

# ANÁLISIS JURÍDICO Y TRIBUTARIO DEL CONTRATO DE CUENTAS EN PARTICIPACIÓN

BIBIANA BUITRAGO DUARTE\*

## Sumario:

Consideraciones jurídicas generales respecto del contrato de cuentas en participación. Aspectos tributarios del contrato de cuentas en participación: impuesto sobre la renta, impuesto a las ventas, impuesto de timbre, impuesto de industria y comercio, deber formal de facturar. Conclusiones.

En el mundo moderno las relaciones mercantiles acuden a figuras jurídicas que permiten la inversión en un negocio, sin que sea necesario participar en la gestión y que no requieren la constitución de una persona jurídica distinta de los intervinientes. En este contexto, contratos de colaboración como las cuentas en participación adquieren cada vez mayor relevancia; en este sentido, se presenta un análisis de su regulación en la legislación colombiana y de las implicaciones tributarias que se generan en desarrollo de su objeto.

## 1. Consideraciones jurídicas generales respecto del contrato de cuentas en participación

### *1.1 Normas que regulan el contrato de cuentas en participación en el Código de Comercio*

El artículo 507 del Código de Comercio define el contrato de cuentas en participación en los siguientes términos:

\* Abogada de la Universidad Externado de Colombia. Especialista en Derecho Tributario, actualmente cursa los estudios de Maestría en Derecho, programa de tributación en la misma universidad. Asesora del Despacho de la Dirección de Impuestos Nacionales y miembro del grupo de Precios de Transferencia. Integrante del Centro de Estudios Fiscales.

La participación es un contrato por el cual dos o más personas que tiene 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 cuentas y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida.

En cuanto a su forma, el artículo 508 estipula que la participación no estará sujeta en cuanto a su formación a las solemnidades prescritas para la constitución de compañías mercantiles.

De acuerdo con el artículo 509, la participación no constituirá una persona jurídica y por tanto carecerá de nombre, patrimonio social y domicilio.

El artículo 510 prevé que el gestor será reputado único dueño del negocio en las relaciones externas de participación. Los terceros sólo tendrán acción contra el administrador, del mismo modo que los partícipes inactivos carecerán de ella contra terceros.

Según lo dispone el artículo 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.

### *1.2 Generalidades del contrato de cuentas en participación*

#### **Noción**

El contrato de cuentas en participación constituye una modalidad de los negocios

jurídicos de colaboración recíproca, que consiste en una alternativa de inversión/financiación en la que, básicamente, una persona comerciante (gestor), capta fondos de distintos inversores (partícipes) que de esta forma participan en los resultados de un negocio concreto que aquella desarrolla. Se trata, pues, de una colaboración exclusivamente económica por parte del partícipe, siendo el gestor el único responsable de la gestión del mismo. Este tipo de contratos se encuentra regulado en el Código de Comercio en artículos 507 a 514, y se aplican como supletorias las normas para la sociedad en comandita simple, en todo lo que no sea contrario a su naturaleza.

Mediante esta fórmula, el gestor hace suya las aportaciones y se compromete a llevar a cabo el negocio concreto descrito en el contrato. El inversor responderá, en caso de obtenerse resultados adversos en el negocio, con la aportación efectuada, y percibirá, en caso de obtenerse beneficios, una proporción de los mismos estipulada en el contrato, además de lo inicialmente aportado.

#### **Naturaleza jurídica del contrato**

Según lo señala JAIME ARRUBLA PAUCAR en su libro *Contratos mercantiles*, la participación es un contrato como cualquier otro, con una nominación propia y una reglamentación independiente, el cual se añadió en el título X del libro de las sociedades; por razones que obedecen más a la historia que a la técnica jurídica, su reglamentación debería encontrarse ubicada en el libro de los contratos mercantiles.

