

**CONCEPTO 01990 DE 10 DE FEBRERO DE 2016**  
**DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

Bogotá, D.C.

Señor

**JUAN MANUEL GONZALEZ TORRES**

[juanm.gonzalez90@gmail.com](mailto:juanm.gonzalez90@gmail.com)

Calle 120 No. 48 -20

Bogotá D.C.

**Tema:** Impuesto sobre la renta y complementarios  
Retención en la fuente  
Impuesto sobre las ventas

**Descriptorios:** Contrato de fiducia mercantil  
Contrato de colaboración Contrato de mandato

**Fuentes formales:** Oficio 048995 del 06 de agosto de 2013, Concepto 68177 del 30 de diciembre de 2014, Concepto 071401 del 7 de noviembre de 2013, Concepto 51897 del 31 de mayo de 2000, Oficio 012420 del 10 de febrero del 2006, Oficio 011701 del 1 de febrero de 2008 y Concepto 001 del 19 junio de 2003 y Concepto 40041 de 2001 de la Superintendencia de Sociedades.

Cordial saludo Sr. González:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de ésta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad.

En el radicado de la referencia, el consultante realiza los siguientes interrogantes:

1.

A. ¿Son aplicables las normas tributarias del mandato a la cláusula de un contrato de fiducia mercantil en la cual se pacta que la sociedad administradora pague por cuenta del fideicomitente o beneficiarios, los impuestos de carácter municipal/distrital (impuesto predial o impuesto de industria y comercio) que se causan en cabeza de aquellos?

B. ¿Es la certificación el documento idóneo y suficiente que permite soportar los costos, deducciones, impuestos descontables y pagos en general para las partes que en virtud de un contrato diferente al mandato tienen la calidad de mandante?

Al respecto, le manifestamos que la U.E.Á. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DSAN- tiene entre su competencia la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduanero y cambiario en materia de importación y exportación de bienes servicios. Así las cosas, esta dependencia no es competente para pronunciarse sobre el asunto en materia de impuestos distritales y/o municipales.

No obstante, sobre el particular le informamos que el contrato de fiducia mercantil en materia de impuesto sobre la renta se encuentra reglado en el artículo 102 del Estatuto Tributario-Modificado por el artículo 127 de la Ley 1607 de 2012-.

Este despacho se pronunció sobre el asunto materia de estudio en **Oficio 048995 del 06 de agosto de 2013**, el cual por constituir doctrina vigente se adjunta y evoca el acápite correspondiente.

(...)

*De otra parte, como se recordará el patrimonio autónomo es el conjunto de bienes que en virtud del contrato de fiducia mercantil se trasladan del patrimonio del fideicomitente, para una finalidad específica; los bienes fideicomitidos son administrados por la Sociedad Fiduciaria y para efectos fiscales se observaran las reglas que consagra el artículo 102 del E.T. sin que, para efectos de este contrato y en el contexto de la pregunta, pueda el constituyente suplir a la sociedad fiduciaria o continuar con la administración de los bienes que ha entregado.*

*Entonces, sí el dinero resultante de las actividades comerciales que desarrolla el constituyente, es depositado a nombre de un patrimonio autónomo constituido por él, respecto de este y para efectos tributarios se aplicará el artículo 102 del Estatuto Tributario ya citado, **siendo la Sociedad Fiduciaria fa responsable del cumplimiento de las obligaciones que se deriven del contrato de administración.***

(...) *Subrayado y negrilla fuera del texto*

Así mismo, se emitió el **Concepto 68177 del 30 de diciembre de 2014, Concepto 071401 del 7 de noviembre de 2013 y el Concepto 51897 del 31 de mayo de 2000**, que en modo de complemento para mejor ilustración del tema, remitimos copia y evocamos lo

correspondiente:

(...)

*ART. 102. —Contratos de fiducia mercantil. "Artículo modificado por el artículo 31 de la Ley 223 de 1995" Para la determinación del impuesto sobre la renta en los contratos de fiducia mercantil.*

*se observarán las siguientes reglas:*

*(...).*

*5. "inciso primero de este numeral modificado por el artículo 127 de la Ley 1607 del 2012" Las sociedades fiduciarias deben cumplir con los deberes formales de los patrimonios autónomos que administren. Para tal fin, se le asignará a las sociedades fiduciarias, aparte del NIT propio, un NIT que identifique en forma global a todos los fideicomisos que administren. El Gobierno Nacional determinará adicionalmente en qué casos los patrimonios autónomos administrados deberán confiar con un NIT individual/, que se les asignará en consecuencia. –*

