

El emprendimiento
es de todos

Minhacienda

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221- 000086

Bogotá, D.C. 28 ENE. 2020



No. Radicado 000S2020001863

Fecha 2020-01-30 08:04:37 AM

Remitente 00- SUB GES NORMATIVA DOCTRINA

Destinatario NUBIA SANDOVAL DIAZ

Folios 2

Anexos 0



COR-000S2020001863

Ref: Radicado 100108162 del 12/12/2019, radicado 100107067 del 10/12/2019 y radicado 904421 del 09/12/2019

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptores	Contrato de Fiducia Mercantil
Fuentes formales	Artículo 102 del Estatuto Tributario. Oficio 901029 del 29/11/2018. Oficio 020964 del 23/07/2019

Cordial saludo, señora Nubia.

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.

Respecto al radicado de la referencia, el peticionario realiza las siguientes consultas con base en los siguientes supuestos:

"Si un proyecto de construcción al momento de la enajenación comparecen un patrimonio autónomo vendedor de mejoras (89%) y otro patrimonio autónomo tradente de tierra 11% (vendedor) y en la escritura pública se identifican claramente los roles de cada uno de ellos, se consulta:

- 1. ¿Es correcto que la sociedad fiduciaria expida únicamente un certificado al fideicomitente que construye y vende los inmuebles o debe emitirse un certificado a las partes en las proporciones convenidas?*
- 2. ¿Si la sociedad fiduciaria emite certificado únicamente al fideicomitente que*

vende los bienes inmuebles, debe este último reconocer el 100% del ingreso de las ventas e incluir como costo el inmueble aportado por el otro beneficiario, aunque no se haya vendido el inmueble entre quien lo aporta y quien construye y vende?

3. ¿Si la Fiduciaria certificó el 100% al fideicomitente que construye y vende, este debe reconocer el 100% del ingreso o el porcentaje de participación en el patrimonio autónomo?"

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

Respecto a la primera pregunta, el artículo 102 del Estatuto Tributario consagra las disposiciones en relación con la determinación del impuesto sobre la renta en los contratos de fiducia mercantil, así como ciertas obligaciones a cargo de las sociedades fiduciarias, así:

"ARTICULO 102. CONTRATOS DE FIDUCIA MERCANTIL. *Para la determinación del impuesto sobre la renta en los contratos de fiducia mercantil se observarán las siguientes reglas:*

(...)

2. El principio de transparencia en los contratos de fiducia mercantil opera de la siguiente manera:

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 fueren desarrolladas directamente por el beneficiario.

Cuando los beneficiarios o fideicomitentes sean personas naturales no obligadas a llevar contabilidad se observará la regla de realización prevista en el artículo 27 del Estatuto Tributario.

3. Cuando el fideicomiso se encuentre sometido a condiciones suspensivas, resolutorias, o a sustituciones, revocatorias u otras circunstancias que no permitan identificar a los beneficiarios de las rentas en el respectivo ejercicio, éstas serán gravadas en cabeza del patrimonio autónomo a la tarifa de las sociedades colombianas. En este caso, el patrimonio autónomo se asimila a una sociedad anónima para los fines del impuesto sobre la renta y complementarios. En los fideicomisos de garantía se entenderá que el beneficiario es siempre el constituyente.

4. Se causará el impuesto sobre la renta o ganancia ocasional en cabeza del constituyente, siempre que los bienes que conforman el patrimonio autónomo o los derechos sobre el mismo se transfieran a personas o entidades diferentes

del constituyente. Si la transferencia es a título gratuito, el impuesto se causa en cabeza del beneficiario de los respectivos bienes o derechos. Para estos fines se aplicarán las normas generales sobre la determinación de la renta o la ganancia ocasional, así como las relativas a las donaciones y las previstas en los artículos 90 y 90-1 de este Estatuto.

(...)

PARÁGRAFO 3o. Para efectos de lo dispuesto en este artículo, el fiduciario deberá proporcionar a los fideicomitentes y/o beneficiarios la información financiera relacionada con el patrimonio autónomo. La certificación deberá estar firmada por el representante legal o quien haga sus veces, y la información financiera, que hará parte integral de dichos certificados, por el contador público y/o revisor fiscal, según corresponda, de acuerdo con los mecanismos establecidos en las disposiciones vigentes que rigen en materia de firmas." (subrayado fuera del texto).

En relación con el artículo 102 del Estatuto Tributario, este Despacho ha indicado a través del Oficio 901029 del 29 de noviembre de 2018, reiterado en el Oficio 020964 del 23 de agosto de 2019, que:

"De la regla establecida en el artículo 102 se desprende las siguientes consecuencias:

Adicionalmente el artículo 59 de la Ley 1819 de 2016, reforzó el principio de transparencia en los contratos mercantiles, al modificar el numeral 2 del artículo 102 del Estatuto Tributario, adicionándole la obligación al beneficiario de no solo incluir las utilidades o pérdidas obtenidas en los fideicomisos en su declaración de renta, si no la de incluir los ingresos, costos y gastos devengados con cargo al patrimonio autónomo, con las mismas condiciones tributarias tales como fuente, naturaleza, deducibilidad y concepto, como si las hubiera realizado directamente el beneficiario. Lo anterior se puede observar en la exposición de motivos de la Ley 1819 la cual señalo:

'Modifíquese el numeral 2 y adiciónese un párrafo al artículo 102 del Estatuto Tributario, el cual quedara así: Teniendo en cuenta que la intención es fortalecer el principio de transparencia fiscal en los contratos de fiducia mercantil, se propone mantener la condición de no contribuyentes de los patrimonios autónomos cuando sea posible identificar a los beneficiarios del contrato. En caso de que no sea posible identificar a los beneficiarios del contrato, el patrimonio autónomo será considerado como un contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios asimilado a una sociedad nacional.

Para cumplir con lo anterior, se propone un tratamiento diferenciado para los casos en los que la calidad de fideicomitente y beneficiario recaen sobre una misma persona." (subrayado fuera del texto)

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, y respecto a la primera pregunta, se concluye que la sociedad fiduciaria se encuentra en la obligación de expedir la

certificación a quienes tengan la condición de fideicomitentes y/o beneficiarios del correspondiente patrimonio autónomo, de conformidad con las reglas señaladas en el artículo 102 del Estatuto Tributario.

Respecto a la segunda y tercera pregunta, se manifiesta que los ingresos devengados por los patrimonios autónomos deben reportarse por los fideicomitentes y/o beneficiarios, de conformidad con (i) las reglas señaladas en el artículo 102 del Estatuto Tributario y (ii) con base en la información financiera proporcionada por la sociedad fiduciaria.

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

Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín

Tel: 607 99 99 Ext: 904101

Bogotá D.C.

Proyectó: Juan Camilo Lozano Torres