**OFICIO Nº 036304**

**22-12-2015**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

100208221- 01606

Señor

**WILSON RAMOS GIRÓN**

Calle 98 No. 8 – 28 Oficina 503

Bogotá D.C.

**Ref:** Radicado 035319 del 04/09/2015

**Tema** Impuesto sobre la Renta y Complementarios

**Descriptores** Contrato de Fiducia Mercantil

**Fuentes formales** Estatuto Tributario, artículos 102, 271-1 y 300; Código de Comercio, artículo 1233.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, es función de esta 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, ámbito dentro del cual será atendida su petición.

Para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta en los contratos de fiducia mercantil, plantea en el escrito de la referencia las siguientes inquietudes:

¿La naturaleza de activo movible de un derecho fiduciario es susceptible de modificación (convertirse en activo fijo), como consecuencia de la cesión a favor de un tercero, para quien teniendo en cuenta el giro ordinario de sus negocios, el derecho fiduciario tendría la condición de activo fijo y no de activo movible?

¿Que naturaleza tributaria (activo fijo o movible) tiene un derecho fiduciario cuando el bien aportado a un patrimonio autónomo es dinero?

¿En una fiducia inmobiliaria en la que el único fideicomitente aportaría tanto un bien inmueble (que es activo fijo), como dinero, que tratamiento tendría la utilidad producto de un proyecto de construcción y ventas que llevaría a cabo el patrimonio autónomo, renta y/o ganancia ocasional dependiendo de si la duración del proyecto es inferior o superior a dos años?

Los anteriores interrogantes se formulan teniendo en cuenta que según el artículo 102 del Estatuto Tributario los derechos fiduciarios tendrán las condiciones tributarias de los bienes aportados, pero en opinión del consultante, dicha condición tributaria podría modificarse después de la constitución de la fiducia mercantil, dependiendo de quién aparezca como titular del derecho fiduciario y considerando de manera adicional que la clasificación de los activos desde el punto de vista fiscal depende del giro ordinario de los negocios de su titular.

De acuerdo con lo expuesto, afirma el peticionario que un derecho fiduciario clasificado como activo movible en el momento en el que se constituye un patrimonio autónomo, podría llegar a convertirse en activo fijo, como consecuencia de su cesión dependiendo del giro ordinario de los negocios del nuevo adquirente.

Sobre el particular este Despacho considera:

El artículo 102 del Estatuto tributario establece las reglas a seguir para efectos de determinar el impuesto sobre la renta en los contratos de fiducia mercantil en los siguientes términos:

**“ARTÍCULO 102. 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 127 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Las utilidades o pérdidas obtenidas en los fideicomisos deberán ser incluidas en las declaraciones de renta de los beneficiarios, en el mismo año gravable en que se causan a favor o en contra del patrimonio autónomo, conservando el carácter de gravables o no gravables, deducibles o no deducibles, y el mismo concepto y condiciones tributarias que tendrían si fueren percibidas directamente por el beneficiario.

… 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.

… 6. Las utilidades acumuladas en los fideicomisos, que no hayan sido distribuidas ni abonadas en las cuentas de los correspondientes beneficiarios, deberán ser determinadas por el sistema de causación e incluidas en sus declaraciones de renta. Cuando se den las situaciones contempladas en el numeral 3. de este artículo se procederá de acuerdo con lo allí previsto …“.

De acuerdo con la disposición parcialmente transcrita, para efectos del caso consultado se resalta lo siguiente:

      Los derechos fiduciarios tienen las condiciones tributarias de los bienes o derechos que se aportan al patrimonio autónomo, no de los bienes o derechos de que sea titular quien recibe en cesión un derecho fiduciario, y al cierre de cada período gravable tienen el tratamiento patrimonial que le corresponda a los bienes de que sea titular el patrimonio autónomo.

En este punto es importante recordar que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1233 del Código de Comercio, cuando un fiduciante transfiere los bienes al fiduciario con ellos se forma un patrimonio autónomo, separado del resto de activos de la entidad y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios y que este patrimonio autónomo está afecto a la finalidad para la cual fue creado.

      Los ingresos que se originan en los contratos de fiducia mercantil se causanen 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.

      Las utilidades o pérdidas percibidas por los fideicomisos deben ser incluidas en las declaraciones de renta de los beneficiarios, en el mismo año gravable en que se causan a favor o en contra del patrimonio autónomo, y tienen el mismo carácter de gravables o no gravables, deducibles o no deducibles, y el mismo concepto y condiciones tributarias que tendrían si fueren percibidas directamente por el beneficiario.