*Al interpretar este aparte de la norma, **la doctrina ha sostenido que el fiduciario deberá cumplir con todas las obligaciones formales señaladas en las normas, que le correspondan al patrimonio autónomo con cargo a los recursos del mismo, según lo indica el numeral 5o del artículo 102 del estatuto tributario.***

*Igualmente ha señalado, que está en la obligación de practicar retención en la fuente sobre los valores pagados o abonados en cuenta, susceptibles de constituir ingreso tributario para su beneficiario, de acuerdo a lo que las normas vigentes establezcan sobre conceptos y tarifas, conclusión que se basa en lo señalado en el parágrafo del mismo artículo 102 (conceptos Q25103 del 12 de octubre de 1999, 104173 del 25 de octubre de 2000, 015724 del 28 de febrero de 2001, 024373 del 24 de abril de 2002).*

**Concepto 51897 del 31 de mayo del 2000:**

*"En consecuencia la fiduciaria, cumplirá no solo con la práctica de la retención en la fuente al momento del pago o abono en cuenta sino con todas las obligaciones formales tales como declarar, consignar en la administración de impuestos, expedir certificados y presentar las correspondientes declaraciones. Para efectos de soportar los costos, deducciones a que tenga derecho el fideicomitente, la fiducia deberá expedirle una certificación sobre la cuantía de los pagos y sus conceptos.*

*(...) Subrayado y negrilla fuera del texto*

## **Concepto 071401 del 7 de noviembre de 2013**

*2- Respecto de contratos de fiducia mercantil, para efectos tributarios el artículo 102 del Estatuto Tributario, tanto en tiempo anterior a las modificaciones introducidas por la Ley 1607 de 2012 como en vigencia de ésta, contiene las reglas que deben observarse tanto para la determinación del impuesto sobre la renta en los contratos de fiducia mercantil, como en materia de retenciones en la fuente.*

*Es así como, en materia de retención en la fuente establece, que las sociedades fiduciarias deben cumplir con los deberes formales de los patrimonios autónomos que administren. Para tal fin -indica la norma-, se les asignará a las sociedades fiduciarias, aparte del NIT propio, un NIT que identifique en forma global a todos los fideicomisos que administren.*

*Se indica ahora como nuevo en fa disposición, que el Gobierno Nacional determinará adicionalmente en qué casos los patrimonios autónomos administrados deberán contar con un NIT individual.*

*Las sociedades fiduciarias presentarán una sola declaración por los patrimonios autónomos que administren y que no cuenten con un NIT individual. En estos casos la sociedad fiduciaria tendrá una desagregación de los factores de la declaración atribuidle a cada patrimonio autónomo a disposición de la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales para cuando esta lo solicite. Cuando se decida que uno o varios patrimonios autónomos tengan un NIT independiente del global, la sociedad fiduciaria deberá presentar una declaración independiente por cada patrimonio autónomo con NIT independiente y suministrar la información que sobre los mismos le sea solicitada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.*

*Los fiduciarios son responsables, por las sanciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones formales a cargo de los patrimonios autónomos así como de la sanción por corrección, por inexactitud, por corrección aritmética y de cualquier otra sanción relacionada con dichas declaraciones.*

*Con cargo a los recursos del fideicomiso, **los fiduciarios deberán atender el pago de los impuestos de ventas, timbre y de la retención en la fuente, que se generen como resultado de las operaciones del mismo, así como de sus correspondientes intereses moratorios y actualización por Inflación, cuando sean procedentes.***

*Cuando los recursos del fideicomiso sean insuficientes, los beneficiarios responderán solidariamente por tales impuestos retenciones y sanciones. Y sin perjuicio de las responsabilidades establecidas en este artículo, en la acción de cobro, la administración tributaria podrá perseguir los bienes del*

*fideicomiso.*

*(...)Subrayado y negrilla fuera del texto*

Respecto al certificado, como documento soporte idóneo para efectos tributarios en razón de la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables, se debe dar cumplimiento a los requisitos legales de los artículos 615, 617 y 771-2 del Estatuto Tributario.

2.

- A. ¿Son aplicables las normas tributarias del mandato a la cláusula de un contrato de colaboración en la cual se pacta que uno de los miembros colaboradores pague por cuenta del otro miembro obligaciones a su cargo?
- B. ¿Es la certificación el documento idóneo y suficiente que permite soportar los costos, deducciones, impuestos descontables y pagos en general para las partes que en virtud de un contrato diferente al mandato tienen la calidad de mandante?

Al respecto, le manifestamos que la U.E.A. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN- tiene entre su competencia la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduanero y cambiario en materia de importación y exportación de bienes servicios. Así las cosas, le manifestamos que esta dependencia no es competente para pronunciarse sobre el asunto en materia de impuestos distritales y/o municipales.

