



100208192-198

Bogotá, D.C., 16 de febrero de 2023.

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios
IVA
Procedimiento tributario

Descriptores: Contrato de fiducia mercantil
Hechos que se consideran venta
Abuso en materia tributaria

Fuentes formales: Artículos 102, 420, 421 y 869 del Estatuto Tributario.
Artículo 653 del Código Civil
Artículo 137 del Código de Comercio
Circular Básica Jurídica (C.E. 029/14) de la Superintendencia
Financiera de Colombia
Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección
Cuarta, C.P. DELIO GÓMEZ LEYVA, Sentencia del 14 de febrero de
1997, Radicación No. 8090.

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, 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, la peticionaria plantea lo siguiente:

“Una empresa (en adelante Empresa “A”) se dedica al desarrollo de sistemas de



software y aplicativos informativos (...)

Esta compañía suscribe en desarrollo de su objeto social un contrato con otra compañía (en adelante Empresa “B”) de prestación de servicios de desarrollo de software, contrato que se da por terminado de común acuerdo entre las partes y se nova en la totalidad de sus obligaciones, así: La compañía A, a partir de la novación de las obligaciones, **realizará aporte en industria** que consiste en “horas hombre” para culminar la elaboración de un desarrollo informático a una **fiducia de garantía, administración y fuente de pagos**, convirtiéndolo en **Fideicomitente**.

La Compañía “B” por su parte **aportará el intangible** que fue desarrollado en virtud de dicho contrato de prestación de servicios y esta empresa, instruye de forma irrevocable a la Fiduciaria, como administradora del Fideicomiso para que **reconozca a través del pago de una suma de dinero, un valor fijo mensual a la empresa “A” que tendrá la cualidad de retribuir el valor total del aporte realizado**. En dicho contrato de Fiducia, se prevé además que, **una vez cancelado “el valor agregado mensual” la empresa “A” transfiere a la empresa “B” su porcentaje de participación como fideicomitente en el contrato de Fiducia.**” (negrilla y subrayado fuera de texto)

Con base en lo anterior, consulta:

1. ¿El aporte en industria, constituido en “horas hombre” aportadas por la empresa “A” al patrimonio autónomo **se debe reconocer fiscalmente como una inversión en un derecho fiduciario o se debe reconocer como un inventario?**
2. ¿Una vez la empresa A culmina la realización del aplicativo informativo mediante la realización de su aporte **se debe reconocer fiscalmente un ingreso y una cuenta por cobrar a la empresa B?**
3. ¿Si la respuesta anterior es afirmativa, **se debe causar el respectivo IVA?**
4. En el evento que se enajenen los derechos fiduciarios de la empresa “A” a la Empresa “B” ¿Fiscalmente **se debe reflejar la venta de un derecho fiduciario o se debe reconocer la prestación de un servicio con todos los efectos que eso conlleva?**” (negrilla fuera de texto)

Sobre el particular, considera este Despacho:

Sin entrar en el detalle de la novación y ya que la peticionaria plantea el uso de un negocio fiduciario, se observa necesario acudir a la Circular Básica Jurídica (C.E. 029/14) de la Superintendencia Financiera de Colombia, específicamente al Capítulo I (Disposiciones aplicables a los negocios fiduciarios) del Título II de la Parte II, de la cual se destaca lo siguiente:



“8. CLASIFICACIÓN POR TIPOS DE NEGOCIOS FIDUCIARIOS

(...)

8.3. Fiducia de administración

Es el negocio fiduciario en virtud del cual **se entregan bienes** a una sociedad fiduciaria, transfiriendo o no su propiedad, para que los administre y desarrolle la gestión encomendada por el constituyente, **destinando los bienes fideicomitidos junto con sus respectivos rendimientos, si los hay, al cumplimiento de la finalidad señalada**. Puede tener varias modalidades:

8.3.1. Administración y pagos

Tiene como finalidad **la administración de sumas de dinero y/u otros bienes** que junto con sus rendimientos, si los hay, pueden ser **destinados al cumplimiento oportuno y adecuado de las obligaciones que le señale**.

(...)

8.4. Fiducia en garantía

Es el negocio fiduciario que se constituye cuando una persona entrega o transfiere a la sociedad fiduciaria **bienes o recursos, con la finalidad de garantizar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros**.

(...)” (negrilla y subrayado fuera de texto)

De lo antes reseñado, se encuentra que la fiducia de garantía, administración y pagos parte de la premisa de la entrega de unos **bienes**, afectos al cumplimiento de una finalidad específica. En este sentido, cobra particular relevancia el artículo 653 del Código Civil, acorde con el cual:

“Los bienes consisten en **cosas** corporales o incorporales.