      Cuando los bienes que conforman el patrimonio autónomo o los derechos sobre el mismo se transfieren a personas o entidades diferentes del constituyente, el impuesto sobre la renta o ganancia ocasional se causa en cabeza del constituyente.

      Las utilidades acumuladas en los fideicomisos, que no hayan sido distribuidas ni abonadas en las cuentas de los correspondientes beneficiarios, deben ser determinadas por el sistema de causación e incluidas en sus declaraciones de renta.

El artículo 271-1 del Ordenamiento Tributario a su vez establece:

**“ARTÍCULO 271-1. VALOR PATRIMONIAL DE LOS DERECHOS FIDUCIARIOS.** <Artículo adicionado por el artículo 107 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> El valor patrimonial de los derechos fiduciarios se establecerá de acuerdo con las siguientes reglas:

1. Los derechos sobre el patrimonio deben ser declarados por el contribuyente que tenga la explotación económica de los respectivos bienes …

2. El valor patrimonial de los derechos fiduciarios, para los respectivos beneficiarios, es el que les corresponda de acuerdo con su participación en el patrimonio líquido del fideicomiso al final del ejercicio o en la fecha de la declaración. Los bienes conservarán para los beneficiarios la condición de movilizados o inmovilizados, monetarios o no monetarios\* que tengan en el patrimonio autónomo …”.

Los citados artículos 102 y 271-1 del Estatuto Tributario, desarrollan el principio de transparencia, principio al que se ha referido este Despacho en reiteradas oportunidades, una de ellas a través del Oficio 076747 de 2013en el quemanifestó:

“… Para el caso de los patrimonios autónomos en efecto mediante el concepto No. 48995 de agosto 6 de 2013, al hacer el estudio de las disposiciones pertinentes se concluyó que "... *como quiera que en efecto el patrimonio autónomo es una masa de bienes destinadas a una finalidad específica y como tal no es una persona jurídica sujeto de derechos y obligaciones, para efectos tributarios, el artículo 102 del Estatuto Tributario regula el tratamiento tributario de estos negocias (SIC) y las reglas que para la determinación del impuesto sobre la renta en los contratos de fiducia mercantil se deben observar ….*

*… Así mismo, el artículo 271-1 del Estatuto Tributario consagra las reglas para la determinación del valor patrimonial de los derechos fiduciarios, señalando que éstos deben ser declarados por quien tenga la explotación económica de los respectivos bienes.*

*Estas disposiciones desarrollan parcialmente el principio de transparencia en el sentido de que, 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. Patrimonialmente, obligan a declarar el valor de los derechos fiduciarios de acuerdo con su participación en el patrimonio líquido del fideicomiso.*

*Como lo ha manifestado este Despacho en reiteradas oportunidades, el régimen tributario colombiano contempla la aplicación del principio de transparencia fiscal en los contratos de fiducia mercantil, en relación con las utilidades que se generen en virtud de dichos contratos en cabeza del constituyente o de un tercero beneficiario (E.T. art. 102). CONCEPTO 48995 de 2012 …”.*

En el oficio 001104 de 2015, refiriéndose de nuevo al principio de transparencia este Despacho sostuvo:

“… 3-Cuál es el alcance de lo previsto en el numeral 1 del artículo 102 del Estatuto Tributario modificado por la ley 1607 de 2012, respecto de la fiducia mercantil?

Con las modificaciones introducidas por el artículo 127 de la ley 1607 de 2012, al artículo 102 del Estatuto Tributario se buscó establecer en alguna medida el principio de transparencia en la fiducia mercantil, de tal forma que los efectos fiscales no se alteren por el hecho de la utilización de este mecanismo de administración. En este sentido la exposición de motivos del proyecto que se convertiría en la Ley 1607 de 2012 señala:

“Se busca establecer un principio de transparencia en las operaciones del mercado de capitales para permitir que la finalidad que se busca al gravar o exceptuar ciertas transacciones o ingresos se conserven independientemente de las figuras o contratos que se utilicen para el desarrollo de tales transacciones o la generación de este tipo de ingresos …".

En este contexto es que el numeral 1 del artículo 102 consagra:

“**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 …”. (Resaltado fuera de texto).

Como se puede observar, tanto las normas tributarias a las que se ha hecho referencia como la doctrina citada son claras al establecer que los derechos fiduciarios tendrán las condiciones tributarias de los bienes o derechos aportados al patrimonio autónomo, no las condiciones tributarias que tengan para quien se convierta en titular del derecho fiduciario como consecuencia de la posterior cesión de mismo.

