

OFICIO N° 0161 [002992]

12-02-2020

DIAN

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221- 000161

Bogotá, D.C.

Ref: Radicado 001592 del 26/11/2019

Tema

Impuesto sobre la Renta y Complementarios

Retención en la fuente

Descriptor

CONTRATOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL.

Retención en la Fuente - Trabajadores Independientes

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario consulta:

“Soy médico y tengo una vinculación laboral por cuentas en participación y tengo una AFC (ahorro para el fomento de la construcción). Entiendo que estas cuentas no hacen parte de la base para aplicar la retención en la fuente sin embargo la clínica me hace la retención en la fuente e incluye en la base de cotización el dinero que está destinado a la cuenta AFC. Quisiera preguntar se (sic) esa es la forma correcta de hacer la retención en la fuente? Se debe hacer sobre el valor total, incluyendo el dinero que a la cuenta AFC o sacando el valor?”

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

En primer lugar, es importante resaltar que nuestro análisis se hará respecto de (i) la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta aplicable a las personas naturales cuyos ingresos provienen de honorarios o compensación de servicios personales, sin que medie una relación laboral o legal y reglamentaria y (ii) cuál es el tratamiento a las remuneraciones realizadas a estas personas bajo un contrato de cuentas en participación.

1. Contratos de cuentas en participación

El artículo 18 del Estatuto Tributario consagra el tratamiento en el impuesto sobre la renta de los contratos de colaboración empresarial, incluyendo los de cuentas en participación, así:

"Artículo 18. Contratos de colaboración empresarial. Los contratos de colaboración empresarial tales como consorcios, uniones temporales, joint ventures y cuentas en participación, no son contribuyentes

del impuesto sobre la renta y complementarios. Las partes en el contrato de colaboración empresarial, deberán declarar de manera independiente 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 del contrato de colaboración empresarial. Para efectos tributarios, las partes deberán llevar un registro sobre las actividades desarrolladas en virtud del contrato de colaboración empresarial que permita verificar los ingresos, costos y gastos incurridos en desarrollo del mismo.

Las partes en el contrato de colaboración empresarial deberán suministrar toda la información que sea solicitada por la DIAN, en relación con los contratos de colaboración empresarial.

Las relaciones comerciales que tengan las partes del contrato de colaboración empresarial con el contrato de colaboración empresarial que tengan un rendimiento garantizado, se tratarán para todos los efectos fiscales como relaciones entre partes independientes. En consecuencia, se entenderá, que no hay un aporte al contrato de colaboración empresarial sino una enajenación o una prestación de servicios, según sea el caso, entre el contrato de colaboración empresarial y la parte del mismo que tiene derecho al rendimiento garantizado.

Parágrafo 1°. En los contratos de colaboración empresarial el gestor, representante o administrador del contrato deberá certificar y proporcionar a los partícipes, consorciados, asociados o unidos temporalmente la información financiera y fiscal relacionada con el contrato. La certificación deberá estar firmada por el representante legal o quien haga sus veces y el contador público o revisor fiscal respectivo. En el caso del contrato de cuentas en participación, la certificación expedida por el gestor al partícipe oculto hace las veces del registro sobre las actividades desarrolladas en virtud del contrato de cuentas en participación.

Parágrafo 2°. Las partes del contrato de colaboración empresarial podrán establecer que el contrato de colaboración empresarial llevará contabilidad de conformidad con lo previsto en los nuevos marcos técnicos normativos de información financiera que les sean aplicables.” (Negrilla fuera del texto)

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, las implicaciones en materia de retención en la fuente en los contratos de cuentas en participación dependerán, entre otros, si estos tienen un rendimiento garantizado o no.

Así las cosas, cuando el contrato de cuentas en participación no tiene un rendimiento garantizado las (sic) retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta recaen sobre el socio gestor. En efecto, este Despacho, mediante Concepto 008537 del 9 de abril de 2018, dispuso que:

"Para el contrato de cuentas en participación, no existe una disposición que prevea el traslado de retenciones por parte del socio gestor al socio; so pena de confundirse con otras figuras contractuales, como el mandato en el cual las retenciones se practican teniendo en cuenta las calidades del mandante. Tampoco existe una disposición que prevea la revelación del socio oculto con el fin de practicarle a este directamente la retención; so pena de confundirse con otros contratos de colaboración empresarial, como los consorcios o uniones temporales donde el valor de la retención se le imputa a cada uno de los consorciados.

Igual lógica aplica para los impuestos descontables en la medida que el gestor es la única persona visible ante terceros. En consecuencia, será este quien facture, recaude, declare y pague el impuesto correspondiente y, de igual forma, tendrá derecho a solicitar los impuestos descontables. En este punto

vale anotar que, para efectos del impuesto sobre las ventas, continúa vigente lo manifestado en el Oficio No. 41483 del 6 de julio de 2004.”