La naturaleza jurídica del contrato de cuentas en participación no ha sido aceptada de manera uniforme como una figura contractual autónoma e independiente. Sin

embargo, debido a la función económica del contrato, la naturaleza de las relaciones que se establecen entre los intervinientes y los terceros, y su particular estructura jurídica es viable afirmar que se trata de un contrato de tipo asociativo, con naturaleza jurídica propia, normado, autónomo, que implica una gestión individual, pero con resultados comunes y repartibles<sup>1</sup> y susceptible de diferenciar y deslindar de figuras contractuales afines o semejantes.

El contrato de cuentas en participación se diferencia del contrato de sociedad, por las razones que a continuación se esbozan:

- a. En el contrato de cuentas en participación no se crea una persona jurídica a diferencia del contrato de sociedad, cuya consecuencia inmediata es el surgimiento de una nueva personalidad (art. 509 C. Co.).
- b. El contrato de cuentas en participación no es un contrato solemne, no está sometido a los requisitos legales del contrato de sociedad, ni requiere de inscripción en la Cámara de Comercio.
- c. Las cuentas en participación no producen la aparición de un patrimonio común entre gestor y partícipes, puesto que las aportaciones de los partícipes inactivos ingresan en el patrimonio del partícipe activo o gestor, quien adquiere su titularidad.
- d. Según anota GARRIGUES, en las cuentas en participación, la gestión del negocio se lleva exclusivamente por el partícipe activo quien recibió y se apropió de los fondos, mientras que en la sociedad, la

gestión se rige por los administradores designados en la forma prevista en los estatutos o en la ley, según la clase de sociedad,

- e. También se señala como criterio diferenciador la ausencia del ánimo de asociación (*affectio societatis*). Efectivamente, no existe en la participación el ánimo de permanecer en sociedad para realizar unas finalidades comunes, sino, más bien, en participar en un negocio o negocios determinados para obtener un rendimiento por los partícipes ocultos.
- f. Su duración se limita al período en que se realice el negocio o negocios para el cual fue constituido, salvo acuerdo entre las partes o por la ocurrencia de hechos imprevistos que ocasionen su liquidación prematura.

Igualmente, la Superintendencia de Sociedades sostuvo mediante oficio 220-5051 del 2 de marzo de 1994, que el contrato de cuentas en participación no es una sociedad por que no tiene el *animus societatis* o *affectio societatis*, que es el elemento esencial en el contrato de sociedad y por tanto, carece de nombre, patrimonio social y domicilio.

### Principales características

Teniendo en cuenta lo anterior, son características del contrato de cuentas en participación, las siguientes:

- a. Es un contrato de colaboración en el cual pueden participar dos o más personas que ostentan la calidad de comerciantes.

1. JOAQUÍN GARRIGUES. *Curso de derecho mercantil*, tomos 1 y 11, Madrid, 7.ª ed., 1981/83.

- b. Está conformado por un partícipe gestor, quien ejecuta todas las operaciones, aparece como dueño frente a terceros y responde ante ellos de manera exclusiva, utiliza para los negocios que realiza su razón social. Los partícipes ocultos o inactivos son pasivos en la negociación.
- c. Las operaciones mercantiles sobre las que recae, que pueden ser una o varias, deben ser determinadas. El contrato de cuentas en participación puede desarrollar todo tipo de actividad que el mismo Código de Comercio prescribe como mercantil.
- d. Todos los partícipes deben contribuir con aportes para el negocio común. La participación del gestor y del o de los partícipes inactivos debe hacerse en dinero, bienes u otros factores de contenido patrimonial.
- e. Los partícipes deben estipular claramente en el contrato a celebrar, la proporción con la cual participan en las ganancias o pérdidas.

### Obligaciones de las partes

Ahora bien, en virtud del contrato en comento se generan distintas obligaciones para las partes intervinientes. De un lado, el gestor se encuentra obligado a explotar el negocio con diligencia, debiendo responder, en su caso, del dolo o culpa. Además, deberá rendir cuentas y liquidar a los distintos partícipes según los resultados obtenidos y en la proporción de su participación.

Del otro, los partícipes ocultos quedan obligados a entregar al gestor lo convenido, no pudiendo intervenir en la gestión del negocio. Recibirán del gestor información detallada de la marcha del negocio y la liquidación –en función de su porcentaje de participación– de los resultados obtenidos;

así mismo, tienen derecho a inspeccionar todos los documentos de la participación.