Corporales son las que **tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos** (...)

Incorporales las que consisten en **meros derechos** (...)” (negrilla fuera de texto)

Por su parte, el aporte de industria o trabajo, que goza de sentido en el contexto del contrato de sociedad (cfr. artículo 137 del Código de Comercio), consiste en una **obligación de hacer** a cargo del socio industrial “la cual cumple de manera sucesiva en la medida en que desarrolla su fuerza laboral para la sociedad o facilita para la misma sus conocimientos intelectuales, tecnológicos, comerciales, etc., de manera permanente o esporádica, según lo pactado en los estatutos sociales” (cfr. Consejo de Estado, Sala de

lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. DELIO GÓMEZ LEYVA, Sentencia del 14 de febrero de 1997, Radicación No. 8090).

Así las cosas, corresponde a la peticionaria evaluar la viabilidad jurídica de las operaciones planteadas.

Ahora bien, en lo atinente al tratamiento tributario y ya que la fiducia de administración puede o no involucrar la transferencia de la propiedad de los bienes fideicomitados, es menester advertir que, en el primer evento, se estaría en presencia de una fiducia mercantil, con lo cual resultarían aplicables las reglas previstas en el artículo 102 del Estatuto Tributario; por su parte, en el segundo evento, el encargo fiduciario se asimilaría a un mandato (cfr. Oficio 012927 del 6 de mayo de 2015).

Asumiendo que se está en presencia de una fiducia mercantil y que se están aportando bienes intangibles al patrimonio autónomo, habrá de tenerse en cuenta que:

- i) *“Los derechos fiduciarios tendrán el costo fiscal y **las condiciones tributarias de los bienes o derechos aportados al patrimonio autónomo. Al cierre de cada periodo gravable los derechos fiduciarios tendrán el tratamiento patrimonial que le corresponda a los bienes de que sea titular el patrimonio autónomo**”* (negrilla fuera de texto) (cfr. numeral 1 del citado artículo 102).

Al respecto, en el Oficio 033763 del 21 de noviembre de 2018 se precisó:

*“(…) las expresiones “condiciones tributarias” y “tratamiento patrimonial” se deben entender en los términos antes expuestos del principio de transparencia fiscal, lo cual significa que los derechos fiduciarios **tendrán las características del activo que se aportó al patrimonio autónomo y que dio lugar a la expedición de dichos derechos, de cara a su tratamiento tributario en el impuesto sobre la renta y complementario.** Esta interpretación atiende la finalidad del artículo 102 del Estatuto Tributario y las leyes 1607 de 2012 y 1819 de 2016 modificatorias de esta norma.”* (negrilla y subrayado fuera de texto)

- ii) *“En los contratos de fiducia mercantil los beneficiarios, deberán incluir en sus declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios, los ingresos, costos y gastos devengados con cargo al patrimonio autónomo, en el mismo año o periodo gravable en que se devenguen a favor o en contra del patrimonio autónomo con **las mismas condiciones tributarias, tales como fuente, naturaleza, deducibilidad y concepto, que tendrían si las actividades que las originaron fueron desarrolladas directamente por el beneficiario**”* (negrilla y subrayado fuera de texto) (cfr. numeral 2 del citado artículo 102).

- iii) Tratándose de derechos sobre activos intangibles, únicamente la venta o cesión



de aquellos asociados con la propiedad industrial se encuentra gravada con el IVA (cfr. literal b) del artículo 420 del Estatuto Tributario). Se consideran ventas *“Todos los actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles e inmuebles, y de los activos intangibles descritos en el literal b) del artículo 420, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, sea que se realicen a nombre propio, por cuenta de terceros a nombre propio, o por cuenta y a nombre de terceros”* (cfr. literal a) del artículo 421 *ibidem*).

Por último y con ocasión de la “novación” expuesta por la peticionaria, se observa necesario llamar la atención sobre la importancia de que dicha operación tenga una “razón o propósito económico y/o comercial aparente” so pena de que sea calificada como abuso en materia tributaria, lo cual daría lugar, entre otras cosas, a la recaracterización o reconfiguración de la misma por parte de la Administración Tributaria (cfr. artículo 869 del Estatuto Tributario).

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” –“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

ALFREDO RAMÍREZ CASTAÑEDA

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Bogotá, D.C.

Revisó: Comité de Normativa y Doctrina del 16/02/2023