

**CONCEPTO 17140 DEL 3 DE JULIO DE 2018**  
**DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

Bogotá, D.C.

Señora  
**KAREN LIZETH ALVAREZ GONZALEZ**  
calle 67 No. 8 -12 oficina 312  
Bogotá

Ref: Radicado 0825 del 26/06/2018

<b>Tema</b>	Impuesto Sobre la Renta y Complementarios
<b>Descriptor</b>	Contratos de cuentas en Participación
<b>Fuentes formales</b>	Artículos 18 y 301 del Estatuto Tributario

De acuerdo con el artículo 19, del Decreto 4048 de 2008 en ejercicio funciones relacionadas con la interpretación de las normas tributarias de competencia de la -DIAN y en aras de precisar aspectos con respecto al tratamiento tributario aplicable a la liquidación de un contrato de cuentas en participación, damos respuesta a su solicitud en los siguientes términos.

1. Se consulta si para el **SOCIO OCULTO**, el ingreso derivado de la liquidación de un contrato de cuentas en participación que ha tenido una duración .de más de dos años entre la suscripción del mismo y el momento de la liquidación, debe ser registrado en la declaración de renta como una ganancia ocasional.

**I. Aspectos Generales del Contrato de Cuentas en Participación.**

El contrato de cuentas en participación se encuentra regulado par el Código de Comercio en los artículos 507 al 514 del Código de Comercio. El artículo 507 del Código de Comercio se encarga de definir este tipo de contratos:

*"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.”*

De lo anterior se puede concluir que el objetivo principal del contrato de cuentas en participación es la asociación para realizar operaciones mercantiles; de, igual manera, es necesario tener en cuenta que es una forma de asociación diferente a la modalidad de sociedad comercial, debido a las razones que fueron expuestas mediante el concepto 02737 del 30 de agosto del 2001 por la Superintendencia de Sociedades y con base en el Código de Comercio, se puede establecer que:

- a) **Carencia de personalidad jurídica.** De acuerdo con el artículo 509 del Código de Comercio: *“La participación no constituirá una persona jurídica y por tanto carecerá de nombre, patrimonio social y domicilio. Su formación, modificación, disolución y liquidación podrán ser establecidas con los libros, correspondencia, testigos o cualquiera otra prueba legal”*. Por lo anterior, la suscripción de este contrato no implica el nacimiento de un nuevo ente jurídico independiente de las partes que lo suscribieron.
- b) **No hay un patrimonio común.** Se concluye del artículo 509 del Código de Comercio que con el contrato de cuentas en participación no surge, ni se configura, el nacimiento de un patrimonio común entre los partícipes. Esto, ya que dicho artículo establece expresamente que el contrato carece de patrimonio social.
- c) **Inexistencia del “Affectio societatis”.** En el contrato de cuentas en participación no existe intención, entre los integrantes, de colaborar en la empresa común o ánimo de permanecer en sociedad. En consecuencia, por esa ausencia de ánimo asociativo “Affectio societatis”, el cual es elemento esencial de contrato de sociedad, el contrato de cuentas en participación se diferencia del contrato de sociedad. Hay que tener en cuenta (sic) que, si bien en este tipo de contrato existe un interés por más de un comerciante en ciertas operaciones mercantiles, la actividad se realiza a riesgo y cuenta del Gestor y, por ende, no podría hablarse de una asociación.
- d) **Requerimiento de inscripción ante la Cámara de Comercio.** De acuerdo con el artículo 508 de Código Comercio, el contrato en cuentas en participación cuenta con libertad de solemnidades; por lo cual, no está sujeto a ningún tipo requerimiento solemne para la constitución, como lo existe en el caso de las compañías mercantiles. Por ejemplo, de acuerdo con lo establecido en artículo

112, mientras la escritura social no sea registrada ante la cámara correspondiente al domicilio principal de la sociedad, será inoponible el contrato a terceros.

Por las razones expuestas con anterioridad, y con base en lo establecido por la Superintendencia de Sociedades, no es posible concluir que el contrato de sociedad pueda asimilarse o interpretarse como un contrato de cuentas, en participación.

## **II. Tratamiento Tributario de los ingresos derivados de la liquidación de los contratos de cuentas en participación.**

El contrato de cuentas en participación no es contribuyente del Impuesto sobre la renta y complementarios, tal como está consagrado en el artículo 18 del Estatuto Tributario; por lo cual, cada partícipe es considerado como independiente fiscalmente y por lo tanto **las utilidades derivadas del contrato de cuentas en participación por cada uno de ellos, forman parte de su renta.** Es decir, son ingresos susceptibles de constituir un incremento neto en su patrimonio y son gravables concepto DIAN 025670 de marzo de 2000.

**Los ingresos gravados con el Impuesto sobre la renta y complementarios, en los contratos de cuentas en participación, serán los derivados de la distribución o reparto de la liquidación para ambas partes. No constituirá ingreso la restitución parcial o total de los aportes realizados al contrato de cuentas en participación, debido a que no proviene del reparto de utilidades sino de la restitución de aportes entregados con fines contractuales.**



Así las cosas, para efectos de su solicitud, es necesario determinar qué tratamiento se le debe dar al ingreso derivado de la liquidación de un contrato de cuentas en participación que ha tenido una duración de más de dos años entre la suscripción del mismo y el momento de la liquidación o terminación del contrato. En este sentido, este Despacho considera que **el exceso entre lo derivado de la liquidación y lo aportado al contrato, tendrá la connotación de ingreso ordinario, ya que proviene de una actividad comercial ordinaria y recurrente del contrato en cuentas en participación.** Dicho ingreso da lugar a un aumento en el patrimonio de cada partícipe, diferente a los incrementos relacionados con las contribuciones de los mismos. Lo anterior, ya que no es posible concluir que a la liquidación o terminación del contrato le aplican las mismas disposiciones en materia tributaria que para la liquidación de sociedades. Al ser considerado como un ingreso ordinario y teniendo en cuenta que el contrato de cuentas en participación no puede ser considerado como una

sociedad comercial, podemos determinar que no le resultaría aplicable lo consagrado en el artículo 301 del Estatuto tributario (utilidades originadas en la liquidación de sociedades); por lo tanto, ese exceso sobre el capital aportado no podrá ser considerado como una ganancia ocasional.

*2. Definida la consulta del numeral primero, solicito se me informe cuál es la tarifa con la que cuenta el socio oculto deberá liquidar su ingreso producto de la liquidación del contrato.*

Teniendo en cuenta que el contrato de cuentas en participación no es considerado como una sociedad comercial y en virtud de esto no se pueda dar aplicación a las reglas de liquidación de sociedad, el ingreso producto de la liquidación del contrato es un ingreso ordinario gravado con la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios de las personas jurídicas y, para las personas naturales, se deberá incluir en la cédula que le corresponda.

En los anteriores términos se resuelve la consulta y se adiciona al concepto general 8537 de abril 9 del 2018.

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 iconos: "Normatividad" — "Técnica" y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

**LILIANA ANDREA FORERO GOMEZ**

Directora de Gestión Jurídica