### Responsabilidad de las partes

De esta misma forma, de la participación en el contrato se derivan responsabilidades tanto para el gestor como para los partícipes ocultos, como a continuación se señala:

1. Responsabilidad del partícipe activo. En las relaciones externas de la participación, el gestor es reputado como único dueño del negocio (art. 510 C. Co.). Por tanto, responde frente a terceros, de conformidad con las normas que se sigan para cada negocio jurídico que con ellos realice. El gestor no actúa ni como representante ni como mandatario de los demás partícipes, actúa en su propio nombre y solamente compromete su propia responsabilidad y patrimonio. El partícipe inactivo no puede inmiscuirse en la gestión del gestor ni tiene acción contra los terceros, como tampoco los terceros tienen acción en su contra.
2. La responsabilidad del o de los partícipes ocultos. Los participantes ocultos no se comprometen frente a los terceros con quienes actúa el gestor. Sin embargo, la ley establece (art. 511 C. Co.) que los partícipes inactivos que revelen o autoricen que se conozca su calidad de partícipes, responden frente a los terceros en forma solidaria con el gestor. La responsabilidad surge desde el momento en que se haga pública su calidad de partícipe en el negocio.

Vistos de esta forma los distintos aspectos que de acuerdo con la legislación comercial se derivan del contrato de cuentas en

participación, se procederá a analizar su tratamiento tributario según los lineamientos expuestos al inicio de este estudio.

## 2. Aspectos tributarios del contrato de cuentas en participación

Como primer punto, es necesario precisar que los efectos previstos por la ley comercial no siempre coinciden con los contemplados por las normas tributarias, como se verá a continuación.

De acuerdo con lo previsto por la legislación comercial, el contrato de cuentas en participación no tiene una personalidad distinta de la de los partícipes; adicionalmente, la ley tributaria no señala a las cuentas en participación, antes sin personería jurídica, como sujetos pasivos de impuestos, y por tanto, tales contratos no realizarán por sí mismos los hechos generadores de estos, razón por la cual, a la luz de las disposiciones constitucionales y legales, en particular de lo previsto por el artículo 338 de la Carta, esta modalidad de contratos de colaboración no puede ser considerada como contribuyente, sino que, para efectos de la aplicación de las normas tributarias, debe considerarse a cada uno de los partícipes individualmente, analizando su calidad de contribuyente o responsable según su situación particular, así como la actividad realizada en desarrollo del mismo.

### 1.1 Impuesto sobre renta

Conforme con lo anterior, las obligaciones fiscales derivadas del impuesto sobre la

renta y complementarios recaen sobre cada uno de los individuos, independientemente de si se trata del gestor o de los miembros ocultos, esto es, cada uno de los partícipes es considerado fiscalmente independiente; en consecuencia, las utilidades obtenidas por cada uno de ellos en el negocio forman parte de su renta bruta, es decir, son ingresos susceptibles de constituir un incremento neto en su patrimonio y por lo tanto son gravables.

En desarrollo del contrato, el gestor se obliga para con el partícipe oculto a distribuir las pérdidas o utilidades que se han generado una vez que se ha realizado la correspondiente gestión; por tanto, si en virtud de ésta se generan utilidades, nace el derecho del partícipe inactivo de cobrar la parte de su utilidad y la obligación del gestor de cancelarla, y de esta forma, el primero está recibiendo un ingreso (generador de renta) y el segundo cancelando una obligación.

Cada partícipe deberá cumplir con sus obligaciones tributarias respecto de los resultados positivos o negativos derivados del contrato, bajo cualquiera de las siguientes alternativas<sup>2</sup>:

- a. El socio gestor puede reflejar en su declaración de renta los resultados positivos o negativos obtenidos y computarlos o compensarlos con aquellos generados en otras actividades al margen de la asociación en la cual participa, en este caso, los ingresos obtenidos se depuran con los costos y gastos incurridos, diferentes de los que conserve para sí el socio oculto. Y adicionalmente se lleva como costo el

2. LUZ MARÍA JARAMILLO. "Contratos de colaboración empresarial y desmonte de la doble tributación y el efecto de la regla de los 13/7", en *XXII Jornadas de Derecho Tributario-ICDT*, 1998.

valor de la participación que en la utilidad le corresponda al socio oculto. En consecuencia el gestor debe registrar en su declaración de renta los bienes y pasivos poseídos a 31 de diciembre, así como los ingresos, costos y gastos derivados del contrato de cuentas en participación que le corresponden, en la forma y proporción acordada<sup>3</sup>.

