**OFICIO Nº 009794**

**26-04-2017**

**DIAN**

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá, D.C.

100202208 - 0381

Señor

**LUIS EDUARDO MORAN MEDINA**

Consulasociados@telmex.net.co

**Ref:** Radicado número 902817 del 10/03/2017

**Tema** Impuesto sobre la renta y complementarios

**Descriptores** Contratos de fiducia mercantil

**Fuentes Formales** Estatuto Tributario, artículos [27](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=57) y [102](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=148).

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, es función de esta Dirección 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, ámbito dentro del cual será atendida su petición.

Consulta en el escrito de la referencia, respecto de los ingresos percibidos a través de patrimonios autónomos, cual es el valor que debe reportarse y en que renglón de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, si el valor de los ingresos brutos, o el valor de los excedentes netos percibidos realmente (ingresos brutos menos deducciones y expensas de la operación).

Para efectos de dar respuesta a su interrogante, es necesario remitirnos al [artículo 102](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=148) del Estatuto Tributario, norma que establece las reglas para determinar el impuesto sobre la renta en los contratos de fiducia mercantil, en los siguientes términos:

**“**[**ARTÍCULO 102**](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=148)**. CONTRATOS DE FIDUCIA MERCANTIL.** <Artículo modificado por el artículo 81 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Para la determinación del impuesto sobre la renta en los contratos de fiducia mercantil se observarán las siguientes reglas:

1. <Numeral modificado por el artículo 127 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> 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 le 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.

2. <Numeral modificado por el artículo 59 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> 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.

**… PARÁGRAFO.** Sin perjuicio de lo dispuesto en el [artículo 23-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=52) de este Estatuto, el fiduciario deberá practicar retención en la fuente sobre los valores pagados o abonados en cuenta, susceptibles de construir ingreso tributario para los beneficiarios de los mismos, a las tarifas que correspondan a la naturaleza de los correspondientes ingresos, de acuerdo con las disposiciones vigentes.

**… PARÁGRAFO 3o.** <Parágrafo adicionado por el artículo de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> 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.”

El numeral 2° de la disposición parcialmente transcrita, señala como opera el principio de transparencia en los contratos de fiducia mercantil, principio al que se ha referido en reiteradas oportunidades esta Dirección, una de ellas, en el Oficio 20773 de 2015, emitido por la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina, en el que sostuvo:

“… en el contexto de la realización de los ingresos, obligan al beneficiario en los contratos de fiducia a declarar las utilidades que se causen a favor del patrimonio autónomo, conservando el carácter de gravables o no gravables y el mismo concepto y condiciones tributarias que tendrían si las hubiere percibido directamente ....”.

En este sentido, para efectos de diligenciar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, el beneficiario debe incluir 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, pero cuando el beneficiario o el fideicomitente sea, como en el caso consultado, persona natural no obligada a llevar contabilidad, se debe observar la regla de realización establecida en el [artículo 27](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=57) del Ordenamiento Tributario que preceptúa:

**"**[**ARTÍCULO 27**](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=57)**. REALIZACIÓN DEL INGRESO PARA LOS NO OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD.** <Artículo modificado por el artículo 27 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad se entienden realizados los ingresos cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones. Por consiguiente, los ingresos recibidos por anticipado, que correspondan a rentas no realizadas, solo se gravan en el año o período gravable en que se realicen.

Se exceptúan de la norma anterior:

1. Los ingresos por concepto de dividendos o participaciones en utilidades, se entienden realizados por los respectivos accionistas, socios, comuneros, asociados, suscriptores o similares, cuando les hayan sido abonados en cuenta en calidad de exigibles. En el caso del numeral 2 del [artículo 30](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=60) de este Estatuto, se entenderá que dichos dividendos o participaciones en utilidades se realizan al momento de la transferencia de las utilidades, y

2. Los ingresos provenientes de la enajenación de bienes inmuebles, se entienden realizados en la fecha de la escritura pública correspondiente.”.

Atentamente,

**DANIEL FELIPE ORTEGÓN SÁNCHEZ**

Director de Gestión Jurídica (E)