exclusivo cargo. Su responsabilidad es ilimitada y los terceros adquieren derechos y asumen obligaciones sólo respecto del gestor. Los socios inactivos aportan dinero u otros bienes apreciables en dinero y limitan su riesgo al valor de la respectiva aportación. No administran ni actúan ante terceros, participan en las ganancias o pérdidas en la proporción convenida y en cualquier tiempo pueden ejercer el derecho de inspección sobre los papeles y documentos, así como exigirle al gestor que les rinda cuentas de su gestión. (Derecho Mercantil Colombiano, Tipos de Sociedad, Ed, Legis, Bogotá, 2002)

De acuerdo con lo expuesto, 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.

Desde el punto de vista fiscal, la Administración Tributaria es un tercero más y por tanto no ajeno a la regla comercial.

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.

3- Todo pago o abono en cuenta susceptible de generar un ingreso tributario para un contribuyente del impuesto de renta, está sometido a retención en la fuente. En los contratos de cuentas en participación se reparten las utilidades, por lo que el gestor en cuanto tenga la calidad de retenedor debe practicarle la retención en la fuente correspondiente al inactivo por otros ingresos (3.5%), sobre el valor de las utilidades que le correspondan en el contrato. No obstante, cuando los aportes los haga el inactivo mediante la prestación de servicios, aún cuando se haga en calidad de aporte, el pago está sujeto a retención, y la tarifa obviamente está supeditada al concepto por el cual se ha suministrado el servicio (Título III del Estatuto Tributario y Decreto Reglamentario 260 de 2001), pero la retención la practica el beneficiario del servicio al gestor cuando aquel tenga la calidad de retenedor. Por lo que los socios ocultos únicamente

pueden descontar la retención que les sea practicada al momento de recibir las utilidades, en razón del contrato. (Concepto 041483/04 Numeral 3.).

Los servicios prestados fuera del objeto del contrato de cuentas en participación entre las partes necesariamente generan IVA cuando se encuentren gravados, y por otra parte, los ingresos generados en estas circunstancias están sometidos a retención en la fuente de acuerdo al concepto del pago con la tarifa que corresponda al mismo. ..."

La interpretación anterior ha sido confirmada mediante doctrina vigente, por el concepto 00003653 de enero 14 de 2008, del cual remitimos copia para su conocimiento.

De otra parte, los contribuyentes cuando hacen uso de los conceptos de que trata el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, deberán tener en cuenta que éstos sean aplicables al caso concreto y particular, de lo contrario no estarían actuando bajo el amparo de las tesis planteadas en los mismos.

Por tal motivo y evidenciando en el texto de su comunicación, una presunta irregularidad respecto a la prestación del servicio por colaboración soportada por la existencia de un acta en donde se autoriza una retribución de enero de 2008 a diciembre de 2009, a partir de enero de 2010 por valor de \$ 1.451 millones, sin que como Ud. lo precisa, no se haya facturado, valor alguno en la fecha establecida, estamos remitiendo copia de su oficio a la Dirección de Gestión de Fiscalización, para que según su competencia evalué la situación del caso expuesto y adelante las verificaciones y fiscalización a que haya lugar.

Finalmente, de manera cordial le informamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 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, <http://www.dian.gov.co> la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el icono de "Normatividad" --"técnica"-- dando click en el link "Doctrina" -- "Dirección de Gestión Jurídica."

Atentamente,



YUMER YOEL AGUILAR VARGAS
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

Anexo : copia del Concepto 03653 de enero 14 de 2008 en cinco (5) folios.

C.C. Dra. Claudia Fernanda Rincón - Directora de Gestión Jurídica - DIAN -
Carrera 8 Nro. 6 C - 38, Piso 6, Edificio los Ministerios.
Bogotá D.C..

P: Pc./R:Cnyd