Para efectos de la determinación de la renta gravable se aplican las disposiciones propias del impuesto relativas a costos, gastos, descuentos ajustes por inflación y demás.

b. Bajo el esquema contable de la cuenta en participación como cuentas de orden<sup>4</sup>, puede el socio gestor incorporar en su declaración de renta únicamente lo correspondiente a su propia utilidad, caso en el cual no es posible realizar ningún tipo de depuración de la renta percibida, y en tal sentido, si la cuenta en participación obtuvo rentas no gravables o incurrió en costos o gastos al considerarse todo como una masa, la totalidad de los ingresos son gravados<sup>5</sup>.

Ahora bien, según lo ha manifestado la DIAN, la utilidad recibida por el partícipe oculto tiene la naturaleza de un pago<sup>6</sup>, en la medida en que, al realizar la distribución de las utilidades correspondientes, bien sea con el pago o abono en cuenta, el gestor está cancelando la obligación surgida en virtud del contrato de cuentas en participación y por ende, la suma que por dicho concepto

se percibe por el partícipe oculto constituye para él un ingreso tributario gravado con el impuesto sobre la renta y complementarios y sometido a retención en la fuente por este mismo concepto.

Bajo esta premisa, cuando el gestor realiza el pago o abono en cuenta y cancela la obligación al partícipe, esto es, cuando distribuye la respectiva utilidad, el gestor está obligado a efectuar la respectiva retención en la fuente<sup>7</sup>, siempre que ostente la calidad de agente retenedor, a la tarifa del 3.5% por concepto de otros ingresos<sup>8</sup>, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 401 del Estatuto Tributario en concordancia con el inciso primero del artículo 5.º del Decreto 1512 de 1985, puesto que dicho pago no se encuentra dentro de los diferentes conceptos que tienen señalada tarifa especial.

Ahora bien, para que el gestor ostente la calidad de agente de retención se requiere, en caso de que sea una persona natural, que tenga la calidad de comerciante y que en el año de 2002 tuviere un patrimonio bruto o un ingreso bruto superior a \$500.000.000.000 según lo estipulado en el artículo 368-2 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 26 de la Ley 788 de 2002. Por su parte, las personas jurídicas son agentes de retención según lo estipulado en el artículo 368 *ibídem*.

No obstante lo anterior, existen posiciones en contra que consideran que no se trata de un pago, sino que estamos frente a un

3. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. Concepto 058079 del 23 de julio de 1998.  
4. Decreto 2650 de 1993 - Plan Único de Cuentas establece que las cuentas en participación deben registrarse en las "Cuentas de Orden", en el Grupo 91 de Responsabilidades Contingentes, en la descripción de la cuenta 9135.

5. LUZ MARÍA JARAMILLO. *Ídem*.

6. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. Concepto 030569 del 5 de abril de 1999.

7. CONSEJO DE ESTADO. Expediente n.º 5326 del 22 de abril de 1994

8. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. Conceptos n.ºs 21239 de 1998, 30569 de 1999 y 025670 de 2000.

reparto de utilidades, puesto que, según lo establece el mismo Código de Comercio, la obligación que se genera para el gestor es la de dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida. Al considerarlo la administración tributaria como un pago y por ende, practicarse la respectiva retención en la fuente, se genera doble tributación.

