

**CONCEPTO 20773 DE 15 DE JULIO DE 2015**  
**DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

Bogotá, D.C.

Ref.: Radicado 100010228 del 08/04/2015

Tema: Impuesto sobre la renta

Descriptor: Contratos de Fiducia mercantil / Principio de transparencia fiscal

Fuentes Formales: Estatuto Tributario art 102, 271-1

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 esta Subdirección es competente para absolver en sentido general las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias del orden nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Con la consulta de la referencia, solicita aclaración de la pregunta No. 3 del Oficio 100208221-000022 de enero 7 de 2015 radicado externo No. 001104 de enero 16 de 2015 en relación con, el contrato de fiducia mercantil y en especial al alcance del numeral 1 del artículo 102 del Estatuto Tributario, y para el efecto formula varios interrogantes relacionados entre si:

¿Para efectos fiscales, los bienes y derechos aportados a una fiducia mercantil, deben ser tratados, de acuerdo con el principio de transparencia, como si fueran poseídos directamente por el contribuyente?, es decir, que si se aporta al patrimonio autónomo un bien inmueble ¿el contribuyente que lo aportó lo sigue declarando como inmueble sea activo fijo o movable?, ¿el principio de transparencia aplica para todos los efectos fiscales?

Para responder estas inquietudes y con el animo de precisar lo afirmado en el Oficio No. 001104 de enero 16 de 2015, se hace necesario reiterar que esta dependencia se ha manifestado en anteriores oportunidades respecto del contrato de Fiducia y en especial del principio de transparencia fiscal, así por ejemplo mediante Oficio 048995 de agosto 2 de 2012 se señaló:

" ...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).

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.**

Y es claro que la titularidad de derechos fiduciarios poseídos en razón de la transferencia de la propiedad de acciones en sociedades nacionales en virtud de la suscripción de un contrato de fiducia mercantil, corresponde a un activo distinto a acciones en tanto la propiedad de las acciones está en cabeza de la fiduciaria, porque salen del patrimonio del fideicomitente para formar parte del patrimonio autónomo tal como lo señala la Superintendencia Financiera de Colombia en el Oficio 2012039176-001 del 17 de julio de 2012 dirigido a la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de esta Dirección..." Negrilla fuera de texto.

Y mediante Oficio No. 079472 de Diciembre 11 de 2013, se dijo igualmente "... mediante Concepto 2007010582-002 del 30 de mayo de 2007, dijo la Superintendencia mencionada sobre los patrimonios autónomos, lo siguiente:

*"3- De otro lado también es claro que bajo la normatividad colombiana las personas naturales o jurídicas, como únicos sujetos de derecho reconocidos por la ley, son las exclusivamente habilitadas para participar como socios o accionistas de una sociedad comercial, razón por la cual **no es dable afirmar que los patrimonios autónomos que surgen con ocasión de la celebración de un contrato de fiducia mercantil puedan reputarse, por sí mismos, como accionistas o socios directos de una sociedad comercial por carecer de la personalidad jurídica para ser equiparados a los sujetos de derecho**". (...). (Se resalta).*

De igual manera, la Superintendencia Bancaria de Colombia en la Circular Externa 043 de 2002 decía que "... se entiende por negocios fiduciarios de administración aquellos en los cuales se entregan bienes a una institución fiduciaria, con o sin transferencia de la propiedad, **para que los administre y desarrolle la gestión encomendada por el constituyente** y destine los rendimientos, si los hay, al cumplimiento de la finalidad señalada".

3. Por otro lado, el numeral 2 del artículo 102 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 127 de la Ley 1607 de 2012, trajo de forma clara lo relativo al principio de transparencia en relación con el contrato de fiducia mercantil, en el entendido que la fiducia cumple una función meramente instrumental de administración y que por ello frente a la legislación tributaria- en materia del impuesto sobre la renta-, prevalece el principio de la realidad económica sobre las formas jurídicas utilizadas en el negocio. En efecto, esta disposición legal, señala que "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**".

En ese entendido, los ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio, obtenidos en los fideicomisos, se reputan obtenidos por el beneficiario de ese fideicomiso, conservando el mismo carácter, los mismos beneficios y condiciones tributarias de éste..."