Ahora bien, en cuanto a la condición o naturaleza de activo movible o fijo de los bienes, es preciso recordar que según lo dispuesto en el artículo 60 del Ordenamiento tributario “Son activos movibles los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente e implican ordinariamente existencias al principio y al fin de cada año o período gravable” y activos fijos o inmovilizados, ”… los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente", de lo que se infiere que el factor relevante o determinante para considerar un bien como fijo o movible, no es el bien en sí mismo considerado sino su destinación.

En relación con este tema se pronunció el H. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Consejera Ponente: Dra. Ligia López Díaz,en sentencia 16054 de 2008, en la que señaló:

“… Ha considerado la Sala que para establecer la naturaleza de fijo o movible de un bien no sólo se atiende a la forma de contabilización de la inversión, sino que debe mirarse la intención en su adquisición, de manera que si la intención es su enajenación en el giro ordinario o corriente de los negocios de la sociedad serán activos movibles, pero si la intención es que permanezcan dentro del patrimonio del ente societario, serán activos fijos …”.

En este contexto, en lo relativo a la naturaleza tributaria (activo fijo o movible) que tendría un derecho fiduciario cuando el bien aportado a un patrimonio autónomo es dinero, se reitera lo anotado en el sentido de que el factor determinante para establecer si un activo es fijo o movible es la destinación que se le da al bien, por lo que serán movibles los que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente y activos fijos los que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, pero en el caso del dinero, si bien este forma parte del patrimonio de una persona, no tiene como finalidad ser enajenado dentro del giro ordinario de los negocios de un contribuyente, sino la de ser utilizado como medio de pago. En este sentido se pronunció el Honorable Consejo de Estado, Sección Cuarta, en Sentencia 15984 de veintiséis (26) de enero de dos mil nueve (2009), Consejero ponente (E): HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ, en la que al analizar si el dinero tiene el carácter de activo manifestó:

“… Para efectos fiscales los activos movibles son los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, a diferencia de los activos fijos que no tienen esta destinación [artículo 60 del Estatuto Tributario].

… El artículo 663 del Código Civil, clasifica los bienes muebles en fungibles y no fungibles y establece que las especies monetarias en cuanto perecen para el que las emplea como tales, son cosas fungibles.

La doctrina ha clasificado los bienes en *consumibles* como aquellos que desaparecen con el primer uso y *no consumibles* los que por el contrario, permiten una reiterada utilización, caso en el cual se encuentra el dinero si se tiene en cuenta que se puede seguir usando sin causar su destrucción.

De acuerdo con lo anterior, al dinero no se le puede dar el tratamiento de un bien susceptible de valoración para ser enajenado dentro del giro ordinario del negocio, porque no tiene esa finalidad y el hecho de formar parte del patrimonio de una persona no cambia su naturaleza.

Si bien, a través del dinero el contribuyente realiza operaciones con el fin de producir renta, esa circunstancia evidencia que lo utiliza como medio de pago, no como un bien del cual espera obtener una utilidad …”. (Subrayado fuera de texto).

Al margen de lo anterior, es de anotar que en el fideicomiso de inversión el bien que se entrega a la fiduciaria es una suma de dinero con el objetivo de ser invertido de manera rentable bien sea en títulos o en otros activos.

Finalmente en cuanto al interrogante referido a la fiducia inmobiliaria y el tratamiento que tendría la utilidad producto de un proyecto de construcción y ventas desarrollado en un patrimonio autónomo, nos remitimos a lo dispuesto en los numerales 2 y 4 del artículo 102 del Estatuto Tributario según los cuales “Las utilidades o pérdidas obtenidas en los fideicomisos deberán ser incluidas en las declaraciones de renta de los beneficiarios, en el mismo año gravable en que se causan a favor o en contra del patrimonio autónomo, conservando el carácter de gravables o no gravables, deducibles o no deducibles, y el mismo concepto y condiciones tributarias que tendrían si fueren percibidas directamente por el beneficiario”y el impuesto sobre la renta o ganancia ocasional se causara en los términos previstos en la misma norma y le son aplicables las normas generales sobre la determinación de la renta o la ganancia ocasional.

De acuerdo con lo anterior, se debe atender a lo preceptuado por el artículo 300 del Ordenamiento Tributario en virtud del cual 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 y 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.

A la fiducia mercantil inmobiliaria se refirió este Despacho en Oficio 76724 de 2008, cuya fotocopia se adjunta para su conocimiento.

Atentamente,

**PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)