Primero, es importante señalar que el contrato de colaboración empresarial es una figura económica y jurídica de asociación, que se presenta o conforma a través de las siguientes modalidades: contratos de cuentas en participación, uniones temporales, consorcios y otros.

Así las cosas, ya que el contrato de colaboración empresarial es el género de las modalidades que se pueden presentar de unas especies de negocios jurídicos, este despacho, enunciara de manera sucinta la doctrina emitida al respecto en relación con lo enunciado en el párrafo anterior.

Respecto a la especie de los contratos de consorcios y uniones temporales, es importante saber que el **Oficio 012420 del 10 de febrero del 2006**, el cual se adjunta y evoca el acápite correspondiente para su conocimiento, precisó:

(...)

## **1. Consorcios y uniones temporales**

*La legislación tributaria establece que los consorcios y las uniones temporales son responsables del impuesto sobre las ventas cuando en forma directa sean ellos quienes realicen actividades gravadas; así mismo, son catalogados por la ley como agentes de retención. En consecuencia, en los contratos de unión temporal o consorcio, es a la misma unión temporal o al consorcio, según el caso, a quien le corresponde efectuar la retención, de acuerdo con lo señalado por el inciso 1o del artículo 363 del Estatuto Tributario. Al respecto, el Concepto No. 044227 del 7 de mayo de 1999 señaló:*

*"(...) los consorcios y las uniones temporales tienen la calidad de agentes de retención en la fuente a título de renta y por consiguiente deben cumplir con las obligaciones inherentes a estos, establecidas por los artículos 375 y siguientes del E.T., dentro de las cuales se encuentra, entre otras, la de efectuar retención y consignar lo retenido dentro de los plazos establecidos por el Gobierno Nacional."*

## **2. Otros contratos de colaboración**

*En cuanto a los demás contratos de colaboración, las normas fiscales no han contemplado ningún tratamiento especial, razón por la cual cada uno de los partícipes está sujeto de manera independiente a la normatividad general aplicable a los contribuyentes de los diferentes tributos y obligaciones fiscales de orden nacional. En estas condiciones, deberá usted tomar en cuenta la naturaleza del contrato celebrado con el fin de aplicarlas normas fiscales respectivas.*

*Resulta oportuno citar el Oficio No 097935 del 29 de diciembre de 2005, en el cual se estudiaron los contratos de colaboración empresarial para efectos de la aplicación de las normas de determinación de los tributos administrados por la DIAN. En este Oficio, luego de transcribir las definiciones legales de los contratos de unión temporal, consorcio y cuentas en participación, se invocaron las reglas de interpretación de los contratos contenidas en el Código Civil con el fin de calificar, de acuerdo con lo pactado en cada caso, el tipo de contrato celebrado por las partes. Al respecto se manifestó:*

*"(...)*

*En este contexto, destaca señalar lo ordenado por el referido artículo 1618 según el cual "Conocida claramente la intención de los contratantes, debe estarse a ella más que a lo literal de las palabras". Es entonces obligación de las partes determinar su obligación fiscal aplicando las normas legales pertinentes según su caso particular".*

*En concordancia con lo anterior, es pertinente traer a colación apartes de la Sentencia C-316 de 1995 de la Honorable Corte Constitucional, en la cual se califica a los convenios de cooperación como una modalidad de los contratos de asociación:*

*"Los referidos convenios de cooperación constituyen modalidades especiales de asociación, según calificación que hace tanto la ley de facultades (ley 29 de 1992, art. 11) como el decreto del cual hacen parte las normas acusadas, y sometidos al régimen del derecho privado, conforme a las siguientes reglas:*

- Dichos convenios no dan lugar al nacimiento de una nueva persona jurídica.*
- No generan solidaridad entre las personas que lo celebran.*
- En el documento contentivo de los mismos, deben definirse claramente las obligaciones contractuales y particularmente las de orden laboral. Además, es necesario que se estipule: su objeto, término de duración, mecanismos de administración, sistemas de contabilización, causales de terminación y cesión.*
- El manejo de los recursos aportados puede efectuarse mediante encargo fiduciario o cualquier otro sistema de administración.*
- No requieren para su celebración y validez otros requisitos que los propios de la contratación entre particulares, pero deben publicarse en el diario oficial".*

