**OFICIO Nº 331 [003888]**

**14-02-2019**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D. C.

100208221 - 331

**Referencia:** Radicado 100027649 del 22/06/2018

**Tema** Impuesto sobre la Renta y Complementarios

**Descriptores** Patrimonio Autónomo

**Fuentes formales** Artículos [102](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=148) y [303](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=380) del Estatuto Tributario. Artículo 59 de la Ley 1819 de 2016.

Cordial saludo, señora Andrea Lucrecia.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto número 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 o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Se refiere usted al [artículo 102](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=148) del Estatuto Tributario y el tratamiento del impuesto de renta en los contratos de fiducia, detalla cada uno de los numerales del mismo, en particular los numerales 1, 2 y 4, así como el principio de transparencia, para plantear lo siguiente:

Una sociedad anónima que es titular del derecho de dominio sobre un bien inmueble desde hace más de diez años y desarrollará en parte de este un proyecto inmobiliario de parcelaciones, constituyendo para el efecto una fiducia mercantil a la que aportará parte del inmueble en el que se desarrollará el referido proyecto, una vez la autoridad competente autorice la división del mismo.

A partir de lo anterior se pregunta:

Si al año siguiente de haberse aportado el bien al patrimonio autónomo se procede a transferir cada uno de los lotes resultantes a los beneficiarios que se vincularon al contrato de fiducia, a título de beneficio, dicha transferencia recibiría el tratamiento fiscal que recibiría en la sociedad anónima, es decir: tanto el patrimonio autónomo como la sociedad anónima constituyente registrarían como una ganancia ocasional por cuanto el inmueble llevaba más de 10 años en cabeza del constituyente del patrimonio autónomo. O si por el hecho de la transferencia a dicho patrimonio sería renta ordinaria.

A continuación se atienden las preguntas formuladas, considerando las funciones de este despacho y su facultad de interpretación de las normas en materia tributaria, de modo que a partir de ello el solicitante valore su aplicación a su situación concreta.

La determinación del impuesto de renta y complementarios en los contratos de fiducia mercantil se encuentra regulada en el [artículo 102](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=148) del Estatuto Tributario. Los distintos numerales de esta disposición fijan reglas a seguir, de las cuales, para efectos de la consulta formulada, es necesario considerar las siguientes:

*“1. Los derechos fiduciarios tendrán el costo****fiscal y las condiciones tributarias de los bienes o derechos aportados al patrimonio autónomo.****Al cierre de cada período gravable los derechos fiduciarios tendrán el tratamiento patrimonial que les corresponda a los bienes de que sea titular el patrimonio autónomo.*

*Para los fines del impuesto sobre la renta y complementarios, los ingresos originados en los contratos de fiducia mercantil se causan en el momento en que se produce un incremento en el patrimonio del fideicomiso, o un incremento en el patrimonio del cedente, cuando se trate de cesiones de derechos sobre dichos contratos. De todas maneras,****al final de cada ejercicio gravable deberá efectuarse una liquidación de los resultados obtenidos en el respectivo período por el fideicomiso y por cada beneficiario****, siguiendo las normas que señala el Capítulo I del Título I de este Libro para los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación”. (Resaltado y subrayado fuera de texto).*

De acuerdo con esta regla, cuando se aportan bienes al patrimonio autónomo se reciben derechos fiduciarios que tienen el costo fiscal y las condiciones tributarias de los bienes o derechos aportados. Al cierre del período, los derechos fiduciarios tendrán el tratamiento patrimonial que les corresponda a los bienes de que sea titular el patrimonio autónomo.

Es decir, en relación con los bienes se diferencian dos momentos, el del aporte y el del cierre de cada período. Los bienes que el constituyente entrega tienen unas condiciones con las cuales la fiducia los recibe, lo que a su vez define las condiciones de los derechos fiduciarios. En el momento del aporte no tiene lugar una enajenación y por tanto no hay lugar a una utilidad para el constituyente. Al cierre del período la situación podría ser otra, dependiendo de las actividades que se desarrollen en el curso del mismo.

En materia de ingresos, estos se causan bien sea en el momento en que se incrementa el patrimonio autónomo o el patrimonio del cedente, si cede sus derechos fiduciarios.

*“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 período 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***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=57)***del Estatuto Tributario”.****(Resaltado y subrayado fuera de texto).*

Este numeral establece una regla determinante en el contrato de fiducia, el “principio de transparencia” y cómo opera. Acorde con el mismo, el patrimonio autónomo constituye un vehículo cuyas operaciones, ingresos, costos y gastos devengados y beneficios repercuten en el beneficiario (que puede coincidir con el constituyente).

De otra parte, el numeral 4 establece:

*“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*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=134)*y*[*90-1*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=135)*de este Estatuto”. (Subrayado fuera de texto).*

Este numeral consagra la regla para efectos de determinar sobre quién recae el impuesto de renta o ganancia ocasional. Será sobre el constituyente si los bienes que conforman el patrimonio autónomo o los derechos fiduciarios se transfieren a sujetos distintos del constituyente, a menos que la transferencia se realice a título gratuito, caso en el cual el impuesto recae sobre el beneficiario.