Ahora bien, en aquellos contratos de cuentas en participación que tengan un rendimiento garantizado, se está en la obligación de practicar retenciones en la fuente al momento del pago o abono en cuenta a favor del beneficiario de dicho rendimiento. Lo anterior en la medida que en estos casos se está ante una venta o una prestación de un servicio entre el contrato de colaboración empresarial y la parte del mismo que tiene derecho al rendimiento garantizado. Es importante destacar lo previsto en la exposición de motivos del proyecto de Ley 178 de 2016 Cámara, Gaceta de Congreso 894 de octubre 19 de 2016 (página 172), que sobre este tema se indicó:

"(...) 9. En el inciso 3 de este artículo, se incluyó que las relaciones comerciales que tengan las partes del contrato de colaboración empresarial con el contrato de colaboración empresarial que tengan un rendimiento garantizado, se tratarán para todos los efectos fiscales como relaciones entre partes independientes. Lo anterior, teniendo en cuenta que este tipo de contratos se han venido utilizando como un esquema de evasión, donde una de las partes del contrato aporta el bien inmueble o presta servicios a favor del contrato y, como contraprestación, recibe un rendimiento garantizado que no depende del éxito de las actividades que desarrolle. Este tipo de esquemas se utiliza para efectos de evitar el pago de impuestos transaccionales, como el IVA, ICA, etc. (...)."

En el mismo sentido, este Despacho interpretó el alcance de lo que debe entenderse por rendimiento garantizado, así:

“1. ¿Qué debe entenderse por "rendimiento garantizado" de acuerdo con lo señalado en el inciso 3º del artículo 18 del Estatuto Tributario?

En el inciso 3º del artículo 18 del Estatuto Tributario se dispone que “[l]as relaciones comerciales que tengan las partes del contrato de colaboración empresarial con el contrato de colaboración empresarial que tengan un rendimiento garantizado, se tratarán para todos los efectos fiscales como relaciones entre partes independientes. En consecuencia, se entenderá, que no hay un aporte al contrato de colaboración empresarial sino una enajenación o una prestación de servicios, según sea el caso, entre el contrato de colaboración empresarial y la parte del mismo que tiene derecho al rendimiento garantizado.

Así las cosas, de acuerdo con lo expresado en la consulta, por rendimiento garantizado puede entenderse un pago fijo que recibe cualquiera de las partes del contrato de colaboración empresarial - para el caso de cuentas en participación, el gestor o el participe oculto - independientemente de las utilidades o pérdidas que se generen en desarrollo del mismo." (negrilla fuera de texto) (Oficio No. 07397 de marzo 31 de 2017).

Finalmente, es importante destacar que la Administración Tributaria (sic) puede recharacterizar o Reconfigurar toda operación o serie de operaciones que constituyan abuso en materia tributaria, de conformidad con el artículo 869 del Estatuto Tributario. Se entiende que una operación constituye abuso en materia tributaria cuando involucre el uso o implementación de uno o varios negocios o actos jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario.

2. Retención en la fuente

Como se mencionó anteriormente, las implicaciones en materia de retención en la fuente, dependerán, entre otros, de la naturaleza del contrato de cuentas en participación, esto es, si existe un rendimiento garantizado o no. Ahora bien, bajo el escenario que exista un rendimiento garantizado en el contrato de cuentas en participación a favor de una persona natural prestadora de servicios, se destacan las consideraciones de este Despacho incluidas en el Oficio No. 023292 del 16 de septiembre de 2019, así:

"(...)

Así las cosas, al trabajador independiente se le aplican tres conceptos de retención en la fuente: a. Retención en la fuente por servicios. b. Retención en la fuente por honorarios. c. Retención en la fuente como independientes, según el tipo de prestación de servicios.

a. Según lo dispuesto en el inciso 4° del citado artículo 392 del Estatuto Tributario la tarifa de retención en la fuente para no obligados a presentar declaración de renta es del 6% del correspondiente pago o abono en cuenta. Y, por lo dispuesto en el artículo 1.2.4.4.14 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, cuando se realiza en favor de los contribuyentes del impuesto sobre la renta obligados a presentar declaración de renta y complementarios, la retención es del 4% del respectivo pago o abono en cuenta.

b. Según el inciso 3° del artículo 392 del Estatuto Tributario la tarifa de retención en la fuente para no obligados a presentar declaración de renta por concepto de honorarios y comisiones es el 10% del valor correspondiente del pago o abono en cuenta. No obstante, la tarifa de retención será del 11% del respectivo pago o abono en cuenta cuando se superan los 3.300 UVT, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1.2.4.3.1 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016.

c. Para los trabajadores independientes se les puede aplicar la retención en la fuente por concepto de salarios o ingresos laborales establecida en el artículo 383 del estatuto Tributario, modificado por la Ley 1943 de 2018, artículo 34. Al respecto señala el inciso primero del parágrafo 2° del artículo 383 del Estatuto Tributario: (...)"

Nótese que el artículo 383 del Estatuto Tributario fue modificado por el artículo 42 de la Ley 2010 de 2019 y en el inciso primero de su parágrafo 2° establece:

“Parágrafo 2°. La retención en la fuente establecida en el presente artículo será aplicable a los pagos o abonos en cuenta por concepto de ingresos por honorarios y por compensación por servicios personales obtenidos por las personas que informen que no han contratado o vinculado dos (2) o más trabajadores asociados a la actividad.”

La mención de esta doctrina, así como del contenido del artículo previamente citado, tiene como propósito señalar que la tarifa y el concepto de retención en la fuente aplicable, depende del tipo de ingreso y el cumplimiento de los requisitos previstos en la ley y el reglamento. Asimismo, la posibilidad de deducir los aportes a cuentas AFC de que trata el artículo 126-4 dependerá del sistema de retención en la fuente al que estén sometidos los pagos o abonos en cuenta a favor del beneficiario de los rendimientos garantizados.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, 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, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el

año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“técnica”-, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

PABLO EMILIO MENDOZA VELILLA

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales