



BOLETÍN TRIBUTARIO - 155/24

ACTUALIDAD JURISPRUDENCIAL

CONSEJO DE ESTADO DECLARA LA NULIDAD 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 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 - [Sentencia 26085 del 30 de agosto de 2024](#)

Destacó la Sala:

“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 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 prorrata de la participación que tengan en el respectivo contrato de cuentas en participación”.

SÍGUENOS EN ["X"](#) (@OrozcoAsociados)

FAO

06 de septiembre de 2024