Es así como cuando se enajenan los bienes que conforman el patrimonio autónomo, como ocurre cuando se enajenan los bienes aportados al mismo, se genera una renta o ganancia ocasional que por efecto del principio de transparencia repercute en cabeza de este (el constituyente y/o beneficiario), si los mismos se enajenan por el patrimonio autónomo a título oneroso, caso en el cual el impuesto a cargo del constituyente y/o beneficiario será el de renta o ganancia ocasional, de acuerdo con las reglas que establecen la procedencia de uno u otro impuesto. El [artículo 300](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=377)del Estatuto Tributario señala lo pertinente, así:

***“***[***Artículo 300***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=377)***. Se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo.***

*Se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sujetos a este impuesto las provenientes de la enajenación de bienes de cualquier naturaleza, que hayan hecho parte del activo fijo del contribuyente por un término de dos años o más. Su cuantía se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo enajenado.*

*No se considera ganancia ocasional sino renta líquida la utilidad en la enajenación de bienes que hagan parte del activo fijo del contribuyente y que hubieren sido poseídos por menos de 2 años.*

***PAR.****Para determinar el costo fiscal de los activos enajenados a que se refiere este artículo, se aplicarán las normas contempladas en lo pertinente, en el Título I del presente Libro.*

***Parágrafo 2°.****No se considera activo fijo aquellos bienes que el contribuyente enajena en el giro ordinario de su negocio. A aquellos activos movibles que hubieren sido poseídos por el contribuyente por más de 2 años no le serán aplicables las reglas establecidas en este capítulo”.*

De acuerdo con esta disposición, se genera ganancia ocasional si se cumplen dos condiciones: se enajena un activo fijo y el mismo se posee por más de dos años.

Ahora bien, de acuerdo con el numeral 3 del [artículo 102](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=148) del E.T.

*“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, estas 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”.*

De tal manera que, **en el supuesto contrario, el patrimonio autónomo no tiene la calidad de contribuyente**y, dado que el aporte de bienes por el constituyente no implica enajenación, el patrimonio autónomo los recibe, entre otras condiciones, con el tiempo de posesión que tenía respecto del aportante. El tiempo de posesión en cabeza del patrimonio autónomo se suma entonces al de aquel, y las operaciones que se realicen sobre el mismo repercuten en el constituyente (beneficiario), precisamente en virtud del principio de transparencia consagrado en el numeral 2 del [artículo 102](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=148) del E. T., razón por la cual debe incluir en su declaración del impuesto sobre la renta y complementarios *los ingresos, costos y gastos devengados con cargo al patrimonio autónomo, en el mismo año o período 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.**

Ahora bien, si aportado un bien inmueble a un patrimonio autónomo, en desarrollo de la fiducia, el mismo se subdivide en varios inmuebles que posteriormente son objeto de enajenación, el tiempo de posesión no cambia por ese hecho.

Si los lotes producto de la subdivisión los reciben beneficiarios vinculados al contrato de fiducia (a título de beneficio), para estos el tiempo de posesión cuenta desde el momento del aporte.

Hoy en día es claro, para efectos tributarios, que en la fiducia mercantil, **cuando se conoce el beneficiario**, **el patrimonio autónomo no es contribuyente**, siendo el beneficiario quien por lo demás puede ser el **mismo constituyente,**quien debe incluir en su respectiva declaración de renta los ingresos, costos y gastos que devenga el patrimonio autónomo para la correspondiente vigencia y declararlos, de acuerdo con la información del fiduciario, al punto que el parágrafo 3° adicionado también por el artículo 59 de la Ley 1819 de 2016, señala:

*“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”.*

En este contexto, un bien inmueble aportado al patrimonio autónomo lo recibe este en las condiciones que tiene para el aportante, en consecuencia, el tiempo de posesión del mismo se sumará al de posesión por el patrimonio autónomo, sin interrupción, máxime que este (salvo la situación del numeral 3 del [artículo 102](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=148) del E.T.) **no tiene la calidad de contribuyente**. Y es que, como se precisa en el Oficio 901029 del 29 de noviembre de 2018:

*“(…) El término de posesión al que se refiere el*[*artículo 300*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=377)*del Estatuto Tributario no se deberá contar desde la transferencia del bien al patrimonio autónomo, sino desde el momento de la adquisición del activo por parte del aportante, sin que exista interrupción del término de posesión del mismo, considerando el carácter instrumental del negocio fiduciario”.*

Se observa que, en relación con una consulta similar, la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina, en Oficio 000679 de 2018 llegó a una conclusión distinta, oficio que sin embargo fue objeto de revocatoria a través del Oficio 901029 del 29 de noviembre de 2018, que se anexa.

En los anteriores términos se atiende su solicitud.

Atentamente,

**El Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E),**

*Lorenzo Castillo Barvo*

Dirección de Gestión Jurídica UAE-DIAN

**Publicado en D.O. 50.927 del 15 de abril de 2019.**