

Contratos de cuentas en participación.. Retención en la fuente.

**Concepto 1163 [010470]**

**12-12-2024**

**DIAN**

100208192 - 1163

Bogotá, D.C.

**Tema:** Retención en la fuente.

**Descriptor:** Contratos de cuentas en participación.

**Fuentes formales:** Retención en la fuente.  
Artículo 18 del Estatuto Tributario.

Artículos 507 y 510 del Código de Comercio

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 30 de agosto de 2024, Exp. 26085.

Cordial saludo,

1. Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN<sup>1</sup>. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019<sup>2</sup>.

**Problema jurídico.**

2. A la luz de la decisión del Consejo de Estado del 30 de agosto de 2024 (Exp. 26085) ¿en los contratos de cuentas en participación las retenciones en la fuente pueden ser imputadas proporcionalmente entre el socio gestor y los socios partícipes?

**Tesis jurídica.**

3. Sí. Con base en la decisión del Consejo de Estado, las retenciones en la fuente practicadas con ocasión de los contratos de cuentas de participación podrán ser imputadas proporcionalmente entre el socio gestor y los socios ocultos.

### **Fundamentación.**

4. El artículo 507 del Código de Comercio (C.Co.), regula el contrato de cuentas de participación, en virtud del cual una o varias personas pueden contribuir a las operaciones mercantiles de otra, aportando bienes o derechos, participando así de los resultados que se obtengan en la proporción convenida. En este contrato, quien efectúa la aportación recibe el nombre de socio oculto, mientras que quien utiliza dicha aportación y realiza la actividad mercantil se denomina gestor. Según el artículo 510 *ibidem*, el gestor será considerado único dueño del negocio frente a terceros.

5. El artículo 509 del C.Co. aclara que este contrato no genera una persona jurídica independiente, limitándose a un acuerdo de colaboración para la ejecución de un negocio específico. Complementariamente, el artículo 18 del Estatuto Tributario (ET) clasifica este contrato como una forma de colaboración empresarial, no sujeta en sí misma al impuesto sobre la renta y complementarios. Sin embargo, establece que tanto el gestor como los socios ocultos deben declarar individualmente los activos, pasivos, ingresos, costos y deducciones que les correspondan según su participación en los resultados económicos del contrato.

6. Ahora bien, cuando un agente de retención en la fuente efectúa un pago al socio gestor en relación con el contrato de cuentas en participación, debe practicar la retención en la fuente correspondiente. Según la Doctrina de esta entidad<sup>3</sup>, dicha retención se atribuía únicamente al gestor, al ser considerado el titular del ingreso y sujeto pasivo de la retención. Por ende, era él quien podría reflejar tales retenciones en su declaración de renta. No obstante, esta posición fue anulada por el Consejo de Estado.

7. El Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, en Sentencia de agosto 30 de 2024, (Exp. 26085) resolvió «ANULAR PARCIALMENTE el Concepto General 008537 del 9 de abril de 2018, y algunos Oficios<sup>4</sup> expedidos por este Despacho y por la Dirección de Gestión Jurídica de esta Entidad, en los apartes que referían la tesis expuesta en el párrafo anterior.

8. La alta corporación fundamentó su decisión en que las retenciones practicadas en el marco del contrato de cuentas en participación deben considerarse como un activo repartible entre los socios, incluyendo al socio oculto, en proporción a su participación. Esto, ya que las retenciones se efectúan sobre los ingresos generados en el contrato, de los cuales tanto el socio gestor como el socio oculto participan conforme a la proporción previamente acordada

9. En este contexto, si bien, de acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado<sup>5</sup>, por regla general, la declaratoria de nulidad del acto administrativo afecta su validez, por lo que los efectos de la decisión se proyectan hacia el pasado (efectos *ex tunc*). Esta postura ha sido modulada, en el sentido que tratándose de la nulidad de un acto de carácter general que no afecta situaciones consolidadas, sus efectos serán hacia el futuro (efectos *ex nunc*)<sup>6</sup>.

10. Así, a la luz del principio de buena fe tributaria, según el cual las actuaciones de las contribuyentes respaldadas en conceptos emitidos por la administración tributaria no pueden ser desconocidas por ésta mientras dichos conceptos se encuentren vigentes<sup>7</sup>, y teniendo en cuenta la imposibilidad de modificar las actuaciones realizadas durante la vigencia de la doctrina previamente emitida, este Despacho concluye que, en el caso analizado, la nulidad de los actos administrativos produce efectos únicamente a partir de su declaratoria y hacia el futuro (*ex nunc*).

11. De este modo, se preservan intactas las actuaciones llevadas a cabo bajo el amparo de la doctrina vigente al momento de su ejecución, en aplicación del principio de buena fe tributaria, que garantiza la estabilidad y seguridad jurídica para la administración y los contribuyentes<sup>8</sup>.

12. En conclusión:

(i) A partir del 30 de agosto de 2024, las retenciones en la fuente practicadas en contratos de cuentas en participación podrán ser asumidas proporcionalmente entre el gestor y los socios ocultos.

(ii) El porcentaje de la retención que será asumida por los socios ocultos deberá incluirse en el certificado que expide el socio gestor, según el parágrafo 1 del artículo 18 del ET.

(iii) Las actuaciones previas realizadas bajo la doctrina anulada por el Consejo de Estado mediante sentencia del 30 de agosto de 2024 en el expediente Rad. 26085, no se ven afectadas, dado que los efectos del fallo deben entenderse hacia el futuro (*ex nunc*).

13. En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Atentamente,

**INGRID CASTAÑEDA CEPEDA**

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Dirección de Gestión Jurídica

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

**Notas al pie**

1. ↑ De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.
2. ↑ De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.
3. ↑ Concepto General DIAN No. 008537 del 9 de abril de 2018, y oficios DIAN No. 024226 del 2018, 019441 del 2018, 1649 del 2018, 040 del 2019, 010 del 2019, 002992 del 2020, 906045 del 2020, 0161 del 2020 y 0085 del 2021.
4. ↑ A saber, 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.
5. ↑ Cfr. C.E., Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sent., del 10 de diciembre de 2015, Exp. 1723-11;
6. ↑ Cfr. C.E., Secc. Primera. Sent. nov. 22/2012, radicado 25000-23-24-000-2004-00334-01; C.E., Sala Especial de Decisión No. 19. Sent. oct. 1/2019, Radicado 66001-2333-003-2012-00007-01.; C.E., Sala Especial de Decisión No. 4. Sent. dic. de 04/2018, Radicado 66001-33-31-002-2007-00107-01; C.E., Secc. Cuarta. Sent. mar. 03/2022, Exp. 24658; C.E., Secc. Cuarta. Ago. 18/2018, Exp. 21892, entre otras.
7. ↑ Este principio encuentra sustento en el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, que permite a los contribuyentes fundamentar sus actuaciones en los conceptos expedidos por la DIAN y prohíbe a la administración objetarlas durante el tiempo de vigencia de dichos conceptos. Cfr. C.E., Secc. Cuarta. Sent., ene. 29/2009. Exp. 16316. M.P. Ligia López Díaz.
8. ↑ Sobre el particular, el ordinal 6.4.3 de la Circular DIAN 10 de 2022 precisa que se deberá evaluar el impacto de la decisión de nulidad tanto en los procesos en curso, como los que aún no han iniciado «con el fin de tomar las decisiones a que haya lugar, acorde con el pronunciamiento judicial».