### *1.2 Impuesto sobre las ventas*

Atendiendo las disposiciones del Código de Comercio, según las cuales el gestor se reputa único dueño del negocio, y en consecuencia, en la medida en que realice el hecho generador del impuesto (venta de bienes corporales muebles, prestación de servicios e importaciones art. 420 E. T.), es a éste a quien corresponde cumplir con las obligaciones que se deriven de su actuación, dependiendo de su calidad de responsable del régimen común o del régimen simplificado.

Así, corresponde al gestor liquidar el impuesto, registrarlo, cobrarlo, declararlo y pagarlo, de forma que el partícipe inactivo no tiene responsabilidad frente a este impuesto.

No obstante lo anterior, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales manifestó mediante Concepto n.º 117694 del 4 de diciembre de 2000 que cada partícipe debe responsabilizarse del impuesto sobre las ventas que le corresponde en desarrollo del contrato, señalando además que los partícipes ocultos o inactivos que pertenezcan al régimen común, en cuanto son los propietarios de los bienes, continúan respondiendo frente al fisco según su calidad y en la proporción que les corresponda dentro del desarrollo del contrato.

Según la DIAN, el tratamiento expuesto permite que cada partícipe no solo concurra

con el impuesto por pagar que le corresponde dentro del desarrollo del contrato sino que además pueda descontar el impuesto a las ventas que le corresponde en la adquisición de los bienes o servicios gravados que según el caso se entreguen para el objeto del contrato. De no ser este el tratamiento aplicable, ello conduciría a que el partícipe gestor responda por la totalidad del impuesto por pagar (el recaudado en desarrollo de la operación) sin derecho a descuento alguno, salvo el que le corresponda por el IVA causado en los costos y gastos gravados originados en desarrollo de la gestión; tal manejo operaría en cuanto los impuestos descontables del bien entregado corresponden al partícipe oculto, mientras que éste, a su vez, no guardaría responsabilidad alguna por el IVA causado en la venta del bien gravado, aun cuando sea realmente el propietario del bien entregado para la venta.

De lo anterior se desprende que si bien la posición de la Administración se fundamenta en el hecho de que el contrato no constituye una persona diferente de los partícipes, olvida que el artículo 420 del Estatuto Tributario señala de manera expresa los hechos generadores del impuesto sobre las ventas y que el artículo 437 prevé quiénes son responsables de dicho impuesto y que, por ende, es responsable del impuesto quien realice el hecho generador, independientemente de si es propietario o no, y en el caso del contrato de cuentas en participación, como quiera que es el gestor quien lleva a cabo el objeto del contrato, es él quien al realizar una de las actuaciones previstas por la ley como hecho generador del impuesto, es responsable del impuesto. Situación diferente es aquella que se presenta respecto de los bienes exentos, en cuyo caso es el productor, de acuerdo con las normas legales, quien tiene derecho a la

devolución de los impuestos pagados en la producción del bien; así, en caso de que el gestor actúe como comercializador de los bienes, este beneficio no existe y en consecuencia no hay devolución. Pareciera que la DIAN trata de subsanar esta situación permitiendo que cada partícipe concurra con el impuesto por pagar que le corresponde dentro del desarrollo del contrato y pueda descontar el impuesto a las ventas que le corresponde en la adquisición de los bienes o servicios gravados que según el caso se entreguen para el objeto del contrato. Sin embargo, el que cada partícipe sea responsable del impuesto que le corresponde desnaturaliza tanto la figura de la responsabilidad como la del contrato como tal; por ende lo conveniente es buscar una salida legislativa que permita el reconocimiento de los descuentos al enajenante que actúa bajo un contrato de cuentas en participación.

En cuanto a las *actuaciones del gestor dentro de la participación*, sostiene la DIAN en el mismo concepto, que en la medida en que tal relación se desenvuelve dentro de los lineamientos dispuestos para la sociedad en comandita simple, es claro que la actividad realizada tiene unidad de fin, cual es lograr el objeto del contrato, por lo que no sería legalmente válido considerar que el gestor está prestando servicio alguno a los partícipes inactivos, actuación que por lo mismo no causa impuesto sobre las ventas.