*Igualmente, es importante señalar que la retención en la fuente se debe practicar sobre todo pago o abono en cuenta susceptible de constituir un ingreso tributario para el beneficiario del mismo que sea contribuyente del impuesto sobre la renta. Por lo tanto, la calidad de los asociados o el origen de los recursos es irrelevante para efectos de practicar la retención en la fuente. La entidad pública que efectúe desembolsos en desarrollo de contratos de asociación o convenios especiales de cooperación que constituyan un pago o abono en cuenta susceptible de constituir un ingreso tributario para quien lo recibe deberá practicar la retención en la fuente de acuerdo con las tarifas señaladas en el estatuto tributario para cada uno de los diferentes conceptos sujetos a retención en la fuente, bien sea que el beneficiario del pago sea un tercero o cualquiera de las partes contratantes.*

*Por otra parte, como quiera que los contratos de colaboración empresarial no son una persona o entidad diferente de sus miembros, cada uno de los contratantes es responsable de efectuar la retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta que realice, sin perjuicio de lo dispuesto para los consorcios y las uniones temporales, en cuyo caso, es al consorcio o a la unión temporal, según el caso, a quien le corresponde efectuar la retención.*

#### **4. Impuesto sobre las ventas**

*En lo referente al impuesto sobre las ventas, la celebración de un contrato de colaboración no implica la causación de este impuesto. En este tipo de contratos el objeto es la colaboración de las partes mediante el aporte de recursos en dinero o en especie con el fin de alcanzar los cometidos propuestos, objeto que no corresponde al hecho generador del IVA a que se refieren los artículos 420 y siguientes del Estatuto Tributario. No obstante lo anterior, si en la ejecución del convenio uno de los participantes está realizando actividades gravadas con el IVA, bien sea respecto de uno de los asociados o respecto de terceros, como es la venta de bienes o la prestación de servicios, se causa el impuesto sobre las ventas. Al respecto, el Concepto No. 00001 de 2003 señala:*

*"Con la expedición de la Ley 488 de Diciembre 24 de 1998, según lo dispone el artículo 66, la modifica el tratamiento tributario para tales entes en cuanto se consagra que los consorcios y las uniones temporales son responsables del impuesto sobre las ventas cuando en forma directa sean ellos quienes realicen actividades gravadas. Contrario sensu, ha de entenderse que cuando no realicen directamente dichas actividades sino que sean desarrolladas por los miembros el consorcio o unión temporal no serán responsables.*

*(...)*

*Los responsables del impuesto pueden efectuar las operaciones sujetas a impuesto por sí mismos o a través de terceros, por lo cual cuando el artículo 66 de la Ley 488 de 1998 señala a los consorcios y uniones temporales como responsables, debe entenderse que solo lo serán respecto de actividades gravadas, es decir por operaciones y actividades sujetas a impuesto o que den lugar al impuesto y que sean realizadas por ellos mismos y no por los consorciados individualmente considerados, ya que en este evento la calidad de responsable de sus miembros, se sujetará a las disposiciones que señalan en forma general quienes son responsables del impuesto sobre las Ventas."*

*En atención a lo anterior, conforme con el numeral 4o del artículo 437-2 del Estatuto Tributario, son agentes de retención en el impuesto sobre las ventas los responsables del régimen común, cuando adquieran bienes corporales muebles o servicios gravados de personas que pertenezcan al régimen simplificado.*

*(...)*

En atención a lo anterior, colegimos que no son aplicables las normas fiscales del contrato de mandato a los contratos de colaboración empresarial, por ostentar una naturaleza jurídica distinta en el desarrollo

contractual.

Respecto al certificado, como documento soporte idóneo para efectos tributarios en razón de la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables, se debe dar cumplimiento a los requisitos legales de los artículos 615, 617 y 771-2 del Estatuto Tributario.

3.

- A. ¿Son aplicables las normas tributarias del mandato a la cláusula de un contrato de agencia mercantil en la cual se pacta que el agente pueda ocasionalmente vender productos (diferentes a los establecidos en el contrato de agencia) por cuenta del agenciado, en el territorio geográfico en el que aquél ejerce labores propias de la agencia?
- B. ¿Es la certificación el documento idóneo y suficiente que permite soportar los costos, deducciones, impuestos descontables y pagos en general para las partes que en virtud de un contrato diferente al mandato tienen la calidad de mandante?

Para este asunto materia de consulta, el **Concepto 40041 de 2001 de la Superintendencia de Sociedades**, precisó:

(...)