Ahora bien, como se precisó en el Oficio No. **053693 de Septiembre 5 de 2014** resobre el particular vale la pena citar apartes del concepto de la Superintendencia Financiera No. 2004-060203-0 del 23 de junio de 2005, que aduce la consultante, a saber:

*III. La transferencia de bienes a título de fiducia mercantil y la administración de los bienes que forman parte del patrimonio autónomo conllevan un régimen legal especial que ha llevado a esta Superintendencia a expresar, en concepto OJ-479 de Septiembre de 1973, que "la fiducia da nacimiento a una propiedad formal en cabeza del fiduciario y por ello los bienes así afectados no pueden ser perseguidos por los acreedores del fiduciario (artículo 1227 del C. de Co.) y deben figurar en su contabilidad como bienes distintos de los propios (numeral 2 artículos 1234, 1236 del C. de Co.). En cuanto al constituyente es claro que los bienes fideicomitados salen de su*

patrimonio y por ello no pueden ser embargados por los acreedores posteriores a la constitución (artículo 1238 del C. de Co.) ni pueden ser susceptibles de su libre disposición (numeral 4 artículos 1234, 1236 del C. de Co.). El beneficiario tampoco es dueño de los bienes sino de los rendimientos que ellos reporten (artículo 1238 del C. de Co.). En síntesis, el derecho de propiedad presenta una escisión: la propiedad formal pertenece al fiduciario para que tenga titularidad y pueda accionar en defensa de los bienes; al paso que la propiedad de derecho pertenece al beneficiario (propiedad beneficiosa)".

*Así las cosas, la propiedad fiduciaria es meramente instrumental; **pero no por ello puede desconocerse que se realiza una transferencia de la propiedad del fideicomitente al fiduciario, necesaria, precisamente, para la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario, transferencia que genera efectos frente al propio fideicomitente y frente a los terceros en condiciones especiales respecto de las reglas generales aplicables al derecho real de dominio ordinario y a los derechos de persecución o de "prenda general" de los acreedores respecto de los bienes de su deudor común.** En efecto, aunque los bienes objeto de la fiducia hayan salido del patrimonio del fiduciante e ingresado al patrimonio autónomo, los acreedores del fiduciante conservan la posibilidad de perseguirlos si sus acreencias son anteriores a la constitución del negocio fiduciario (C. de Co. art. 1238); y como consecuencia de la separación o "autonomía" patrimonial de los bienes fideicomitados respecto "del resto del activo del fiduciario y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios", como se dice en el artículo 1233 del C. de Co., tales bienes no forman parte de la garantía general de los acreedores del fiduciario, según se establece en el artículo 1227 del C. de Co. y sólo garantizan las obligaciones contraídas en el cumplimiento de la finalidad perseguida a través del contrato".*

En tal contexto, debe responderse que las regulaciones del artículo 102 del Estatuto Tributario no pueden entenderse en sentido de que si se aporta un bien sea o no activo fijo, mueble o inmueble- para efectos de un contrato de fiducia mercantil, el constituyente lo siga declarando como si no lo hubiese aportado para la constitución del patrimonio autónomo. El principio de transparencia fiscal en el impuesto sobre la renta como se ha precisado en la doctrina, conlleva que los derechos fiduciarios tienen el **tratamiento patrimonial** que le corresponde a los bienes que conforman el patrimonio autónomo, lo que significa que deba establecerse que tipo de bienes son los que lo integran y por ende determinar cuales son las (sic) normas patrimoniales (tributarias) por las que estos bienes se rigen. Por el hecho de existir un patrimonio

autónomo no se modifica el tratamiento tributario que el beneficiario debe dar a los bienes transferidos al patrimonio autónomo **y que constituyen su derecho**, a este efecto resulta concordante lo consagrado en el artículo 271-1 del E.T.

"ARTÍCULO 271-1. VALOR PATRIMONIAL DE LOS DERECHOS FIDUCIARIOS. «Artículo adicionado por el artículo 107 de la Ley 223 de 1995. 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, en armonía con lo dispuesto en el artículo 263 de este Estatuto.

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.

PARAGRAFO. <Parágrafo modificado por el artículo 18 de la Ley 1111 de 2006. Para fines de la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, los fiduciarios deberán expedir cada año, a cada uno de los beneficiarios de los fideicomisos a su cargo, un certificado indicando el valor de sus derechos, los rendimientos acumulados hasta el 31 de diciembre del respectivo ejercicio, aunque no hayan sido liquidados en forma definitiva y los rendimientos del último ejercicio gravable. En caso de que las cifras incorporen ajustes por inflación de conformidad con las normas vigentes hasta el año gravable 2006. se deberán hacer las aclaraciones de rigor".

Entiende este Despacho que lo expresado no es diferente a lo aquí expuesto respecto a lo señalado en el Oficio No. 001104 de enero 16 de 2015.

En los anteriores términos se resuelve su consulta y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por La Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN : <http://www.dian.gov.co> siguiendo los iconos: "Normatividad" - "Técnica" y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

(Fdo.) PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO, Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E).