### 1.3 Impuesto de timbre

Como regla general, el artículo 519 del Estatuto Tributario establece en su inciso 1.º

que el impuesto de timbre nacional se causa a la tarifa del uno punto cinco por ciento (1.5%) sobre instrumentos públicos o documentos privados, incluidos los títulos valores, otorgados o aceptados en el país, o que se otorguen fuera del país pero que se ejecuten en el territorio nacional o generen obligaciones en el mismo, en los cuales se haga constar la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones, al igual que su prórroga o cesión con cuantía superior \$53.000.000 (valor año 2003)<sup>9</sup> en los cuales intervenga como otorgante, aceptante o suscriptor una entidad pública, una persona jurídica o asimilada, o una persona natural que tenga la calidad de comerciante, que en el año inmediatamente anterior tuviere ingresos brutos o patrimonio bruto superior a \$500.000.000 valor año 2002.

De acuerdo con las anteriores precisiones, es evidente que las partes que concurren dentro de la suscripción de un contrato se encuentran sujetas al pago del impuesto de timbre, salvo que el documento o alguno de los intervinientes se halle expresamente exceptuado de dicha obligación, lo que en principio no ocurre frente a los contratos de cuentas en participación<sup>10</sup>.

Por consiguiente, como el contrato de cuentas en participación genera obligaciones para las partes, está sujeto al impuesto de timbre a la tarifa del 1.5%, siempre que tenga una cuantía superior a \$53.000.000 para la vigencia fiscal de 2003, salvo que alguna de las partes se halle expresamente exceptuada.

9. Decreto 3257 del 30 de diciembre de 2002.

10. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. Concepto n.º 09333 del 11 de febrero de 2000.

#### 1.4 Impuesto de industria y comercio

De acuerdo con las disposiciones que rigen el impuesto de industria y comercio, son sujetos pasivos del mismo las personas naturales, las personas jurídicas y las sociedades de hecho que ejerzan las actividades gravadas.

Por lo anterior, en el contrato de cuentas en participación, al reputarse al gestor como único dueño del negocio, es responsable del impuesto por ser quien realiza el hecho generador del impuesto de industria y comercio, y en ese orden, responsable del pago de los impuestos a cargo; sin embargo los partícipes son igualmente responsables cuando dan a conocer o autorizan que se divulgue su calidad de participantes dentro del contrato, responsabilidad que se limita hasta el monto del aporte.

Quiere ello decir que si el gestor activo es una persona natural, será él quien asuma el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales frente al impuesto de industria y comercio; si el gestor es una persona jurídica, la responsabilidad por el no pago del mismo corresponderá a la sociedad, la cual se extiende a los socios que la integran<sup>11</sup>.

Los ingresos obtenidos en el contrato estarán sometidos al impuesto en cabeza del gestor, quien debe cumplir las obligaciones formales correspondientes, de registrarse, contabilizar, declarar y pagar el impuesto, si la actividad desarrollada genera el impuesto.

Según afirma la DDI en el concepto N.º 533 de 1997, la parte que le corresponde al partícipe inactivo en la medida en la cual

proviene de actividades comerciales en cabeza de otro contribuyente también estaría sometida al impuesto de industria y comercio. Sin embargo, frente a esta posición cabe señalar que no se configura el hecho generador del impuesto que es la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios y por ende acatando el mandato constitucional del artículo 338, en este caso, no hay lugar al pago del impuesto de industria y comercio por parte del partícipe oculto pues no es quien directamente desarrolla el objeto del contrato.

#### 1.5 Deber formal de facturar

Establece el artículo 616-1 del Estatuto Tributario que “la factura de venta o documento equivalente se expedirá, en las operaciones que se realicen con comerciantes, importadores o prestadores de servicios o en las ventas a consumidores finales”.

El gestor deberá cumplir con este requerimiento, bajo su propio NIT y razón social y con el lleno de las exigencias legales del Estatuto Tributario y sus reglamentaciones.