*De las disposiciones contenidas en los artículos 1317 y 1320 del Código de Comercio, se concluye que el contrato de agencia comercial es una especie de **mandato**, también de naturaleza consensual, en el que el mandatario en su calidad de comerciante, dentro de una zona determinada, con autonomía y en forma estable, promueve y explota los negocios de otro de acuerdo con la gestión encomendada "por cuenta y riesgo de la primera", sin que sea de su esencia la representación del mandante, tampoco que el contrato contenga la especificación de las facultades del agente, ni el ramo sobre el que versen las actividades, ni el territorio dentro del cual se desarrollen, ni su inscripción en el registro mercantil, requisitos cuyo incumplimiento hará que el contrato sea inoponible a terceros.*

(...)

Así las cosas, al ser el contrato de agencia comercial una especie de mandato, porque reúne la característica de ser un encargo para promover un acto de comercio, el cumplimiento de sus obligaciones formales y sustanciales en materia tributaria que acaezcan en el desarrollo del negocio jurídico, se cumplirán conforme a lo reglado por el contrato de

mandato.

Respecto al certificado, como documento soporte idóneo para efectos tributarios en razón de la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables, el **Oficio 011701 del 1 de febrero de 2008**, el cual se adjunta y evoca el acápite correspondiente, señaló:

(...)

*Para efectos de soportar los respectivos costos, deducciones o impuestos descontables, o devoluciones a que tenga derecho el mandante, el mandatario deberá expedir al mandante una certificación donde se consigne la cuantía y concepto de estos, la cual debe ser avalada por contador público o revisor fiscal, según las disposiciones legales vigentes sobre la materia.*

*En el caso de devoluciones se adjuntará además una copia del contrato de mandato. El mandatario deberá conservar por el término señalado en el estatuto tributario, las facturas y demás documentos comerciales que soporten las operaciones que realizó por orden del mandante”.*

*Si bien es cierto, la disposición en comento no señala término alguno dentro del cual deba el mandatario expedir la certificación, es claro que el mandante debe contar con ella cada vez que la requiera para sustentar las operaciones que se reflejan en las respectivas declaraciones tributarias.*

*Lo dispuesto en el inciso anterior será aplicable en el caso de los **contratos de agencia mercantil y de administración delegada, así como a los que den origen a fondos de valores administrados por sociedades comisionistas de bolsa.** (Subrayado fuera de texto).*

(...) Subrayado y negrilla fuera del texto.

4.

- A. ¿Son aplicables las normas tributarias del mandato a la cláusula en un contrato de administración delegada o en un contrato de obra en la cual se pacta que el constructor sea además quien promueve por cuenta del desabollador las ventas de un determinado proyecto inmobiliarios?
- B. ¿Es la certificación el documento idóneo y suficiente que permite soportar los costos, deducciones, impuestos descontables y pagos en general para las partes que en virtud de un contrato diferente al mandato tienen la calidad de mandante?

Sobre el particular, el **Concepto 001 de Junto 19 del 2003**, emitido por la oficina jurídica de esta entidad, señaló:

(...)

***El contrato de Administración Delegada es una modalidad del contrato de mandato por medio del cual un contratista, por cuenta y riesgo del contratante, se encarga de la ejecución del objeto del convenio; en tales eventos el contratista es el único responsable de los subcontratos que celebre.***

*Lo anterior conlleva que el contratista preste un servicio al contratante (prestación de hacer) consistente en encargarse de la ejecución del objeto del convenio (administrar, ejecutar una obra, etc.), el cual se encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas al no hallarse comprendido dentro de los servicios exceptuados del gravamen.*

(...) *Subrayado y negrilla fuera del texto*

Con referencia y en fundamento a lo anteriormente enunciado, al ser el contrato de administración delegada una especie de mandato, el cumplimiento de sus obligaciones formales y sustanciales en materia tributaria que acaezcan en el desarrollo del negocio jurídico, se cumplirán conforme a lo reglado por el contrato de mandato.

Respecto al certificado, como documento soporte idóneo para efectos tributarios en razón de la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables, aplíquese lo señalado en puntos anteriores.

Es preciso indicar que no es procedente atender asesorías de carácter particular; y por tanto, la consulta se atiende en términos generales tal como lo disponen las funciones asignadas a esta dependencia.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud.

Finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 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](http://www.dian.gov.co), la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiada expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el icono de "Normatividad" -"técnica"- dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

**PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Anexo: Oficio 048595 del 06 de agosto de 2013 en dos (2) folios, Concepto 5S177 del 30 de diciembre de 2014 en cuatro (4) folios, Concepto 071401 del 7 de noviembre de 2013 en cuatro (4) folios, Concepto 51897 del 31 de mayo de 2000 en dos (2) folios. Oficio 012420 del 10 de febrero del 2006 en tres (3) folios y Oficio 011701 del 1 de febrero de 2008 en dos (2) folios.