De acuerdo con el Concepto n.º 008053 del 11 de febrero de 1998 emitido por la Oficina Jurídica de la DIAN, cuando se trata de la adquisición de un bien o servicio por una parte integrada por varias personas, y las cuales tengan derecho a la solicitud de costo, deducción o impuesto descontable de acuerdo con la proporción convenida entre ellas, en la factura debe incluirse en su totalidad a todos los que integran la parte de adquirentes debidamente identificados. Ilustra el tema con lo previsto en el Decreto 3050 de 1997 re-

11. DIRECCIÓN DISTRITAL DE IMPUESTOS. Concepto 533 del 29 de enero 1997.

glementario de la Ley 383 de 1997, aun cuando no trata precisamente del mismo asunto, que dispone que cuando la facturación la efectúe el consorcio o unión temporal bajo su propio NIT, entre otras cosas, indicará el nombre o razón social y el NIT de cada uno de los miembros del consorcio o la unión temporal.

El reconocimiento para un partícipe oculto de las utilidades provenientes de un contrato de cuentas en participación no puede considerarse una operación de venta, importación o prestación de un servicio en los términos del artículo 616-1 arriba mencionado, y por lo tanto no existe obligación de facturar por parte de éste. Igualmente, en la medida en que la relación de la participación se desenvuelve dentro de los lineamientos dispuestos para la sociedad en comandita simple, acorde con lo manifestado por la DIAN<sup>12</sup>, es claro que la actividad realizada tiene unidad de fin, cual es lograr el objeto del contrato, por lo que no sería legalmente válido considerar que el gestor está prestando servicio alguno a los partícipes inactivos, actuación que por lo mismo no causa impuesto sobre las ventas. Tal razonamiento permite inferir que, por no existir operación alguna dentro del contrato no hay obligación de expedir factura o documento equivalente.

## Conclusiones

El contrato de cuentas en participación es una forma de colaboración diferente de la

sociedad, porque su celebración no le da nacimiento a un ente jurídico nuevo o independiente de quienes entraron a formarlo<sup>13</sup>; adicionalmente, no se encuentra contemplado por la ley tributaria como sujeto pasivo de impuestos y por tanto, de conformidad con las disposiciones constitucionales (art. 338 C. P.), no puede ser considerado como contribuyente, y por tanto, para efectos tributarios debe considerarse a cada uno de los partícipes de manera individual, analizando su calidad de contribuyente o responsable según su situación particular, así como la actividad realizada en desarrollo del mismo.

En el impuesto sobre la renta y complementarios las utilidades obtenidas por cada uno de los intervinientes en el negocio forman parte de su renta bruta, es decir, son ingresos susceptibles de constituir un incremento neto en su patrimonio y por lo tanto son gravables.

Según la DIAN, la distribución de utilidades por parte del gestor a los partícipes tiene la naturaleza de un pago, y por esto se encuentra sometido a retención en la fuente, que debe ser practicada por el gestor cuando ostente la calidad de agente retenedor; sin embargo, la posición contraria advierte que este reparto corresponde al concepto de utilidad y por ende no debe someterse a retención en la fuente. Cuando el pago se realice a favor de sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio en el país, personas naturales extranjeras sin residencia en Colombia, se aplican las disposiciones relati-

12. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. Concepto N.º 030569 de 1999.

13. SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES. Concepto N.º 220-32457.

---

vas a retención en la fuente por pagos al exterior a título del impuesto sobre la renta.

Como de acuerdo con las disposiciones del Código de Comercio, el gestor se reputa único dueño del negocio y realiza la gestión en nombre propio, en la medida en que realice el hecho generador del impuesto le corresponde cumplir con las obligaciones que se deriven de su actuación, dependiendo de su calidad de responsable del régimen común o del régimen simplificado. De acuerdo con la DIAN, las actuaciones del gestor dentro de la participación no pueden consi-

---

derarse un servicio, pues tal relación se desenvuelve dentro de los lineamientos dispuestos para la sociedad en comandita simple, presentándose una unidad de fin que es lograr el objeto del contrato, por lo que no causa impuesto sobre las ventas.

Como el contrato de cuentas en participación genera obligaciones para las partes, está sujeto al impuesto de timbre.

Finalmente, el gestor, al reputarse como único dueño del negocio, es responsable del impuesto de industria y comercio.

---

